

PRZEGLĄD PODATKOWY 30 lat

30 artykułów na 30-lecie
Przeгляdu Podatkowego



PRZEGLĄD PODATKOWY 30 lat



Szanowni Państwo,

W 2021 r. świętujemy 30-lecie obecności „Przeglądu Podatkowego” na rynku. Czasopismo jest najbardziej znanym i cenionym miesięcznikiem o zasięgu ogólnopolskim, poświęconym problematyce prawa podatkowego – zarówno w wymiarze krajowego, jak i międzynarodowego ustawodawstwa w tym przedmiocie.

Od trzech dekad publikujemy znakomite artykuły, glosy i omówienia, które niezmiennie stanowią najlepsze źródło fachowej informacji podatkowej. Z biegiem lat czasopismo stało się też forum dyskusji eksperckich odbywających się m.in. poprzez publikację artykułów polemicznych, dotyczących szczególnie ważnych, nierzadko kontrowersyjnych zagadnień odnoszących się do regulacji podatkowych i ich wykładni. Mam nadzieję, że lektura „Przeglądu Podatkowego” pomaga sprostać Państwa codziennym zawodowym wyzwaniom i gwarantuje, by z nowościami w dziedzinie prawa podatkowego być zawsze na bieżąco. Wiedza, a przede wszystkim wymiana opinii i doświadczeń to w tej dyscyplinie konieczność.

W trakcie długoletniego istnienia na rynku „Przegląd Podatkowy” wypracował wysokie standardy dotyczące publikacji. Jakość publikowanych na jego łamach treści gwarantuje wnikliwa selekcja nadsyłanych artykułów, a staranny ich dobór odbywa się przy udziale ekspertów z kolegium redakcyjnego. Artykuły zaakceptowane do publikacji są przygotowywane zgodnie z wymaganiami stawianymi tekstom o charakterze naukowym. Wszystkie te działania podejmujemy, by utrzymać prestiż wysoko cenionego czasopisma naukowego.

W „Przeglądzie Podatkowym” były publikowane artykuły wielu znamienitych autorów; niniejsze zestawienie jest subiektywnym wyborem 30 artykułów opublikowanych w różnych rubrykach miesięcznika na przestrzeni ostatnich 30 lat.

Iwona Kaczorowska
Redaktor naczelna „Przeglądu Podatkowego”

Spis treści

Przegląd Podatkowy 1/1991 Rozmowa z Danutą Demianiuk, Co czeka podatników	4
Przegląd Podatkowy 11/1993 Eugeniusz Ruśkowski, Barter i jego perspektywy	5
Przegląd Podatkowy 8/1998 Ryszard Kubacki, Urzędowe interpretacje prawa podatkowego	7
Przegląd Podatkowy 8/1998 Agnieszka Tałasiewicz, Granice uprawnień inspektora kontroli skarbowej	10
Przegląd Podatkowy 11/2000 Leonard Etel, Opodatkowanie nieruchomości jednostek organizacyjnych mających osobowości prawnej	12
Przegląd Podatkowy 1/2001 Ryszard Masalski, Drobne zmiany nie zastąpią reformy	15
Przegląd Podatkowy 9/2002 Irena Ożóg, Restrukturyzacja długów przedsiębiorców	20
Przegląd Podatkowy 11/2002 Bogumił Brzeziński, Włodzimierz Nykiel, Ekspertyza prawna w postępowaniu w sprawach podatkowych	28
Przegląd Podatkowy 2/2003 Piotr Karwat, Obejście prawa podatkowego	31
Przegląd Podatkowy 10/2003 Hanna Litwińczuk, Opodatkowanie przepływów kapitałowych w świetle dyrektyw unijnych	37
Przegląd Podatkowy 12/2003 Bogusław Dauter, Postępowanie mediacyjne w sprawach podatkowych	41
Przegląd Podatkowy 6/2004 Krzysztof Sachs, Roman Namysłowski, Czy nowe przepisy VAT są zgodne z regulacjami unijnymi	45
Przegląd Podatkowy 12/2005 Dominik Mączyński, Ryszard Sowiński, Ochrona podatnik przed skutkami przepisów trudnych do zrozumienia	50
Przegląd Podatkowy 10/2007 Hanna Litwińczuk, Recenzja książki Stephana Kuderta i Marcina Jamrożego, Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców	58
Przegląd Podatkowy 12/2007 Dariusz M. Malinowski, Doradztwo podatkowe w Polsce – subiektywne spojrzenie na minione 10 lat	60
Przegląd Podatkowy 12/2009 Sylwester Marciniak, Odpowiedzialność członków zarządu za zaległości podatkowe spółek kapitałowych	62
Przegląd Podatkowy 1/2010 Dagmara Dominik, Orzecznictwo polskich sądów administracyjnych po wyrokach Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości	85
Przegląd Podatkowy 3/2011 Wojciech Morawski, Problem stosowania do Hongkongu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z Chińską Republiką Ludową	91
Przegląd Podatkowy 9/2013 Agnieszka Bielska-Brodziak, Zygmunt Tobor, Zdania odrębne w orzecznictwie podatkowym	92
Przegląd Podatkowy 12/2013 Beata Ołędzka, Trybunał Sprawiedliwości UE wyjaśni, jak opodatkować dostawę tzw. mediów przy wynajmie lokali	98
Przegląd Podatkowy 4/2014 Adam Bartosiewicz, Odliczanie podatku od samochodów – niezgodności z decyzją 2013/805/UE oraz wątpliwości okresu przejściowego	100
Przegląd Podatkowy 4/2015 Bogumił Brzeziński, O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika	108
Przegląd Podatkowy 5/2016 Jowita Pustuł, Trybunał Konstytucyjny i przepisy prawa podatkowego	113
Przegląd Podatkowy 2/2018 Iwona Kaczorowska, Rok 2018 będzie okresem kolejnych zmian, których celem będzie dalsze uszczelnianie systemu VAT. Konferencja pt. Instytucje prawa podatkowego. Pierwsze doświadczenia 2017 r., zmiany na 2018 r. – relacja	123
Przegląd Podatkowy 7/2019 Krzysztof Lasiński-Sulecki, Ewa Prejs, Przegląd orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości	125
Przegląd Podatkowy 10/2019 Andrzej Gomułowicz, Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, czyli – Ave Caesar morituri te salutant	133
Przegląd Podatkowy 10/2020 Iwona Kaczorowska, Przegląd orzecznictwa sądów administracyjnych	140
Przegląd Podatkowy 11/2020 Dariusz Strzelec, O potrzebie sądowej kontroli skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego	143
Przegląd Podatkowy 6/2021 Małgorzata Militz, Przepisy dotyczące odliczania podatku naliczonego z tytułu odwrotnego obciążenia muszą uwzględniać zasadę neutralności	155
Przegląd Podatkowy 6/2021 Filip Majdowski, Aktualności z Brukseli	162

Nr 1

MAJ 1991

Cena 25000 zł

Indeks 371211

PRZEGLĄD PODATKOWY

podatki • cła • giełdy

**Skorowidz
przepisów
podatkowych**

str. 8

Co czeka podatników

Rozmowa z DANUTĄ DEMIANIUK — podsekretarzem stanu w Ministerstwie Finansów

— W jakiej fazie znajdują się prace nad reformą podatków i prawa podatkowego w Polsce i jakie są przewidywane terminy wprowadzenia jej w życie?

— Projekt ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych został przekazany do Sejmu 12 października 1990 r., zaś ustawy o podatku od towarów i usług — 19 listopada 1990 r. Pierwsze czytanie pierwszego z projektów odbyło się 26 października ubiegłego roku, natomiast drugiego — 14 grudnia. Oba projekty zostały skierowane do dalszych prac w komisjach Polityki Gospodarczej, Budżetu i Finansów, Ustawodawczej oraz Handlu i Usług, z udziałem przedstawicieli Komisji Stosunków Gospodarczych z Zagranicą i Gospodarki Morskiej. Do prac tych komisje przystąpiły 13 marca 1991 r.

W projektach zaproponowano wprowadzenie podatku od towarów i usług z dniem 1 lipca 1991 r., zaś powszechnego podatku dochodowego z dniem 1 stycznia 1992 r. Wobec przedłużania się prac nad tymi projektami — termin wejścia w życie ustawy o podatku od towarów i usług musi ulec przesunięciu. Minimalny okres vacatio legis, niezbędny do wdrożenia nowych rozwiązań, nie może być bowiem krótszy niż 6 miesięcy. Jest to czas niezbędny do: przygotowania aktów wykonawczych, wydrukowania formularzy, przeszkolenia służb podatkowych aparatu skarbowego i odpowiedniego przygotowania podatników oraz uruchomienia systemu informatycznego do obsługi obu nowo wprowadzonych podatków, a także podatku dochodowego od osób prawnych.

Sądzić zatem należy, że obie ustawy wejdą w życie z dniem 1 stycznia 1992 r.

— Czy podjęto już jakieś prace przygotowujące gospodarkę do prowadzenia nowego systemu podatków, np. szkolenia służb finansowych, komputeryzacja urzędów skarbowych itp?

— Jednym z podstawowych elementów technicznego przygotowania do wdrożenia projektowanej reformy podatkowej jest uruchomienie nowoczesnego systemu informatycznego, obejmującego wszystkie urzędy i izby skarbowe oraz Ministerstwo Finansów. Wykonano już kluczowe prace związane z założeniami architektury projektu systemu i ze strategią tworzenia oprogramowania użytkowego. Dobięgać końca prace nad szczegółową konfiguracją sprzętu dla wszystkich urzędów i izb skarbowych.

Dotychczas przeszkolono na dziewięcioletniowych kursach, organizowanych przez Departament Informatyki Ministerstwa Finansów, po dwóch informatyków z każdej izby skarbowej.

Podjęto prace mające na celu zreorganizowanie urzędów skarbowych. Przewiduje się, że docelowo urzędy skarbowe, podstawowe ogniwa aparatu podatkowego, będą właściwie miejscowo i rzeczowo w zakresie wszystkich podatków, bez względu na przynależność sektorową opłacających je podmiotów gospodarczych.

Przygotowane zostało już nowe zarządzenie ministra finansów w sprawie wewnętrznej struktury organizacyjnej izb i urzędów skarbowych. Wyeleminuje ono anachroniczny obecnie podział komórek organizacyjnych według kryterium podmiotowego, tj. zajmujących się obsługą określonych kategorii podatników. Zarządzenie zakłada, że podstawą organizacji wewnętrznej będzie rodzaj podatku, którego administrowaniem dana komórka ma się zajmować, a nie forma organizacyjna czy prawna podmiotu gospodarczego.

— Co z policją skarbową? Jakie będą jej uprawnienia i kłedy ona znacznie działać?

— Opracowany został projekt ustawy o kontroli skarbowej. Zakłada się, że kontrola ta będzie wykonywana przez wyspecjalizowane i wyodrębnione organizacyjnie urzędy kontroli skarbowej. Podstawowym zadaniem kontroli będzie podejmowanie działań w celu zapewnienia

skutecznej ochrony szeroko rozumianych praw majątkowych skarbu państwa, będącego wierzycielem podatków, właścicielem majątku zarządzanego przez państwowe jednostki organizacyjne i dysponującego środkami budżetu państwa.

Kontrolujący będą mieli prawo m.in. badania dokumentów (także u ich wystawców i innych kontrahentów kontrolowanego), dokonywania oględzin i przeprowadzania wizji lokalnych. Przewiduje się, że organy kontroli skarbowej będą także uprawnione do prowadzenia wywiadu podatkowego, z tym, że informacje uzyskiwane tą drogą mogą być wykorzystane wyłącznie w celu ustalenia i kontroli zobowiązań podatkowych.

Ministerstwo Finansów ze swej strony uczyni wszystko, by nowe zasady kontroli skarbowej mogły wejść w życie wraz ze zreformowanymi podatkami.

— Jak Pani sobie wyobraża rolę pisma takiego jak nasze? W czym mogłoby ono szczególnie pomóc gospodarce, społeczeństwu, wreszcie Ministerstwu Finansów?

— Każdą nową formę upowszechniania rozwiązań podatkowych witam z ogromnym zadowoleniem. Jeżeli poprzez działanie Waszego pisma znajomość przepisów podatkowych i ich zrozumienie będzie większe, cel — jak sądzę — zostanie osiągnięty.

Życzę wielu sukcesów, w tym zwłaszcza jak najwięcej listów czytelników, w których informować będą redakcję, że dzięki zamieszczonym publikacjom udało im się uniknąć błędnych decyzji gospodarczych i kolizji z prawem.

Tylko prenumerata zapewni Państwu regularne otrzymywanie „Przeгляdu Podatkowego”. Szczegóły na ostatniej stronie.

Droży Państwo!

Nasze pismo poświęcone będzie problemom podatków, cel, opłat i innych dochodów budżetowych, obciążających działalność gospodarczą i ludność. Pragniemy Państwu służyć szybko, pełną informacją wraz z pogłębionym komentarzem. Publikacja projektów aktów prawnych i programów gospodarczych, informacja o zamierzeniach rządu i poszczególnych resortów gospodarczych, a także dyskusja nad nimi pozwolą Państwu uzyskać informację nawet z pewnym wyprzedzeniem.

Gospodarka jest całością. Będziemy więc starali się publikować także informacje, opracowania i artykuły z dziedziny bankowości, giełdy, ekonomii i prawa. Poważną część naszych łamów zajmą wyjaśnienia wątpliwości i zapytań, powstających w czasie stosowania prawa podatkowego i celnego, a także publikacje orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, Sądu Najwyższego, Trybunału Konstytucyjnego oraz wystąpięń Rzecznika Praw Obywatelskich.

Spodziewamy się, że pismo nasze będzie pomocne w prowadzeniu codziennej działalności gospodarczej kupcom, rzemieślnikom, drobnym wytwórcom, a także przedsiębiorstwom państwowym, spółdzielniom, spółkom i innym podmiotom gospodarczym. Chcemy być pomocni biznesmenom, głównym księgowym i nau-

kowcom, poszukującym materiałów do swoich opracowań. Chcemy także trafić do urzędników państwowych, samorządowych, bankowych, oczekujących niekiedy niecierpliwie na informację, tekst jednolity aktu prawnego, wyjaśnienie, poradę...

Mamy nadzieję, że grono naszych autorów, składające się z wybitnych przedstawicieli praktyki i nauki, zapewni najwyższy poziom merytoryczny pisma.

Nie ma jednakże pisma bez czytelników. Dlatego zapraszamy wszystkich zainteresowanych do szerokiej współpracy z naszą redakcją. Prosimy o listy, uwagi, komentarze, zapytania. Będziemy się starali reagować na wszystkie Państwa sygnały, odpowiadając na naszych łamach. Zapraszamy także do współpracy praktyków, którzy najlepiej ze swojej codziennej pracy znają niekonsekwencje i pułapki obowiązującego systemu prawnego, a często mają ciekawe propozycje rozwiązywania tych problemów. Liczymy także na życzliwe zainteresowanie naukowców z ekonomicznych i prawniczych ośrodków akademickich.

Życzymy Państwu pożytecznej i interesującej lektury, a sobie — licznych, aktywnych i życzliwych czytelników.

Redakcja

STOSUNKI ZE WSCHODEM

Barter
i jego perspektywy (1)

Transakcje barterowe zyskały w ostatnich latach ogromną popularność. Niniejszy artykuł ma na celu pokazanie mechanizmów i prawnych warunków transakcji barterowych ze wschodnimi sąsiadami oraz perspektywy ich rozwoju.

Pojęcie barteru

Pojęcie barteru — wbrew pozorom — nie jest jednoznaczne. Z punktu widzenia polskiego prawa cywilnego barter jest rodzajem umowy zamiany, polegającej na równoważącej się wartościowo wymianie towaru na towar lub usługi na usługę (ewentualnie usługi na towar lub towaru na usługę), gdzie nie wchodzi w grę dodatkowe rozliczenia pieniężne między kontrahentami. Przy tym barter od umowy zamiany z kodeksu cywilnego odróżnia tylko podmiot — zagraniczny kontrahent transakcji oraz fakt, że k.c. mówi wyłącznie o zamianie rzeczy (jednak zamianę usług należy traktować jako umowę nienazwaną, analogiczną z kodeksową umową zamiany).

Tak więc barter jest równoważącą się wartościowo zamianą towaru na towar lub usługę (usługi na towar lub usługę), w której uczestniczy partner zagraniczny. Transakcje barterowe nazywa się powszechnie kompensacyjnymi.

W myśl komentarza do k.c. „niewielka dopłata pieniężna nie wpływa na istotę tej umowy”. Oznacza to, że niewielkie zaliczki pieniężne, których domagają się często wschodni partnerzy przy transakcjach barterowych, są do pogodzenia z istotą tych transakcji.

W handlu zagranicznym wyróżnia się kilka rodzajów transakcji barterowych (kompensacyjnych). Tak więc może występować barter dobrowolny (gdy strony zgadzają się na niego w momencie podpisania kontraktu) i barter przymusowy (gdy jedna ze stron domaga się kompensaty towarowej lub usługowej dopiero po podpisaniu kontraktu lub po powstaniu wymagalności zobowiązania). Ze względu na strukturę kontraktów wyróżnia się barter wewnętrzny lub własny (kompensuje się tu należności z jednym partnerem zagranicznym), przede wszystkim ze względów techniczno-rozrachunkowych oraz inną uproszczoną formę: barter pojedynczy lub prosty (który ma miejsce wówczas, gdy po obydwu stronach kontraktu występuje tylko jeden podmiot, a transakcja składa się z części eksportowej oraz importowej i występuje sporadycznie).

W sytuacji gdy występuje większa liczba podmiotów (ewentualnie pośredniczy) z danej strony, transakcje barterowe nazywamy rozszerzonymi. Występują także bartery globalne, którymi nazywa się transakcje „...obejmujące całość lub określony dział obrotów między partnerami; takie kompensaty występują z reguły wtedy, gdy między dwoma krajami nie ma jeszcze stosunków umownych lub gdy pewna część obrotów nie jest objęta istniejącą już umową”². Jeśli w transakcji strony nie są w stanie ustalić dokładnie listy dostarczanych towarów — mamy do czynienia z barterem ramowym, gdy w transakcji występuje kraj trzeci lub partner z kraju trzeciego, mamy do czynienia z barterem trójkątnym. Jeśli natomiast banki obu stron przyjmują rozliczenia partnerów kontraktu barterowego w walutach krajowych — możemy mówić o barterze bankowym.

Barter może występować także (i występuje w praktyce) przy tzw. umowach przerobu uszlachetniającego, zwanych często przez partnerów ze Wschodu umowami kooperacji produkcyjnej lub przemysłowej. Firmy polskie występują tu najczęściej jako zleceńciodawcy (i to, o dziwo, zarówno wobec firm wschodnich jak i zachodnich). W takich umowach firma polska podejmuje się z reguły, mając własnych fachowców, siłę roboczą, maszyny itp. wytworzyć półprodukt lub produkt finalny z powierzonych materiałów i na podstawie zleceń (lub własnych) wzorów. Zdarza się, że zapłata za taką usługę następuje wykonanym produktem a nie walutą. Wówczas mamy do czynienia z oryginalną formą transak-

cji barterowej, którą możemy nazwać barterem kooperacyjnym.

Umowy przerobu uszlachetniającego występują w kontaktach z Zachodem głównie z powodu niższych kosztów usług. Z reguły partner zachodni rozlicza się z tego tytułu w walucie, chociaż teoretycznie nie można wykluczyć barteru kooperacyjnego. Z kolei firmy wschodnie powierając naszym przedsiębiorstwom wykonywanie półproduktów lub wyrobu finalnego w celu zapewnienia temu produktowi lepszych wzorów, wyższej jakości wykonania, niezbędnych dodatków itp. Głównym jednak powodem tego typu zleceń jest możliwość rozliczenia towarowego na bardzo uproszczonych zasadach, gdyż kooperacja przemysłowa (produkcyjna) jest szczególnie preferowaną formą współpracy z zagranicą w większości krajów b. ZSRR. Klasyczną transakcją w tym zakresie jest wyprawa i obróbka skór surowych ze Wschodu przez nasze przedsiębiorstwa, rozliczana w ten oto sposób: jedna skóra za x wyprawionych i obróbianych skór surowych.

Barteru nie należy mylić z potrąceniem, chociaż ekonomiczny skutek obydwu operacji może być w określonych sytuacjach identyczny. Według art. 498, § 1 k.c. „Gdy dwie osoby są jednocześnie względem siebie dłużnikami i wierzycielami, każda z nich może potrącić swoją wierzycielność z wierzycielności drugiej strony, jeśli przedmiotem obu wierzycielności są pieniądze lub rzeczy tej samej jakości oznaczone tylko co do gatunku, a obie wierzycielności są wymagalne i mogą być dochodzone przed sądem lub przed innym organem państwowym”. Paragraf 2 tegoż artykułu stanowi, że: „wskutek potrącenia obie wierzycielności umarzają się nawzajem do wysokości wierzycielności niższej”.

Należy przy tym zaznaczyć, że w świetle obowiązujących przepisów dewizowych (zarządzenia Ministra Finansów z 18 czerwca 1993 r.) potrącenie może być dokonywane wyłącznie w sytuacjach, gdy przynajmniej jedna z wierzycielności nie przekracza 50 tys. USD. W innych przypadkach na dokonanie potrącenia należy uzyskać indywidualne zezwolenie dewizowe.

Potrącenie daje więc możliwość osiągnięcia korzyści ekonomicznych płynących z barteru bez narażania się na określone negatywne konsekwencje, które wywołują klasyczne transakcje barterowe z niektórymi partnerami wschodnimi.

Barter w prawie polskim

Pomimo wprowadzenia zasady swobody handlu zagranicznego i równości podmiotów w tej dziedzinie — polskich przepisów regulujących handel zagraniczny nie można uznać za liberalne. Nasze organy mają możliwość wprowadzania różnorodnych form reglamentacji tego handlu i często z niej korzystają. Poza koncesjonowaniem określonych rodzajów działalności, stosuje się kontyngenty, zezwolenia, zakazy eksportu i importu oraz decyzje dopuszczające towar do obrotu. Dla niektórych towarów wymagana jest homologacja, świadectwa fitosanitarne itp. Może się więc zdarzyć, że aby wyeksportować (zaimportować) określony towar niezbędne jest uzyskanie sześciokrotnej zgody różnych organów (czasami kilka decyzji wydaje ten sam organ).

W zasadzie identyczne reguły obowiązują przy transakcjach kupna-sprzedaży w handlu zagranicznym jak i przy operacjach barterowych. W świetle polskiego ustawodawstwa transakcje barterowe w sposób szczególny traktowane są tylko w prawie dewizowym. W myśl art. 12 ustawy z 15 lutego 1989 r. prawo dewizowe (Dz.U. nr 6, poz. 33; zm. z 1989 r. nr 74, poz. 441; z 1991 r. nr 35, poz. 155, nr 60, poz. 253 i nr 100, poz. 442) „1. Osoby krajowe w obrocie z zagranicą towarami i usługami obowiązane są ustalać oraz dokonywać płatności w walucie obcej, a także pobierać należności pieniężne w tej

walucie za pośrednictwem banku dewizowego. 2. Odstąpienie od obowiązków określonych w ust. 1 wymaga zezwolenia dewizowego”. Transakcje barterowe są oczywiście odstępstwem od wymienionych obowiązków, a więc na ich dokonywanie niezbędne jest zezwolenie dewizowe.

Przed 15 lipca 1993 r. sytuacja w tym zakresie nie była jednak do końca jasna. Zdaniem niektórych instytucji, każda transakcja barterowa wymagała indywidualnego zezwolenia dewizowego NBP; zdaniem innych — tylko transakcje, których wartość przekraczała 50 000 USD (transakcje o mniejszej wartości uznawano za zwolnione od tego wymogu na podstawie przepisu o kompensacji wzajemnych wierzycielności). Niejasne przepisy prowadziły do licznych nieporozumień na linii: Ministerstwo Finansów — Narodowy Bank Polski — Bank Handlowy SA w Warszawie oraz do zmiennej praktyki w zakresie wydawania zezwoleń dewizowych. W 1992 r. otrzymanie zezwolenia dewizowego na barter (poza kilkoma rodzajami towarów) było zwykłą formalnością. W 1993 r. uzyskanie takiego zezwolenia następczo mnożyło trudności. Spory w tym „udział” Ministerstwa Współpracy Gospodarczej z Zagranicą, które nierozważnymi opiniami wpływało na praktykę NBP dotyczącą wydawania indywidualnych zezwoleń dewizowych na konkretne transakcje barterowe.

Dlatego z zadowoleniem należy przyjąć nowe rozwiązania tych problemów, zawarte w § 25 zarządzenia Ministra Finansów z 18 czerwca 1993 r. w sprawie ogólnego zezwolenia dewizowego (M.P. nr 32, poz. 331). Stanowi ono, że: „Zezwala się osobom krajowym w obrocie z krajem, którego waluta narodowa nie jest walutą wymiennalną, na odstąpienie od ustalania, pobierania należności i dokonywania płatności za towary i usługi w walucie obcej — w umowach z osobami zagranicznymi, pod warunkiem że:

1) transakcja będzie realizowana przez wymianę towarów lub usług, a wartość transakcji wyrażona zostanie w walutach wymiennalnych,

2) kopia zawartej umowy przesłana zostanie do Banku Handlowego SA w Warszawie w okresie 14 dni od jej zawarcia, celem rejestracji”.

Tym samym transakcje barterowe, o ile spełnione zostaną wyżej wymienione warunki, od 15 lipca 1993 r. nie wymagają indywidualnego zezwolenia dewizowego.

Na tle tych nowych rozwiązań powstaje pytanie, jakie są konsekwencje niespełnienia przynajmniej jednego z warunków podanych w ogólnym zezwoleniu dewizowym dla barteru, tj. niestaleńia wartości transakcji w walucie wymiennalnej lub nieprzesłanie w ciągu 14 dni kopii kontraktu do Banku Handlowego SA w Warszawie? Czy fakt, iż ustawa karna skarbową nie zawiera wprost zapisów na ten temat przesądza o ich niekaralności?

Obowiązujące przepisy pozwalają udzielić na te pytania jednoznacznej odpowiedzi. Otóż niezachowanie przynajmniej jednego z warunków przewidzianych w ogólnym zezwoleniu dewizowym dla barteru oznacza, iż zezwolenie to nie będzie miało zastosowania, a tym samym muszą być spełnione obowiązki przewidziane w art. 12 ustawy z 15 lutego 1989 r. prawo dewizowe. Art. 55 § 2 ustawy karnej skarbowej z 26 października 1971 r. (jedn. tekst: Dz.U. z 1984 r. nr 22, poz. 103 z późn. zm.) stanowi natomiast, że: „Kto, będąc osobą krajową, w obrocie z zagranicą towarami i usługami, wbrew obowiązкови określonymu w ustawie, nie ustala i nie dokonuje płatności w walucie obcej albo nie pobiera należności pieniężnych w tej walucie za pośrednictwem banku dewizowego, podlega karze grzywny do 250 mln złotych”.

Pewne niejasności, a nawet niedogodności dla transakcji barterowych wynikają także z przyjętej praktyki stosowania prawa podatkowego. Wprawdzie przepisy podatkowe nie zawierają szczególnych unormowań dla barteru, w porównaniu z operacjami kupna-sprzedaży w handlu zagranicznym, to jednak interpretacja przez Ministerstwo Finansów, a tym samym przez aparat skarbowy,

STOSUNKI ZE WSCHODEM

przepisów o podatku dochodowym (tak od osób fizycznych, jak i prawnych) wzbudza poważne zastrzeżenia specjalistów, którzy postulują jednorazowe ustalenie i rozliczenie tego podatku po realizacji całego kontraktu barterowego.³

Tymczasem interpretacja Ministra Finansów jest w tym zakresie następująca:

„Pojęcie przychodu, z którego dochód podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych jest określone w art. 12 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. nr 21, poz. 86 z późn. zm.). Z przepisu tego wynika m.in. że przychodami z działalności gospodarczej są nie tylko otrzymane pieniądze, wartości pieniężne lecz również przychody należne a także przychody w naturze.

W przypadku transakcji barterowych (kompensata towarowa) przychodami z działalności gospodarczej są przychody w naturze.

Transakcje takie najczęściej występują przy wykonywaniu świadczeń na eksport. W zawartych umowach powinny być określone warunki transakcji. O tym, czy w pierwszej kolejności dokonywane jest świadczenie na eksport (wysyłka towaru do kontrahenta zagranicznego), a następnie zapłata w naturze za wyeksportowane przez kontrahenta krajowego towary, względnie odwrotnie, decydują warunki umowy zawartej między kontrahentami.

Jeżeli w umowie postanowiono, że świadczenie kontrahenta zagranicznego zostanie dokonane przed terminem wysyłki towaru przez kontrahenta krajowego, to w takim przypadku — zgodnie z art. 12, ust. 4, pkt 1 wymienionej na wstępie ustawy — otrzymane przez kontrahenta krajowego świadczenie w naturze nie jest przychodem, a jedynie spełnieniem świadczenia w związku z realizacją kontraktu; świadczenie to będzie przychodem z chwilą zrealizowania kontraktu barterowego.

Jeżeli natomiast w umowie postanowiono, że w pierwszej kolejności zostanie wykonane przez kontrahenta krajowego świadczenie na eksport (wysyłka towaru), zaś otrzymanie w zamian od kontrahenta zagranicznego innego towaru zostanie dokonane w terminie późniejszym, to przychodem kontrahenta krajowego — zgodnie z art. 12, ust. 3 ww. ustawy — będzie wartość dokonanej świadczenia w momencie wysłania towaru na eksport.

Zasada ta może mieć zastosowanie w przypadku jednokrotnego wzajemnego świadczenia w naturze.

W przypadku zaś umowy barterowej, przewidującej wielokrotne wzajemne świadczenia w naturze, siłą rzeczy obejmującej dłuższy przedział czasowy, np. 6 miesięcy lub rok, w której realizacji wymiana wzajemnych świadczeń towarowych może następować w różnej kolejności — ustalenie wartości przychodów powinno nastąpić niezwłocznie po zakończeniu kontraktu.”⁴

Barter na Białorusi

Rygorystyczne przepisy białoruskie, dotyczące handlu zagranicznym, ulegają w ostatnim okresie stopniowej liberalizacji. Ich podstawę stanowią: ustawa z 13 marca 1992 r. o organizacji służby celnej i taryfie celnej, ustawa z 22 grudnia 1992 r. o podatku od wartości dodanej, postanowienie nr 556 Rady Ministrów RB z 14 września 1992 r. o doskonaleniu działalności w zakresie stosunków gospodarczych z zagranicą, uchwała nr 344 Rady Ministrów RB z 25 maja 1993 r. o jednolitym trybie kontyngentowania i licencjonowania eksportu i importu towarów (robót, usług) na terytorium RB, postanowienie nr 305 Rady Ministrów RB z 10 maja 1993 r. w sprawie stawek podatku eksportowego i importowego.

Z przepisów tych wynikają m.in.: wykazy towarów, których eksport i import jest zabroniony, wykazy towarów, których eksport i import wymaga licencji, tryb kontyngentowania i licencjonowania eksportu i importu, obciążenia podatkowe i celne przy eksporcie i imporcie towarów itp. Transakcje barterowe podlegają w zasadzie tym samym regulom.

Przy tym istnieje jednak wiele rozwiązań, które nadają transakcjom barterowym na Białorusi szczególny status prawny. Oto najważniejsze z nich.

1. Na podstawie postanowienia nr 556 Rady Ministrów z 14 września 1992 r. ustalono, że od 25 września 1992 r. wymienne operacje w handlu zagranicznym, obejmujące eksport z Białorusi szczególnie ważnych dla niej towarów, będą dokonywane tylko w wyjątkowych przypadkach na podstawie zezwolenia specjalnie utworzonej ko-

misji. Wykaz tych towarów zawierał załącznik nr 1 do powołanego postanowienia. Został on uchwałą Rady Ministrów nr 344 z 25 maja 1993 r. zmieniony i obecnie obejmuje eksport z Białorusi następujących grup towarów: ropa naftowa i produkty naftowe surowe, nawozy, drewno i wyroby z niego, metale kolorowe i wyroby z nich, metale żelazne i walcówka.

2. Wspomniana wyżej komisja działa przy Radzie Ministrów RB, pod przewodnictwem wicepremiera, J.J. Kostikowa. Jej skład personalny jest podany w oficjalnych dokumentach prawnych, a *glasność* w tym zakresie poszła tak daleko, że zawierają one także informacje o telefonach każdego z członków komisji. Prace komisji sprowadzają się do analizy konkretnych kontraktów barterowych i wyrażania na nie zgody. Niestety, nie są ujawniane dane statystyczne dotyczące liczby spraw i decyzji tej komisji.

3. Wydaje się jednak, że Komisja w swych decyzjach kieruje się, przynajmniej co do zasady, intencjami sformułowanymi w uchwale Rady Ministrów nr 344 z 25 maja 1993 r., dotyczącymi wymiany barterowej, w której przedsiębiorstwa eksportują z Białorusi towary (roboty, usługi) na podstawie licencji Państwowego Komitetu ds. Stosunków Gospodarczych z Zagranicą (ich wykaz zawiera załącznik nr 2 do uchwały i obejmuje ponad 60 grup towarów, w tym poszukiwane przez polskich handlowców: zapalki, traktory, makiulaturę itp.)

W zakresie eksportu barterowego tych właśnie towarów „...zezwała się bez ograniczeń dokonywać kontrastaw zbóż, oleju roślinnego, cukru, produktów spożywczych dla dzieci, ryb i produktów rybnych, lekarstw i urządzeń medycznych, a także materiałów, surowców, urządzeń, części produkcyjnych i wyrobów kompletujących, niezbędnych do zaspokojenia własnych potrzeb produkcyjnych; kontrastawy innych towarów spożywczych i przemysłowych masowego spożycia nie powinny przekraczać 25% sumy transakcji; w tym wielkość importu dywanów i wyrobów dywanowych, napojów alkoholowych i piwa, samochodów osobowych, aparatury komo-, wideo- i audio- nie powinna przekraczać 10% sumy transakcji...”⁵

4. Uchwała Rady Ministrów nr 344 z 25 maja 1993 r. przewiduje też szczególny sposób uzyskiwania licencji (tam, gdzie jest ona wymagana) na realizację transakcji barterowej.

„Generalne lub jednorazowe licencje na realizowanie operacji wymiany towarowej w handlu zagranicznym są wydawane po przedłożeniu do organu wydającego licencje niezbędnych dokumentów, w tym ekonomicznego uzasadnienia w postaci konkurencyjnego wykazu cen zarówno na eksportową, jak i na importową część umowy (kontraktu), potwierdzającego przestrzeganie poziomu cen na rynku kraju — importera. Przy tym ceny w umowach (kontraktach) wymieniane są w walucie oficjalnie stosowanej w rozliczeniach między Republiką Białoruś a państwem, z podmiotami gospodarczymi którego została zawarta umowa (kontrakt). Przeliczenie wartości towarów na oficjalną walutę Republiki Białorusi dokonywane jest według kursu ustalonego przez Bank Narodowy.

Licencje na dokonywanie operacji wymiany towarowej w handlu zagranicznym wydawane są przy istnieniu w umowach (kontraktach) informacji przewidzianych w punkcie 3 niniejszego Postanowienia, a także przy istnieniu informacji o wydatkach na dostawy towarów eksportowej i importowej części umowy (kontraktu) do granicy celnej Republiki Białorusi.

Terminy wykonania umów w zakresie wymiany towarowej (kontraktów) nie powinny przekraczać 180 dni od chwili otrzymania licencji, a terminy wykonania importowej części umowy (kontraktu) — nie więcej niż 60 dni po wykonaniu eksportowej części umowy (kontraktu). W wyjątkowych przypadkach ten termin, w uzgodnieniu z organem wydającym licencje, może być zwiększony do jednego roku.

Zabrania się dokonywania operacji wymiany towarowej w handlu zagranicznym z wykorzystaniem operacji rozliczeniowo — finansowych, jeśli ustawodawstwo Republiki Białorusi nie przewiduje inaczej.

Podmiot gospodarczy, który w ustalonym trybie otrzymał licencję generalną na dokonywanie operacji wymiany

towarowej w handlu zagranicznym, jest zobowiązany w terminie dwóch tygodni po podpisaniu umowy (kontraktu) przedłożyć go z wykazami importowanych towarów w trzech egzemplarzach do organu, który wydał licencję. Poświadczona przez ten organ umowy (kontrakt) w dwóch egzemplarzach zwracane są wnioskodawcy.”⁶

Przepisy powyższe m.in. przestrzegają zbyt optymistycznie nastawionych polskich handlowców przed iluzją zakupu licencjonowanych w Białorusi towarów po zbyt niskim cenach. Na takie rozwiązanie nie pójdzie bowiem żadna poważna firma białoruska, choćby dla uniknięcia kłopotów, jakie z tego powodu może mieć we własnym kraju. Powoływane wcześniej postanowienie Rady Ministrów nr 556 z 14 września 1992 r. ustala bowiem, że w przypadku realizacji niesankcjonowanych operacji w zakresie wymiany barterowej, eksportu z RB po nieuzasadnionych niskich cenach lub importu towarów do RB po zawyżonych cenach, niejednokrotnego eksportu lub importu towarów niskiej jakości, przekazywania fałszywych informacji w reklamie, dokumentacji celnej, walutowo-finansowej, rejestracyjnej i innej, Komitet Państwowy ds. Stosunków Gospodarczych z Zagranicą może stosować określone sankcje wobec podlegających mu podmiotów gospodarczych, a mianowicie:

- „ostrzeżenie bez wstrzymania działalności w zakresie stosunków gospodarczych z zagranicą;
- wstrzymanie obowiązywania zaświadczenia uczestnika stosunków gospodarczych z zagranicą na okres jednego roku;
- pozbawienie podmiotu gospodarczego zaświadczenia uczestnika stosunków gospodarczych z zagranicą;
- przekazywanie, w odpowiednich wypadkach, materiałów do organów ochrony prawnej w celu pociągnięcia do odpowiedzialności karnej lub administracyjnej osób winnych.”⁷

5. Przy negocjacjach i kalkulacji transakcji barterowych z partnerami białoruskimi polskie firmy winny uwzględnić, iż poza opłatą należności celnych (cla wywozowe i przywozowe, opłaty za czynności urzędów celnych) oraz podatków (od eksportu i importu oraz 25% VAT przy imporcie) — co występuje na ogólnych zasadach przy transakcjach kupna-sprzedaży z Białorusią — strona białoruska będzie musiała zapłacić dodatkowy podatek od barteru, w wysokości 10% wartości kontraktu.

Mimo tych rozbudowanych zasad i wymogów szczególnych, dotyczących transakcji barterowych na Białorusi — specjaliści i biznesmeni białoruscy są zdania, że ich kraj przez długi jeszcze okres skazany będzie na transakcje wymienne, a poszczególne przedsiębiorstwa białoruskie, którym narzuca się obowiązek odsprzedaży części waluty zarobionej na eksporcie, będą preferowały w najbliższej przyszłości barter, dający im większe szanse „wyjścia na swoje” niż klasyczne operacje kupna-sprzedaży w handlu zagranicznym.

W następnym numerze barter w Rosji i na Ukrainie.

prof. dr hab. EUGENIUSZ RUŚKOWSKI

Autor jest wykładowcą Wydziału Prawa Filii Uniwersytetu Warszawskiego w Białymstoku; prowadzi firmę konsultingową ds. kontaktów Wschód-Zachód

Przypisy

¹) Kodeks cywilny z komentarzem (pod red. J. Winiarza). Warszawa 1980, s. 575.

²) Z. Królak: Transakcje specjalne w handlu zagranicznym. Warszawa 1992, s. 24.

³) Zob. np. K. Szczepański: Transakcje barterowe. „Fiskus” 10/92 oraz J. Kulicki: Transakcje wymienne w prawie polskim. „Fiskus” 22/92.

⁴) Pismo Ministerstwa Finansów z 5.07.1993 r. Nr PO 4/UD-722-445/93.

⁵) Według tłumaczenia: „Prawo na Wschodzie”, Białoruś — 4, s. 4.

⁶) J.w., s. 9—10.

⁷) Według tłumaczenia: „Prawo na Wschodzie”, Białoruś — 3, s. 5.

PODATKI

Podatkowe potyczki

Nie patrzeć
oddzielnie

Wakacje rozpoczęły się pod znakiem licznych pomysłów podatkowych. Od lipca prasa niemal każdego dnia informuje o nowych propozycjach: a to przywrócić ulgi mieszkaniowe według poprzednich zasad, a to wprowadzić podatek liniowy i skasować ulgi. Minęła połowa roku i podatnik nadal nie ma pojęcia o tym, jak będą wyglądały jego finanse od nowego roku. Może się zastanawiać: czy zainwestować w kasę mieszkaniową, czy nie, czy oszczędzać na remont, czy lepiej pożyczyc i skorzystać z ulgi jeszcze w tym roku. Dotychczasowe doświadczenia podatkowe podpowiadają – korzystaj z ulgi natychmiast po jej wprowadzeniu!

To, że trwa dyskusja o podatkach, godne jest pochwały, ale dyskutowanie o zasadach, które miałyby wejść w życie za niespełna pół roku, jest raczej godne dezaprobaty. Pewne jest tylko, że z naszego podatku zostaną od stycznia przekazane składki na kasę i władze samorządowe, zaś ulgi będą odliczane w dalszej kolejności. Co się jednak stanie, gdy przekroczą one kwotowo „resztówkę”, jaka zostanie na podatek – resort milczy.

Proponuję Czytelnikom symulację tych odliczeń na podstawie danych z obecnego roku. Podatnik oszczędza w kasie mieszkaniowej, a jego dochody mieszczą się w pierwszym przedziale skali podatkowej. Zarobił w ciągu roku 25 tys. zł, z tego zapłaciłby 4413,40 zł podatku. Do kasy mieszkaniowej wpłacał po 600 zł miesięcznie, czyli 7200 zł rocznie i w związku z tym należy mu się o 2160 zł zwrotu z podatku. Na kasy i samorządy z jego podatku przekazano łącznie ok. 12%, czyli 3000 zł. Na ulgi zostaje 1413 zł.

Oczywiście, można zapytać z czego podatnik żyje, skoro tyle wydał na ulgi, ale przecież mógł on wydatki objęte ulgami pokryć oszczędnościami z lat ubiegłych. Poza tym podatnik ma prawo przymierzać się do realizacji ulg i wydatków według istniejącego stanu prawnego. Z kasą zawarł umowę na 5 lat w sytuacji, w której nic nie wskazywało, że wydatki na kasy chorych i władze samorządowe będą odliczane z podatku. Jeżeli podatnikowi będzie się zwracać pieniądze z opóźnieniem, to wszystkie jego kalkulacje, które sporządził przymierzając się do tak wieloletniej inwestycji są kosza warte.

W dyskusji i prezentacji coraz to nowych pomysłów ministerialnych na upraszczanie podatków, całkowitym milczeniem pomija się kwestie przechodzenia ze starych zasad na nowe. Jest tu bowiem kwestia praw nabytych i problem własnych rachunków, jakie sporządzają podatnicy. Wbrew pozorom, zmieniając zasady odliczenia ulg (nie od dochodu, tylko od podatku), do większości z nich wcale nie zamknięto drogi zamożnym podatnikom. Oni bowiem zdążyli wybudować domy i mieszkania dla siebie z korzystniejszą ulgą, a dziś budują na wynajem. Jedynie tych z mniejszymi dochodami, u których skorzystanie z ulg musiało poprzedzić oszczędzanie, skazano na ulgi gorsze.

Przykład z kasą mieszkaniową podaje nieprzypadkowo. Tuż po ustawach wprowadzających te kasy, uchwalono przepisy o kasach budowlanych. Ich zasada działania jest zbliżona do kas mieszkaniowych, ale ulgę podatkową zastępuje w nich premia z budżetu państwa. Kasy budowlane są znakomitym interesem dla banków i jeszcze lepszym dla tych obywateli, którzy nie płacą podatków. Dla banków – bo co roku miały dostawać do obrotu premię z budżetu, doliczaną do oszczędności obywatela (w kasach ulgę odbierał podatnik i mógł z nią zrobić co zechce). Z kolei premia w kasie budowlanej budżet mógł dotować obywateli nie wnoszących podatków. W kasie mieszkaniowej, żeby zdobyć ulgę, najpierw trzeba było wypracować ją własnym dochodem.

W żadnym kraju nie funkcjonują dwa systemy takich kas, tylko jeden.

Dlaczego mamy ten „numer” z kasami? Otóż okazało się, że ulga z oszczędzania w kasie mieszkaniowej może być wyższa od premii z budżetu w kasie budowlanej. Państwo szybko zorientowało się, że kasy budowlane są dla niego znacznie kosztowniejsze i zanim powstała choć jedna taka kasa, postanowiło okroić premie i przyznawać je dopiero po umownym okresie oszczędzania. Zdaje się, że rząd sforsuje okrojenie korzyści dla kas budowlanych, co postawić może w znacznie korzystniejszej sytuacji oszczędzających w kasach mieszkaniowych. O ile nie będzie dalszych zmian. Ale czy się nie zmieni? Czy jednak nie nastąpi próba zrównania zasad działania tych kas?

Oplacalność oszczędzania w kasie mieszkaniowej zależy bezpośrednio od wysokości stóp procentowych i od ulgi. Przy obecnych stopach, oszczędzanie w kasie bez owej trzydziestoprocentowej ulgi lub premii, w ogóle by się nie opłacało. Z rachunków symulacyjnych wynika, że w takiej sytuacji oszczędzający lepiej by wyszli, lokując pieniądze na terminowych depozytach i korzystając z komercyjnych kredytów. Ale stopy muszą spaść, bo spada inflacja. Zwiększy to zatem korzyści z oszczędzania w kasie mieszkaniowej. I kto wie, czy nie skłoni strażników budżetu do okrojenia także tych ulg.

Jakie będą losy kas mieszkaniowych i budowlanych – nie wiadomo. Jakże podatki od 1 stycznia – nie wiadomo.

Zdaje sobie sprawę, że to nie jest tekst jedynie o podatkach, ale o ich powiązaniu z kasami mieszkaniowymi, pośrednio i z budowlanymi, jest i o reformie finansowania opieki zdrowotnej oraz samorządowej, bo składki na te cele rzutować będą na podatkowe wpływy. Tego wszystkiego nie da się, niestety, oddzielić. A to tylko jeden z wielu problemów, jakie mogą wywołać zmiany w ustawie podatkowej.

KRYSZYNA MILEWSKA

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE

Urzędowe interpretacje
prawa podatkowego
– pozorne korzyści

RYSZARD KUBACKI

Obowiązująca od 1 stycznia 1998 r. ordynacja podatkowa przewiduje nową instytucję – urzędowe interpretacje prawa podatkowego dokonywane przez Ministra Finansów. Uprawnienie to jest konsekwencją nałożonego na tegoż ministra obowiązku zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej. Minister Finansów – dokonując interpretacji – jest obowiązany uwzględnić orzecznictwo sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego. Interpretacje te są zamieszczane w „Biuletynie Skarbowym Ministerstwa Finansów”.

Pierwszym przepisem wymagającym urzędowej interpretacji jest niewątpliwie art. 14 ordynacji podatkowej zawierający przedstawioną wyżej regulację. Jest on bowiem doskonałym przykładem przepisu niejasnego, niespójnego i nieprecyzyjnego, wywołującego wątpliwości interpretacyjne.

Przyczyn wprowadzenia do systemu prawa podatkowego interpretacji urzędowej jest kilka. W zamyśle pomysłodawców instytucja ta ma zagwarantować podatnikowi prawidłową realizację jego praw w postępowaniu podatkowym i wzmocnić jego włągłą pozycję wobec organów

podatkowych. *Nota bene* sama ordynacja zawiera wiele przepisów ograniczających prawa podatnika i powodujących rzeczywiste pogorszenie jego sytuacji. Zatem zadaniem urzędowych interpretacji prawa podatkowego jest przysłowiowe „otarcie łez”. Natomiast w praktyce możliwość domagania się od Ministra Finansów urzędowej interpretacji może okazać się uprawnieniem iluzorycznym.

Ustawodawca wyposażył Ministra Finansów w uprawnienia, które uzasadniają porównanie kompetencji tego organu zarówno do kompetencji władzy ustawodawczej, jak i sądowniczej. Nie

ma wątpliwości, że wydane w jakiegokolwiek formie pisma Ministra Finansów (czy to okólniki, czy interpretacje), nie są źródłem prawa. Takie stanowisko potwierdza postanowienie NSA z 22 kwietnia 1997 r.¹⁾, którego teza brzmi: „Pismo Ministerstwa Finansów nie stanowi źródła prawa podatkowego i to niezależnie, czy zawiera interpretację korzystną, czy nie dla podatnika”.

Katalog źródeł prawa zawarty jest w art. 87 Konstytucji RP; składają się nań: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia. Przepis ten realizuje tendencję ograniczenia ilości aktów stanowiących źródła prawa, bowiem nie znalazły się w nim zarządzenia i dekrety. Mimo to w obecnym stanie prawnym wpływ Ministra Finansów na kształt prawa podatkowego może być, i prawdopodobnie będzie, ogromny. Wynika to ze skomplikowanego charakteru tej problematyki, jej niejasności oraz, delikatnie mówiąc, niestaranności legislacyjnej polskiego ustawodawcy.

Orzecznictwo sądowe, mimo że również nie jest źródłem prawa, faktycznie wywiera bardzo duży wpływ na jego stosowanie. Nigdzie nie znajdziemy jednak przepisu, że zachowanie się osoby zgodne z poglądem wyrażonym przez Sąd Najwyższy lub inny sąd nie może mu szkodzić. Nie są też rzadkością sprzeczne ze sobą orzeczenia. Jest to konsekwencja zasady niezawisłości sądów i niezależności sędziów. Powstaje więc pytanie, dlaczego Minister Finansów został praktycznie wyposażony w uprawnienia większe niż niezawisłe sądy?

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE

Pytanie to nabiera szczególnego znaczenia w sytuacji, gdy Trybunał Konstytucyjny został pozbawiony prawa dokonywania powszechnie obowiązującej wykładni. Natomiast w zakresie prawa podatkowego wykładnia ta zastąpiona została wykładnią resortową, umożliwiającą tworzenie prawa powielaczowego.

Należy zauważyć, że interpretacje, które mają wpływać na orzecznictwo sądowe, bardziej pasują do anglosaskiego modelu systemu prawa, czyli do tzw. *common law*; obce natomiast są modelowi kontynentalnemu, gdzie w zasadzie przeważa pozytywistyczna koncepcja źródeł prawa.

Wystąpienie z wnioskiem do Ministra Finansów

Przechodząc do merytorycznej oceny art. 14 o.p. należy zauważyć, że zawiera on uregulowania niepełne i nasuwające wiele wątpliwości interpretacyjnych. Precyzuje jedynie podmiot uprawniony do dokonywania interpretacji. Jest nim Minister Finansów. **Nie wiadomo natomiast, czy interpretacje te będą wydawane na wniosek, czy z urzędu.** Wobec braku regulacji w tym zakresie należy przyjąć, że obie formy wszczęcia „postępowania w przedmiocie dokonania interpretacji” są właściwe. Jeżeli zaakceptujemy możliwość wystąpienia z wnioskiem do Ministra Finansów o dokonanie urzędowej interpretacji prawa podatkowego, to nie wiemy właściwie, kto mógłby z takim wnioskiem wystąpić. Wydaje się, że prawo podatnika w tym zakresie nie może być kwestionowane tak samo, jak prawo organów podatkowych.

Nie została również sprecyzowana forma wydania interpretacji. Niewątpliwie nie jest to ani decyzja, ani postanowienie. Nie jest zatem możliwe wniesienie od takiej interpretacji środka odwoławczego, jeżeli strona się z nią nie zgadza.

Zastosowanie się do interpretacji

Art. 14 § 6 o.p. stanowi, że **zastosowanie się przez podatnika do urzędowej interpretacji nie może mu szkodzić.** Nie wiadomo jednak, czy urzędowa interpretacja ministerialna będzie wiążąca organ podatkowy tylko w konkretnej sprawie, czy we wszystkich analogicznych sprawach. Wiadomo, że interpretacje będą publikowane w „Biuletynie Skarbowym Ministerstwa Finansów”. Zakładając, że ów biuletyn jest ogólnie dostępny, każdy podatnik, przy odrobinie dobrej woli, będzie mógł ją poznać i zastosować się do niej, mimo że została wydana w innej (ale przecież analogicznej) sprawie. Taka regulacja przemawia za przyznaniem interpretacjom szerszej „mocy obowiązującej”, nie ograniczającej się tylko do stanu faktycznego, na podstawie którego została wydana.

Dodatkowym argumentem przemawiającym za takim rozumieniem przepisu jest właśnie treść § 6 omawianego artykułu, który nie uzależnia niemożliwości poniesienia szkody przez podatnika od tego, do jakiej interpretacji się zastosował, tzn. wy danej we własnej sprawie, czy w innej. Ponieważ zastosowanie się podatnika do urzędowej interpretacji nie może mu szkodzić, nie jest jasna relacja takiej interpretacji do wykładni sądowej, zwłaszcza gdy interpretacja jest błędna (Minister Finansów nie jest chyba niemylny?).

Można wyobrazić sobie sytuację, gdy podatnik zastosował się do błędnej interpretacji i teoretycznie nie może z tego tytułu ponieść szkody. Tymczasem sprawa trafiła do niezawisłego sądu (sądy

orzekają na podstawie ustaw i nie są związane interpretacjami Ministra Finansów), który po rozpoznaniu sprawy wydał wyrok dla podatnika niekorzystny. W takiej sytuacji podatnikowi powinno przysługiwać odszkodowanie. Tymczasem ordynacja w tym przypadku takiej możliwości nie przewiduje. Wątpliwa wydaje się również możliwość dochodzenia odszkodowania na podstawie przepisów Konstytucji (sądy stosują ją obecnie bezpośrednio), gdyż jedną z przesłanek odpowiedzialności organu władzy publicznej jest bezprawność działania (art. 77 Konstytucji). Trudno jednak będzie udowodnić Ministrowi Finansów niezgodność jego działań z prawem, skoro on sam to prawo interpretuje.

Natomiast jeżeli podatnik stosuje się do wskazówek zamieszczonych w urzędowej interpretacji, a następnie w postępowaniu podatkowym zapadnie decyzja odmienna, i dla niego niekorzystna, jest ona w świetle przepisów ordynacji decyzją formalnie prawidłową. W przypadku gdy podatnik ma zastrzeżenia co do prawidłowości merytorycznego rozstrzygnięcia, może złożyć odwołanie, a następnie skargę do NSA. Jednak gdy decyzja się uprawomocni i stanie się decyzją ostateczną, nie ma w zasadzie podstaw do jej wzruszenia. Bowiernie okoliczność, że decyzja została wydana niezgodnie z treścią urzędowej interpretacji Ministra Finansów, nie może być podstawą wznowienia postępowania (art. 240 o.p.) ani stwierdzenia jej nieważności (art. 247 o.p.).

Jedną z możliwości usunięcia takiej decyzji z obrotu prawnego mogłoby być zastosowanie trybu określonego w art. 155 k.p.a. Artykuł ten przewiduje możliwość uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej, na mocy której strona nabyła prawo, w każdym czasie, za zgodą strony, jeżeli przemawia za tym interes społeczny lub słuszny interes strony. Niestety, analogiczny przepis dotyczący decyzji wymiarowych nie znalazł się w ordynacji, dlatego regulacja ta nie ma zastosowania w sprawach podatkowych. **Zatem przepis stwierdzający, iż zastosowanie się podatnika do urzędowej interpretacji prawa podatkowego, dokonanej przez Ministra Finansów, nie może mu szkodzić, jest bez znaczenia, skoro wyraźnie w ordynacji nie wskazano proceduralnych możliwości naprawienia takiej szkody.**

Dokonując wykładni przepisów o postępowaniu podatkowym można jednak wskazać w przedstawionej wyżej sytuacji dwie drogi. Pierwsza – to uchylecie decyzji przez organ odwoławczy na podstawie art. 121 o.p. Przepis ten mówi, że postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Nie ulega wątpliwości, że wydanie przez organ podatkowy decyzji niezgodnej z urzędową interpretacją ministerialną tego zaufania nie wzbudza, wręcz przeciwnie – podważa je.

Druga możliwość dotyczy nie tyle wzruszenia decyzji, co usunięcia jej skutków, a wynika z art. 22 § 2 i art. 67 § 1 o.p. Potwierdzeniem tej koncepcji jest stanowisko NSA zawarte w wyroku z 21 marca 1997 r.²⁾, którego teza brzmi: *„Zarzut błędnego działania pod wpływem niewłaściwych informacji zawartych w oficjalnych wydawnictwach Ministerstwa Finansów mógłby co do zasady mieć ewentualne znaczenie jedynie w postępowaniu prowadzonym w trybie art. 8 ustawy z 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych”.* Ustawa o zobowiązaniach podatkowych utraciła wprawdzie moc obowiązującą, ale odpowiednikiem jej art. 8 są obecnie właśnie art. 22 § 2 oraz art. 67 § 1 o.p. (odpowiadający art. 31 ustawy o zobowiązaniach podatkowych).

Pierwszy z wymienionych przepisów stanowi, że organ podatkowy na wniosek podatnika może zaniechać w całości lub w części ustalania zobowiązania podatkowego oraz poboru podatku, gdy zagraża to ważnym interesom podatnika, a w szczególności jego egzystencji. Drugi zaś przewiduje możliwość umorzenia przez organ podatkowy na wniosek podatnika – całości lub części zaległości podatkowych lub odsetek za zwłokę w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym.

Należy jednak podkreślić, że zarówno rozporządzenie wydane na podstawie delegacji zawartej w art. 22 § 2, jak i decyzja opierająca się na art. 67 § 1, mają charakter uznaniowy (wskazuje na to słowo „może”); natomiast treść art. 14 § 6 ma charakter kategoryczny („zastosowanie się przez podatnika do urzędowej interpretacji prawa podatkowego (...) nie może mu szkodzić” – podkreślił R.K.). Ponadto art. 67 § 1 dotyczy sytuacji, gdy decyzja została wydana. Nie znajduje on więc zastosowania w przypadku zaniechania czynności przez podatnika i braku postępowania podatkowego zakończonych decyzją, w sytuacji gdy powinno ono się toczyć.

W rozdziale 21 ordynacji, poświęconym odpowiedzialności odszkodowawczej, nie ma przepisu przyznającego prawo do odszkodowania podatnikowi, który poniósł szkodę na skutek zastosowania się do urzędowej interpretacji Ministra Finansów.

Stwierdzenie rozbieżności w orzecznictwie

W razie stwierdzenia rozbieżności w orzecznictwie, Minister Finansów zawiadamia o tym właściwy sąd lub organ mogący zastosować środki służące usunięciu rozbieżności (art. 14 § 2 o.p.). Przepis ten sugeruje brak zaufania do sądów i brak wiary w kompetencje sędziów. Nie jest jednak jasne, co ustawodawca miał na myśli mówiąc o organie mogącym zastosować środki służące usunięciu rozbieżności. Sądy są niezawisłe, a sędziowie podlegają tylko ustawom. Poza tym, mając na uwadze fakt, że Prezes NSA często sam wnosi rewizję nadzwyczajną od orzeczeń NSA, nie ma potrzeby wskazywania na przez Ministra Finansów rozbieżności w orzecznictwie. Powinno być raczej odwrotnie – to sądy powinny wskazywać Ministrowi Finansów, jako organowi nadzorcemu w stosunku do izb i urzędów skarbowych, zauważone rozbieżności w orzecznictwie podległych mu organów oraz popełnione błędy.

W regulacjach ustrojowych dotyczących sądownictwa (zarówno powszechnego, jak i administracyjnego) jest zresztą wiele przepisów, których stosowanie ma na celu usunięcie rozbieżności w orzecznictwie. Na przykład rozporządzenie Prezydenta RP z 29 marca 1991 r.³⁾ w sprawie organizacji i zasad wewnętrznego postępowania Sądu Najwyższego, przewiduje w § 11 ust. 1 pkt 2, że Pierwszy Prezes SN występuje z wnioskami lub kieruje wnioskami innych uprawnionych podmiotów o podjęcie – w składzie siedmiu sędziów, całej izby, albo w składzie połączonych izb lub w pełnym składzie Sądu Najwyższego - uchwał mających na celu wyjaśnienie przepisów prawnych budzących wątpliwości lub których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie. Również ustawa z 11 maja 1995 r.⁴⁾ o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, w art. 49 upoważnia Prezesa NSA do wystąpienia o wyjaśnienie wątpliwości prawnych przez skład siedmiu sędziów, izbę lub połączone izby. Wyjaśnienie wątpliwości następuje w drodze uchwały, która wiąże w danej sprawie.

Podobne regulacje zawiera rozporządzenie Prezydenta RP z 28 września 1995 r.⁵⁾ w sprawie

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE

ustalenia struktury organizacyjnej Naczelnego Sądu Administracyjnego i regulaminu jego działania. W § 7 pkt 4 tego rozporządzenia czytamy, że Prezes NSA występuje do SN z wnioskami o podjęcie uchwał mających na celu wyjaśnienie przepisów prawnych budzących wątpliwości w praktyce lub których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie. Natomiast przepis § 8 pkt 1 mówi, że Prezesi Izby NSA analizują orzecznictwo tego Sądu w sprawach objętych właściwością Izby i zwołują narady sędziów w celu omówienia zagadnień prawnych budzących wątpliwości lub tych przepisów, których stosowanie wywołało w orzecznictwie wątpliwości.

Wydaje się, że przytoczone przepisy są dostateczną gwarancją tego, że rozbieżności w orzecznictwie w miarę możliwości będą usuwane – bez pouczenia przez Ministra Finansów – choć przecież całkowicie nie da się ich wyeliminować.

Problem publikowania interpretacji

Przypomnę, że zgodnie z art. 14 § 3 o.p., interpretacje Ministra Finansów powinny być zamieszczane w „Biuletynie Skarbowym Ministerstwa Finansów”. Tymczasem biuletyn ten nie ma statusu dziennika urzędowego, oferowany jest do sprzedaży przez prywatne wydawnictwo. Nie można go kupić w kiosku ani w urzędzie skarbowym, ponieważ rozchodzi się wyłącznie w prenumeracie. Ponadto w Biuletynie nie są zamieszczane wszystkie interpretacje, ale tylko te, które Ministerstwo wybierze do publikacji. Jest to konsekwencja stanowiska Ministerstwa, że interpretacje wydawane na podstawie art. 14 o.p. mają charakter wyłącznie informacyjny.

Na przykład zawartość numeru pierwszego Biuletynu z br. została podzielona na trzy części: „Artykuły”, „Wyjaśnienia; Interpretacje; Zalecenia” oraz „Orzecznictwo Sądowe”. Interpretacje, jak można się domyślić, znajdują się w „rozdziale” drugim, jednakże nie wiadomo, które z publikacji tam pomieszczonych są urzędowymi interpretacjami. Nie wiadomo zatem również, zastosowanie się do których nie może szkodzić podatnikowi. Można tylko przypuszczać, że tekst zatytułowany „Zaprzestanie funkcjonowania podatkowych komisji odwoławczych” nie jest interpretacją w znaczeniu art. 14 o.p., natomiast „Ulgi podatkowe z tytułu budowy budynków wielorodzinnych na wynajem” jest już zagadką, której rozwiązanie zna tylko Ministerstwo Finansów.

Takie rozwiązanie faktycznie wyłącza praktyczne zastosowanie art. 14 § 6 o.p., ponieważ Ministerstwo Finansów zawsze będzie mogło zaprzeczyć temu, że dana publikacja była interpretacją, o jakiej mowa w art. 14. Zasadny zatem jest postulat, aby owe interpretacje publikowane były w Dziennikach Urzędowych Ministerstwa Finansów. Nie ma ku temu przeszkód prawnych, skoro znajdują się tam również wytyczne i instrukcje. Publikacja w Dzienniku Urzędowym nadalaby interpretacjom cechę „urzędowości”.

Udzielanie informacji przez organy podatkowe

Oprócz interpretacji urzędowych, ordynacja przewiduje obowiązek udzielania informacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe pierwszej instancji. Informacji takich udziela się na **żądanie podatnika, płatnika lub inkasenta w indywidualnych sprawach, w których nie wszczęto postępowanie podatkowe lub kontroli podatkowej**. Występując z takim żądaniem – podatnik, płatnik lub inkasent – jest zobowiązany do wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego i własnego stanowiska w tej sprawie (art. 14 § 4 i 5).

Powołując się na ten przepis, urzędy skarbowe przestały od 1 stycznia br. udzielać podatnikom informacji w taki sposób, w jaki robiły to zawsze, czyli niesformalizowany. Przepis ten w znaczny sposób uszczupla prawa podatnika. Podatnik bowiem, poza wyczerpującym przedstawieniem stanu faktycznego, musi zaprezentować swoje stanowisko w tej sprawie. Wątpliwe jest, czy osoba mająca raz do roku, przy wypełnianiu PIT-u, kontakt z prawem podatkowym, będzie potrafiła to zrobić.

Ponadto organy podatkowe uprawnione do udzielania informacji, będą mogły skutecznie uwolnić się od tego, powołując się na okoliczność, że żądanie podatnika nie spełnia wymogów przewidzianych przez art. 14 § 5 o.p. W praktyce trudno bowiem będzie podatnikowi przedstawić stan faktyczny wyczerpująco, gdyż nie zawsze będzie on miał świadomość, które okoliczności z punktu widzenia przepisów prawa podatkowego są w danej sprawie istotne, a które nie. Wydaje się zatem, że konieczność przedstawienia przez podatnika swojego stanowiska w sprawie, stanowi zbyt wysoko podniesioną poprzeczkę. Natomiast urzędy skarbowe nie będą miały trudności z uzasadnieniem odmowy udzielenia informacji.

Z żądaniem udzielenia informacji, o której wyżej mowa, mogą wystąpić do urzędu skarbowego podatnik, płatnik lub inkasent. Nie są jasne motywy, dla których ograniczono w ten sposób **krag podmiotów uprawnionych**. Nie jest to rozwiązanie trafne. Oto przykład: darczyńca nie będzie uprawniony do żądania interpretacji przed dokonaniem darowiny, ponieważ nie będzie jeszcze podatnikiem, ani też po dokonaniu darowiny, ponieważ w stosunku do niego będzie już w toku postępowanie podatkowe. Tak więc słuszny wydaje się postulat, aby krag podmiotów uprawnionych był ograniczony innym kryterium, np. uprawdopodobnieniem interesu prawnego.

Ordynacja nie przewiduje dla organu podatkowego terminu do udzielenia informacji. Ponieważ nie toczy się postępowanie, to przepisy o załatwianiu spraw w postępowaniu podatkowym nie znajdują zastosowania. Nie jest ponadto jasno określony stosunek informacji udzielanych przez urząd skarbowy do interpretacji urzędowej Ministra Finansów, zwłaszcza gdy są one odmienne. Interpretacje urzędowe mogą dotyczyć stanowiska organów podatkowych; mogą to zresztą spełniać decydującą rolę. Nie ma bowiem przepisu, że informacja udzielona przez organ podatkowy jest dla podatnika w danej sprawie wiążąca.

Ustawodawca nie zamieścił w ordynacji przepisu, że zastosowanie się podatnika do udzielonej mu przez urząd skarbowy informacji nie może mu szkodzić. Tak więc organy podatkowe pierwszej instancji – w świetle art. 14 o.p. – nie ponoszą właściwie żadnej odpowiedzialności za treść udzielanych przez siebie informacji.

Wprawdzie przed wejściem w życie ordynacji też jej nie ponosiły, ale wówczas informacje te nie miały tak sformalizowanego charakteru i często były udzielane „na telefon”. Podatnik nie miał nawet możliwości zidentyfikować osoby, która mu takiej informacji udzieliła. Obecnie, po likwidacji punktów informacyjnych w urzędach skarbowych, sprawa wygląda nieco inaczej. Podatnik, aby uzyskać informację o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego, musi wystąpić z oficjalnym pismem, którego treść poddana jest pewnym rygorom. W takiej sytuacji ma chyba prawo oczekiwać odpowiedzi również w formie pisemnej, podpisanej przez osobę, która udzieliła określonej informacji. Niestety, jeżeli jest ona błędna, a podatnik się do niej zastosował, nie może dochodzić

odpowiedzialności za ewentualnie poniesioną z tego powodu szkodę.

Dyskusyjna jest kwestia, czy organy podatkowe pierwszej instancji są merytorycznie przygotowane do udzielania informacji. Z punktu widzenia praktyki stosowania prawa podatkowego bardziej wskazane byłoby wyposażenie w takie uprawnienia organów rozpatrujących odwołania od decyzji podatkowych, czyli izb skarbowych. Mogłoby to pozytywnie wpłynąć na ujednolicenie orzecznictwa urzędów skarbowych, a ponadto podatnik mógłby ocenić celowość odwoływania się od decyzji organów pierwszej instancji. Izby skarbowe sprawują przecież nadzór nad urzędami skarbowymi.⁶⁾ Tym bardziej, że zgodnie z § 2 statutu izby skarbowej⁷⁾, do zakresu zadań komórek organizacyjnych izby skarbowej należy m.in. udzielanie informacji podatnikom.

Wnioski

Analiza urzędowych interpretacji prowadzi do wniosku, że nie tylko nie poprawiają one sytuacji podatników, ale wręcz ją pogarszają. Mając na uwadze wątpliwości interpretacyjne, które wywołują przepisy art. 14 o.p., a także ich w zasadzie praktyczną nieprzydatność, cała regulacja wydaje się zbędna. Zarówno ogólne zasady postępowania administracyjnego, jak i wydane na podstawie tych zasad orzecznictwo, stanowią wystarczające zabezpieczenie interesów stron w postępowaniu. Potwierdzającym tę tezę przykładem może być wyrok z 17 marca 1995 r., w którym NSA stwierdził, że zastosowanie się podatnika do udzielonych mu przez organ podatkowy informacji nie może powodować dla niego ujemnych konsekwencji.⁸⁾ W innym wyroku SN wyraził pogląd, że z zasady zaufania obywatela do działań organów państwa wynika, że wyjaśnienie treści przepisu będącego podstawą wydania decyzji administracyjnej, dokonane na wniosek strony zainteresowanej, jest wiążące dla organu załatwiającego tę sprawę, pod warunkiem, że strona zachowała się zgodnie z wyjaśnieniem.⁹⁾

Uważam, że bardziej celowym byłoby opracowanie jasnych zasad techniki legislacyjnej i tworzenie takiego prawa, które nie będzie wymagało resortowych interpretacji wątpliwej wartości. Omówioną tu regulację oceniam negatywnie. Odebrała ona bowiem podatnikom prawo do szybkiej, bezpłatnej informacji. Ponadto nie określono w niej precyzyjnie, co jest interpretacją; natomiast zapewnienie o niemożności poniesienia szkody przez podatnika jest zapewnieniem iluzorycznym.

W tym miejscu nasuwa się przykra refleksja, że wyrażona w art. 121 o.p. zasada zaufania obywateli do organów państwa, znalazła się tam prawdopodobnie przez pomyłkę. Do demokratycznego państwa prawa jeszcze nam daleko.

1) Sygn. akt I S.A./Ka 17/96, nie publikowany.

2) Sygn. akt I S.A./Gd 797/96, nie publikowany.

3) Dz.U. z 1991 r. nr 34, poz. 153.

4) Dz.U. z 1995 r. nr 74, poz. 368 ze zm.

5) Dz.U. z 1995 r. nr 112, poz. 540.

6) Art. 5 ust. 7 pkt 1 ustawy z 21 czerwca 1996 r. o urzędzie Ministra Finansów oraz o urzędach i izbach skarbowych – Dz.U. nr 106, poz. 489.

7) Statut izby skarbowej stanowi załącznik nr 2 do zarządzenia nr 86 Ministra Finansów z 23 grudnia 1996 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutu (Dz.Ur. Min. Fin. nr 25, poz. 135).

8) Sygn. akt III S.A. 1054/94.

9) Wyrok SN z 13 czerwca 1996 r. (sygn. akt III ARN 7/96).

RYSZARD KUBACKI

Autor jest doradcą podatkowym

KONTROLA SKARBOWA

Granice uprawnień
inspektora kontroli skarbowej

Nie trzeba nikogo przekonywać, że równoległe obowiązywanie dwóch regulacji prawnych, dotyczących – z punktu widzenia podatnika – tej samej dziedziny (przepisy ordynacji podatkowej¹⁾ oraz ustawy o kontroli skarbowej²⁾, może prowadzić do nieporozumień i budzić uzasadnione wątpliwości o celowości takiego rozwiązania. Kwestia ta nabiera istotnego znaczenia, gdy występuje nieostrość zakresów obu regulacji.

Zgodnie z art. 2 ustawy o kontroli skarbowej, zakres kontroli może obejmować m.in. rzetelność deklaracji, podstaw opodatkowania, prawidłowość obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa, a także ujawnianie i kontrolę nie zgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej oraz dochodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów. Na podstawie takiej kontroli, inspektor wydaje stosowną decyzję lub decyzje w rozumieniu ordynacji podatkowej, jeżeli ustalenia dotyczą podatków i innych należności budżetowych, których określanie lub ustalanie należy do właściwości urzędów skarbowych (art. 24 ust. 2).

W tej samej ustawie zawarte są jeszcze dwa przepisy, które wyznaczają granice kompetencji inspektora kontroli skarbowej w przypadku postępowań dotyczących podatków. Artykuł 24 ust. 3 stwierdza, że przy określaniu podstaw opodatkowania organowi kontroli skarbowej przysługują uprawnienia organu podatkowego, przewidziane w przepisach podatkowych oraz art. 186 § 2 i art. 193 ordynacji podatkowej (dalej: o.p.). Natomiast w art. 31 ustawy zawarte zostało generalne odesłanie do ordynacji podatkowej, której przepisy stosuje się do postępowania kontrolnego w zakresie nie uregulowanym ustawą o kontroli skarbowej.

Czy na podstawie powyższych przepisów inspektor kontroli skarbowej może wydać postanowienie o wstrzymaniu wykonania własnej decyzji? Czy ma możliwość – uznawszy, że wniesione przez stronę odwołanie zasługuje na uwzględnienie w całości – uchylić lub zmienić zaskarżoną decyzję, którą wcześniej sam wydał?

Wstrzymanie wykonania decyzji

Zgodnie z przepisami ordynacji podatkowej (art. 224 § 1) – wniesienie przez stronę odwołania od decyzji organu podatkowego nie wstrzymuje wykonania zaskarżonej decyzji. Jednakże w pewnych okolicznościach, ze względu na szczególnie ważny interes strony, organ podatkowy może – na jej wniosek – postanowić o wstrzymaniu wykonania decyzji w całości lub w części. Na przykład wtedy, gdy natychmiastowe wykonanie decyzji określającej zaległość podatkową zagraża poważnym zachwianiem równowagi finansowej podatnika. I tu pojawia się zasadniczy problem prawny: który z organów ma uprawnienia do wydania właściwego postanowienia – izba skarbową, urząd skarbowy czy inspektor, który wydał decyzję?

Najłatwiej – choć nie bez pewnych wątpliwości – można wyeliminować uprawnienia organu odwoławczego (czyli w tym przypadku izby skarbowej). Kompetencje organu odwoławczego pozwalające wstrzymać wykonanie decyzji określał kodeks postępowania administracyjnego³⁾ w art. 173 § 1. Jednak odpowiadająca temu przepisowi regulacja zawarta w ordynacji podatkowej, ma całkowicie odmienne brzmienie i przyznaje tę kompetencję „organowi podatko-

wemu” (art. 224 § 2 o.p.). Co prawda, ustawodawca nie określił, czy „organ podatkowy”, który wydaje postanowienie o wstrzymaniu wykonania decyzji, to organ pierwszej czy drugiej instancji, ale na podstawie analizy treści dalszych paragrafów omawianego przepisu wydaje się, że organem właściwym do wstrzymania decyzji jest organ pierwszej instancji. Bowiem postanowienie o wstrzymaniu wykonania decyzji „podlega uchyleniu przez organ, który je wydał lub organ odwoławczy”, a organ, który wydał postanowienie przekazuje jego kopię „organowi wyższego stopnia” (odpowiednio § 3 i 4 art. 224 o.p.). Jeśli uzna się powyższą argumentację za prawidłową, rozwiązanie przyjęte przez ordynację nie powinno budzić większych kontrowersji interpretacyjnych, choć nie znajduje aprobaty w doktrynie prawa⁴⁾.

Po przyjęciu takiej interpretacji rozstrzygnięcia wymaga tylko kwestia, czy kompetencje do wstrzymania wykonania decyzji przysługują urzędowi skarbowemu, czy inspektorowi kontroli skarbowej? Na uprawnienia inspektorów mogłaby wskazywać praktyka, gdyż w wielu organach kontroli skarbowej inspektorzy uznają się za uprawnionych do wstrzymywania decyzji, a ich przekonywanie o tego typu kompetencjach znajduje również pewne uzasadnienie w literaturze przedmiotu⁵⁾.

Jednak w zasadzie są to jedyne okoliczności, które mogą uzasadniać właściwość inspektora w analizowanym zakresie, bowiem z przepisów ordynacji podatkowej i ustawy o kontroli skarbowej kompetencji takiej wywieść się nie da. Sama ustawa o kontroli skarbowej nie zawiera regulacji co do wstrzymania wykonania decyzji, a przewidziane w niej odesłanie do ordynacji podatkowej (wspomniany wyżej art. 31) odnosi się wyłącznie do postępowania kontrolnego, które trwa od momentu jego wszczęcia do chwili doręczenia decyzji. W tekście odesłania nic nie wskazuje na możliwość stosowania przepisów ordynacji do zdarzeń mających miejsce po zakończeniu postępowania kontrolnego. Nie istnieje wskazówka interpretacyjna, która pozwalałaby rozszerzyć stosowanie przepisów ordynacji podatkowej na rozstrzygnięcia dotyczące wykonania decyzji. W tej sytuacji należałoby uznać, że uprawnienia do wstrzymywania wykonania decyzji podjęte przez inspektora kontroli skarbowej przysługują urzędowi skarbowemu.

Zasadność takiej regulacji również może wzbudzać pewne wątpliwości, jako że urząd skarbowy jest organem, który wcześniej nie miał ze sprawą merytorycznie do czynienia, a teraz musi podjąć istotne dla niej rozstrzygnięcie. Jego zaangażowanie da się wytłumaczyć faktem, że to właśnie urząd skarbowy byłby odpowiedzialny za wykonanie decyzji, gdyby nie zostało wydane postanowienie o wstrzymaniu jej wykonania.

Zatem – na podstawie ustaleń wynikających z regulacji ustawowej oraz uzasadnienia funkcjonalnego, związanego z rolą urzędu skarbowego w postępowaniu egzekucyjnym – należa-

łoby ostatecznie przyjąć, że organem właściwym do wstrzymania wykonania decyzji jest urząd skarbowy, jakkolwiek to nie on zakwestionowaną decyzję wcześniej wydał.

Mimo to konkluzja powyższa nie jest do końca oczywista, na co wskazuje praktyka organów skarbowych. Przepisy, które regulują rozważaną kwestię, narażają stronę postępowania na istotne ryzyko w sytuacji, w której podatnik zinterpretuje przepisy tak, jak większość inspektorów, i skieruje wniosek o wstrzymanie wykonania decyzji do tego, który tę decyzję wydał, czyli do inspektora, a inspektor nie podejmie działania, uznając, że to nie on jest w tym wypadku właściwym organem. Tymczasem nieświadomy niniejszego urzędu skarbowy może już rozpocząć postępowanie egzekucyjne. Pozostaje tylko nadzieja, że do takich sytuacji nie będzie dochodziło, bowiem inspektorzy lojalnie będą przekazywali sprawy urzędowi skarbowemu, realizując tym samym ogólną zasadę przestrzegania właściwości.

Instytucja samokontroli

Kolejny problem wiąże się z sytuacją, gdy podatnik – jeszcze zanim znacznie rozstrzygnął dydaktem, do kogo skierować wniosek o wstrzymanie wykonania decyzji – wniesie odwołanie od decyzji inspektora. Zgodnie z art. 26 ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej, odwołanie takie wnosi się za pośrednictwem inspektora, który decyzję wydał, ten zaś kieruje je wraz ze swoim stanowiskiem (opinią)⁶⁾ do izby skarbowej. Czemu ma służyć właśnie taka regulacja? Mogłoby się wydawać, że chodzi o wprowadzenie instytucji samokontroli, czyli o umożliwienie organowi pierwszej instancji weryfikowania własnych decyzji. Instytucja samokontroli jest szczegółowo uregulowana w ordynacji podatkowej (art. 226), gdzie stwierdza się, że jeśli organ podatkowy, który wydał decyzję, uzna, że odwołanie wniesione przez stronę zasługuje na uwzględnienie w całości, winien wydać nową decyzję, która uchylili lub zmieni decyzję zaskarżoną.

Oznacza to, że organ pierwszej instancji po wnikliwym rozpatrzeniu odwołania, powinien skierować je do organu odwoławczego tylko wtedy, gdy brak będzie przesłanek do zastosowania samokontroli. To ustalenie nie stosuje się jednak do inspektora kontroli skarbowej, gdyż ustawa o kontroli skarbowej, regulując tryb wnoszenia odwołania, nie przewiduje instytucji samokontroli, a inspektor na tym etapie postępowania nie podlega, jak wynika z wcześniejszych ustaleń, przepisom ordynacji podatkowej. Tyle można wynioskować z brzmienia przepisów.

W praktyce trudno jest obiektywnie określić motywy konkretnych zachowań inspektorów, którzy nie uchylają swoich decyzji pod wpływem wnoszonych do nich odwołań. Być może uznają, że istotnie nie przysługują im taka kompetencja, albo też – co jest zupełnie wiarygodne z psychologicznego punktu widzenia – są po prostu przywiązani do swych ustaleń pokontrolnych. W literaturze można znaleźć poglądy sformułowane przed wejściem w życie ordynacji, gdy postępowanie w sprawach zobowiązań podatkowych odbywało się na podstawie działu trzeciego k.p.a., zgodnie z którym inspektor mógłby mieć uprawnienia do zmiany swego rozstrzygnięcia: „[...] Wydaje się, że skoro ustawodawca uczynił inspektora kontroli skarbowej niejako organem pierwszej instancji w sprawach zobowiązań podatkowych, przysługują mu również kompetencje wynikające z art. 132 k.p.a., a zatem możliwość – w przypadku uwzględnienia wszystkich zarzutów podatnika zawartych w odwołaniu od decyzji – zmiany lub uchylenia swej decyzji i wydania nowej”⁷⁾. Pogląd taki jest

KONTROLA SKARBOWA

raczej wyrazem tego, jak być powinno, niż tego, jak jest. **Racjonalne byłoby bowiem przyznanie inspektorowi kompetencji do samokontroli, a nawet – jak uczynił to ustawodawca w ordynacji podatkowej – nałożenie nań takiego obowiązku.** W ten sposób mogłaby być realizowana zasada szybkości i prostoty postępowania.

Uznać jednak trzeba, że w wypadku decyzji inspektora, zasada samowiązania (polegająca na tym, że organ, który wydał decyzję jest nią związany od chwili doręczenia) nie dopuszcza wyjątków. W tym miejscu może nasunąć się pytanie, skąd wynika zasada samowiązania. Otóż wynika ona z ordynacji podatkowej. Zatem znów można by zasygnalizować wątpliwość, czy zasada ta ma zastosowanie do organów kontroli skarbowej.

Podsumowanie

Zmieniona ustawa o kontroli skarbowej (przewidująca możliwość wydania decyzji podatko-

wej przez inspektora) obowiązuje od 1 stycznia 1997 r. Ordynacja podatkowa weszła w życie 1 stycznia 1998 r. Obecnie jest koniec roku 1999 i obie regulacje jakoś funkcjonują. Można by więc przejść do porządku dziennego nad przedstawionymi niedociągnięciami legislacyjnymi i uznać, że wszystko „jakoś” funkcjonuje. Jednakże nieprecyzyjne regulacje zawarte w dwóch omawianych aktach mają istotny wpływ na pozycję strony postępowania. Niepewność co do uprawnień organu kontroli skarbowej może bowiem wpływać negatywnie na realizację uprawnień przysługujących stronie postępowania. Zwłaszcza że problemom na styku regulacji dotyczących organów podatkowych i organów skarbowych jest więcej.

Powyższe uwagi nie stanowią propozycji praktycznego rozwiązania omawianych problemów, choć do ich sformułowania przyczynili się kontakty zawodowe z inspektorami kontroli skarbowej. Wypowiedź ta jest raczej głosem w dyskusji nad ewentualną reformą, która doprowadziłaby do zniesienia dwóch pionów kon-

troli w zakresie podatków i umożliwiła precyzyjne zdefiniowanie uprawnień przysługujących właściwym organom. A konkretne rozwiązania są na ogół kształtowane – z mniejszym lub większym powodzeniem – przez praktykę.

1) Dz.U. z 1997 r. nr 137, poz. 926 ze zm.

2) Dz.U. z 1991 r. nr 100, poz. 442 ze zm.

3) Dz.U. z 1980 r. nr 9, poz. 26 ze zm.

4) Por. J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa – komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń, s. 267.

5) Por. W. Stachurski, *Kontrola skarbową po wejściu w życie ordynacji podatkowej*, „Przeгляд Podatkowy” 1998, nr 10, s. 31.

6) Inspektor zwykle przekazuje to pismo do izby wraz z aktami sprawy – choć również w tym zakresie praktyka jest różna. Zdarza się, że izba skarbową otrzymuje kopię akt od urzędu skarbowego, a akta oryginalne pozostają w urzędzie kontroli skarbowej.

7) J. K. Sobczak, *Kontrola skarbową a administracyjne postępowanie podatkowe*, „Przeгляд Podatkowy” 1997, nr 4, s. 26.

AGNIESZKA TALASIEWICZ

Autorka jest doradcą podatkowym w firmie Arthur Andersen

RACHUNKOWOŚĆ

Rachunkowość

zarządcza (1)

– zagadnienia wstępne

WITOLD BOJANOWSKI

Poniższy artykuł dotyczy ogólnych zagadnień związanych z rachunkowością zarządczą. Określa czym jest rachunkowość zarządcza, kto jest odbiorcą informacji ekonomicznych dostarczanych przez nią oraz wskazuje korzyści wynikające z prawidłowego wdrożenia systemu rachunkowości zarządczej. Podejmuje również krótką charakterystykę podstawowych narzędzi w niej wykorzystywanych.

Rachunkowość zarządcza jest to proces przygotowania i dostarczania informacji ekonomicznej, wykorzystywanej do rzetelnego opisanego sytuacji decyzyjnej i podejmowania właściwych działań zmierzających do osiągnięcia uprzednio założonych celów. Jest to również nauka z dziedziny zarządzania.

O rachunkowości zarządczej, wykorzystywanej w praktyce gospodarczej, można mówić jako o systemie informacyjnym przedsiębiorstwa, dostarczającym informacji dotyczących wielkości ekonomicznych, wyrażonych ilościowo (kwantytatywnie) na potrzeby odbiorców wewnętrznych. System ten powinien identyfikować, mierzyć, ewidencjonować, prezentować i interpretować dane ogólne i szczegółowe, charakteryzujące bieżącą działalność przedsiębiorstwa, tj. jej rentowność, płynność oraz sytuację majątkową.

Informacja ekonomiczna, której źródłem jest rachunkowość zarządcza, powinna być informacją istotną. Za taką właśnie uważa się tę, która wpływa na podjęcie decyzji odmiennej, niż miałyby to miejsce, gdyby kierownictwo jej nie uzyskało. Należy również odpowiedzieć na pytanie, jakimi jeszcze właściwościami powinna się charakteryzować informacja dostarczana przez system rachunkowości zarządczej, aby decyzje podjęte przy jej wykorzystaniu nie spowodowały pogorszenia sytuacji przedsiębiorstwa.

Do najczęściej wymienianych właściwości rzetelnej informacji ekonomicznej należą: elastyczność, możliwość uzyskania jej w odpowiednim czasie i z odpowiednią częstotliwością, weryfikowalność, porównywalność, zrozumiałość, neutralność.

Informacje generowane przez system rachunkowości zarządczej muszą przedstawiać rzeczywistość gospodarczą wielkościami mierzalnymi w sensie fizycznym (metry, kilogramy, sztuki, itp.) i wartościowym (jednostki pieniężne), lub przynajmniej wartościowym. Mierzalność obiektów, którymi zajmuje się rachunkowość, jest jednym z aksjomatów tej nauki sformułowanym przez Y. Ijiria. **Konieczność prezentacji sytuacji przedsiębiorstwa przy użyciu wyłącznie danych liczbowych odróżnia rachunkowość zarządczą od controllingu, który posługuje się także informacjami o charakterze jakościowym.** Czasami można spotkać się z opinią, że rachunkowość zarządcza i controlling to ta sama nauka. Róż-

ne nazwy wynikają z tego, iż opisywana dyscyplina rozwijała się równolegle w wielu krajach, które opracowały na własne potrzeby odmienną terminologię. Zwolennicy tej teorii dopuszczają wykorzystywanie w rachunkowości zarządczej danych jakościowych.

Niektórzy utożsamiają rachunkowość zarządczą z rachunkiem kosztów. C. Drury w swej książce „Rachunek kosztów” pisze: „*Studiowanie głównych zagadnień rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej wskazuje, że różnice między nimi są niemal nieuchwytnie. Niektórzy autorzy proces podejmowania decyzji wiążą z rachunkiem kosztów, inni – z rachunkowością zarządczą. Terminy te często używane są jako synonimy.*”

Odbiorcy informacji

Odbiorcami informacji dostarczanej przez rachunkowość są kierownicy **wszystkich szczebli zarządzania** wyodrębnionych w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa. Często mylnie uważa się, iż rachunkowość zarządcza to narzędzie przeznaczone wyłącznie dla kierownictwa naczelnego lub jednostek wewnętrznych przedsiębiorstwa zajmujących się księgowością. Wynika to z tego, iż **nie zawsze pracownicy przedsiębiorstwa różniący rachunkowość zarządczą od rachunkowości finansowej**, są zdania, iż prowadzenie rachunkowości jest tylko obowiązkiem narzuconym jednostce poprzez uregulowania prawne, a konieczność rozliczenia się przedsiębiorstwa z właścicielami i agendami rządowymi tłumaczy istnienie systemu rachunkowości w przedsiębiorstwie. W konsekwencji uważa się, że obowiązki w zakresie rachunkowości dotyczą wyłącznie działu finansowo-księgowego. W takiej sytuacji nie dziwi, iż próby nawiązania współpracy między jednostkami wewnętrznymi, zajmującymi się rachunkowością a np. jednostkami produkcyjnymi – kończą się często niepowodzeniem.

System rachunkowości zarządczej niepozwala niepożyskać dane źródłowe, aby następnie przekazać niezbędne informacje kierownikom do podejmowania właściwych decyzji. Zanim jednak kierownik skorzysta z dobrodziejstw systemu rachunkowości zarządczej, musi zasilić system w dane początkowe. W pierwszej kolejności obarczany jest więc obowiązkami, a dopiero później może odczuć poprawę warunków pracy uzyskaną dzięki napływowi istotnych informacji.

Aby ułatwić nawiązanie współpracy między „rachunkowcami” a innymi działami, należy zaangażować całe kierownictwo w system rachunkowości zarządczej już na etapie jego powstawania w przedsiębiorstwie.

Rozwiązanie takie jest korzystne z kilku powodów. **Po pierwsze**, w przeciwieństwie do systemu rachunkowości finansowej, w którym zakres informacji wyjściowej jest wiadomy (określony poprzez treść obligatoryjnych sprawozdań finansowych), w systemie rachunkowości zarządczej, na etapie jego wdrażania, nie jest dokładnie wiadomo, jakie informacje, kiedy i komu są potrzebne. Dlatego należy poprosić kierowników, aby określili swoje zapotrzebowanie informacyjne. Muszą też poinformować, jaka wiedza jest im niezbędna, aby podejmowane na co dzień decyzje były oparte o bardziej racjonalne podstawy.

Często konieczne może okazać się wcześniejsze zorganizowanie szkolenia dla całej kadry kierowniczej, na którym zaprezentowane zostaną narzędzia rachunkowości zarządczej i zakres informacji, jaki może być uzyskany dzięki ich zastosowaniu. Jeśli ktoś nie wie co to jest np. rachunek kosztów działań, to nie może stwierdzić, czy przydatna byłaby mu wiedza uzyskana w wyniku jego wdrożenia.

GMINA I PODATKI

Opodatkowanie nieruchomości jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej

LEONARD ETEŁ

Opodatkowanie nieruchomości będących we władaniu różnego rodzaju jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, takich jak np.: zakłady budżetowe, gospodarstwa pomocnicze, jednostki budżetowe, napotyka w praktyce szereg problemów. Dotyczy to zwłaszcza tworzonych przez gminy – zarządów mienia komunalnego, zakładów komunikacji miejskiej, stołówek i bufetów przy urzędach gmin i miast, miejskich i gminnych ośrodków sportu i rekreacji, ośrodków wypoczynkowych, gminnych ośrodków kultury i podobnych instytucji.

W mniejszym zakresie problemy te występują przy opodatkowaniu działających na terenie gminy – państwowych jednostek organizacyjnych tego typu. Państwowe urzędy, komendy, inspekcje, zarządy, zakłady i instytucje – zorganizowane w formie jednostki budżetowej lub zakładu budżetowego, płacą podatek od nieruchomości na rzecz budżetu gminy i w zasadzie nie powstają na tym tle większe problemy.

Zupełnie inaczej jest w przypadku jednostek „własnych”, tzn. utworzonych przez gminę. Organy gmin tworząc je wychodzą z założenia, że służą one zaspokajaniu potrzeb danej społeczności lokalnej w związku z tym nie powinny być obciążane podatkami na rzecz gminy. Uzasadniają to twierdzenie wskazując, że do funkcjonowania tych jednostek gmina w większości przypadków musi dopłacać, co podważa sens obciążania ich podatkami płaconymi na rzecz gminy, która wcześniej wypłaciła im dotację. W związku z tym formułowane jest bardzo często pytanie: czy w takiej sytuacji, tego typu jednostki, powinny płacić podatek od nieruchomości w ich władaniu gruntów, budynków i innego rodzaju obiektów budowlanych?

Żeby odpowiedzieć na to pytanie, konieczne staje się określenie podatnika w podatku od nieruchomości. Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 1991 r., nr 9, poz. 31 ze zm.), jest nim osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, będąca:

- właścicielem lub posiadaczem samoistnym nieruchomości albo obiektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem,
- użytkownikiem wieczystym nieruchomości lub ich części,
- posiadaczem zależnym nieruchomości lub obiektu nie złączonego trwale z gruntem, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego,
- zarządcą nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego,
- posiadaczem bez tytułu prawnego nieruchomości lub ich części albo obiektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

Powołany przepis jest tak skonstruowany, że w ustępie pierwszym wymienia się podmioty tego podatku – osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej, a niżej w punktach – w odniesieniu do wszystkich podmiotów podatku – wymienione są tytuły do władania nieruchomości.

Taka redakcja może błędnie sugerować, że każda jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, na takich samych zasadach, jak osoby prawne i fizyczne – może być właścicielem, użytkownikiem wieczystym i posiadaczem nieruchomości lub obiektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem. Wniosek taki jest nieuprawniony z uwagi na charakter prawny tych jednostek.

Charakter prawny omawianych jednostek

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje tego typu jednostek, podobnie zresztą jak wiele innych aktów prawnych, w których ustawodawca posługuje się tym pojęciem. Brak definicji legalnej spowodowany jest m.in. toczącym się na gruncie prawa cywilnego sporem, co do podmiotowości cywilnoprawnej innych osób niż fizyczne i prawne. Zagadnienie to ma również fundamentalne znaczenie przy opodatkowaniu nieruchomości, ponieważ użyte w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych pojęcia, takie jak, np. właściciel, posiadacz, użytkownik wieczysty, powinny być (zgodnie z zasadą jednolitości systemu prawa) rozumiane tak, jak wynika to z definicji zawartych w kodeksie cywilnym. Stąd przyjęcie założenia, że jednostki organizacyjne inne niż osoby prawne – nie mają zdolności do czynności prawnych, prowadziłoby do stwierdzenia, że nie mogą być one właścicielami i posiadaczami nieruchomości, a przez to podatnikami podatku od nieruchomości. Nie miałyby bowiem żadnego z tytułów do władania nieruchomości, które są wymienione w art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Przyjęcie takiego poglądu wymaga odpowiedzi na następujące pytanie: po co ustawodawca wymienia te jednostki jako podatników podatku od nieruchomości, skoro nie mogą one mieć żadnego tytułu do władania nieruchomością? Przyznanie im podmiotowości prawnopodatkowej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych wskazuje na to, że ustawodawca dopuszcza możliwość nabycia przez nie takiego tytułu, a to z kolei świadczy o tym, że mają one samodzielną zdolność do podejmowania działań prawnych, w wyniku których są objęte obowiązkiem płacenia podatku od nieruchomości. Przyjęcie przeciwnego poglądu, zgodnie z którym nie istnieje żadna „trzecia kategoria” podmiotów stosunków cywilnoprawnych poza osobami fizycznymi i osobami prawnymi, musiałoby prowadzić do stwierdzenia, że w żadnym przypadku nie mogą być

podatnikami jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej.

Jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej nie tworzą jednolitej grupy podmiotów o zbliżonej strukturze organizacyjnej, celach działania, zasadach finansowania itp. Przeciwnie – są one bardzo zróżnicowane organizacyjnie, a ich cechą wspólną jest jedynie fakt, że mimo braku osobowości prawnej są w pewnym zakresie uczestnikami obrotu i mają przewidziane w ustawach – regulujących zasady ich działania – pewne kompetencje charakterystyczne dla osób prawnych. Wśród tej niejednolitej grupy można wyróżnić państwowe i komunalne jednostki organizacyjne nie wyposażone w osobowość prawną.²⁾ Z reguły są to jednostki i zakłady budżetowe oraz gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych, których funkcjonowanie uregulowane jest w ustawie o finansach publicznych.³⁾

Cechą charakterystyczną tych jednostek, na co zwrócił uwagę Sąd Najwyższy w uchwale z 14 października 1994 r. jest to, że pełnią one funkcję reprezentanta interesów Skarbu Państwa i podejmują za niego czynności. Jednakże każda czynność cywilnoprawna państwowej jednostki organizacyjnej jest czynnością Skarbu Państwa dokonaną w jego imieniu i na jego rzecz.⁴⁾ Tak więc nie mogą być one podmiotem prawa własności nieruchomości albo obiektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem. Prawo własności przysługuje zatem nie tym jednostkom, ale Skarbowi Państwa albo jednostkom samorządu terytorialnego jako osobom prawnym. Nie są one również posiadaczami nieruchomości w rozumieniu art. 336 k.c., ponieważ nie władają nieruchomością we własnym imieniu i na własny rachunek.⁵⁾ Nie mogą być również, co wyraźnie wynika z art. 232 k.c., użytkownikami wieczystymi gruntów, które to uprawnienie zastrzeżone jest wyłącznie dla osób fizycznych i prawnych.

Jeżeli więc państwowe i komunalne jednostki organizacyjne nie mogą być właścicielami, posiadaczami i użytkownikami wieczystymi, to kiedy można mówić o tych jednostkach jako podatnikach podatku od nieruchomości? Otóż jedynie w wypadku ustanowienia ich zarządcami nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Przekazanie tego typu jednostkom nieruchomości w zarząd może się odbyć na podstawie ustawy o gospodarowaniu nieruchomościami lub ustawy o gospodarce nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa.⁶⁾ Na mocy tych aktów, jednostki te mogą korzystać z nieruchomości tylko w formie trwałego zarządu.⁷⁾ Zarząd – to jedyny tytuł do władania nieruchomością wymieniony w art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który może dotyczyć państwowych i komunalnych jednostek bez osobowości prawnej. Zatem inne tytuły do władania nieruchomością wymienione w tym artykule nie mogą mieć zastosowania w stosunku do takich jednostek.

Odpowiadając na postawione na wstępie pytanie należy stwierdzić, że **podatnikiem podatku od nieruchomości może być jedynie ta jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, która jest zarządcą nieruchomości komunalnej lub państwowej. Jeżeli nieruchomości nie zostały jej przekazane do korzystania w formie zarządu, to nie może być obciążona podatkiem. W takim przypadku, pomimo wykorzystywania nieruchomości do prowadzonej działalności, podatnikiem jest właściciel nieruchomości, czyli najczęściej Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego.**

GMINA I PODATKI

Jakie stawki podatkowe

Ważnym w praktyce problemem dotyczącym opodatkowania nieruchomości, będących we władaniu tego typu jednostek, jest sprawa wysokości stawek podatkowych. W zasadzie nie ma wątpliwości, co do wysokości stawki w stosunku do nieruchomości będących we władaniu jednostek budżetowych nie prowadzących działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 4 i pkt 7 lit. c) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych placą one podatek wiaściwy dla tzw. „pozostałych” budynków i gruntów.

Wątpliwości pojawiają się natomiast przy opodatkowaniu nieruchomości wykorzystywanych przez zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze. Jednostki tego typu składając deklaracje bardzo często wyliczają podatek od nieruchomości również wg stawek przewidzianych w uchwale dla „pozostałych” nieruchomości. Są to stawki kilkakrotnie niższe od ustalonych dla nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą.⁸⁾ Kierownicy tych jednostek – uzasadniając takie postępowanie – podnoszą, że ich funkcjonowanie służy zaspokajaniu potrzeb społecznych, nie jest nastawione na zysk i jest dotowane przez gminę. Z tych też względów nie jest to działalność gospodarcza, a w związku z tym, ich budynki i grunty nie mogą być zakwalifikowane jako związane z działalnością gospodarczą.

Argumentacja ta znalazła swoje odzwierciedlenie w orzecznictwie NSA, gdy w jednym z wyroków sąd m.in. stwierdził, że zakład budżetowy realizuje zadania własne gminy, służące zaspokajaniu zbiorowych potrzeb wspólnoty, a więc nie prowadzi działalności gospodarczej.⁹⁾ Wyrok ten jednak w wyniku rewizji nadzwyczajnej został uchylony przez Sąd Najwyższy, który stwierdził, że z art. 16, obowiązującego wówczas prawa budżetowego, jednoznacznie wynika, że prowadzona przez zakład budżetowy działalność ma charakter działalności gospodarczej.¹⁰⁾ Zdaniem SN, nie zmienia charakteru tej działalności fakt, że zakład jest dotowany przez gminę, a przez to nie osiąga faktycznego zysku. Faktyczna dochodowość nie jest bowiem cechą konieczną prowadzonej działalności gospodarczej.

Podzielając wyrażony przez SN pogląd w tej sprawie należy dodać, że jest on aktualny również na gruncie powołanej ustawy o finansach publicznych, która zastąpiła prawo budżetowe. Pomimo zmiany ustawowej definicji zakładów budżetowych, w dalszym ciągu są to jednostki, które odpłatnie wykonują wyodrębnione zadania, pokrywając swoje koszty z własnych dochodów. Są to zatem jednostki prowadzące działalność gospodarczą, a w związku z tym, nieruchomości będące w ich władaniu powinny być opodatkowane najwyższymi stawkami.

Na takich samych zasadach jak zakłady budżetowe powinny być opodatkowane nieruchomości gospodarstw pomocniczych. Zgodnie z art. 20 ustawy o finansach publicznych, gospodarstwo pomocnicze pokrywa koszty swojej działalności z uzyskiwanych przychodów. Wynika z tego, że jednostka ta prowadzi działalność zarobkową, co pozwala zakwalifikować ją jako działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o działalności gospodarczej. Z tego powodu wykorzystywane przez gospodarstwo pomocnicze nieruchomości powinny być opodatkowane tak, jak związane z działalnością gospodarczą. Gospodarstwo pomocnicze można uznać za podatnika tylko wówczas, gdy będzie zarządca wykorzystywanych przez siebie nierucho-

mości. Natomiast w przypadku, gdy zarządca nieruchomości będzie jednostką budżetową, przy której działa gospodarstwo, to na niej będzie spoczywał obowiązek zapłacenia podatku. **Jednostka budżetowa powinna od nieruchomości wykorzystywanych przez gospodarstwo pomocnicze zadeklarować podatek wg stawek najwyższych, a dla innego rodzaju nieruchomości będących w jej zarządzie, wg stawek właściwych dla nieruchomości pozostałych.**

Zwolnienie z podatku od nieruchomości dla jednostek administracji samorządowej

Kolejnym zagadnieniem, na które warto zwrócić uwagę, jest stosowanie w praktyce zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z nim, zwalnia się od podatku nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby organów i administracji samorządu terytorialnego. Z przytoczonego przepisu wynika, że wszystkie nieruchomości zwolnione są z podatku, pod warunkiem wykorzystywania ich na potrzeby organów gminy, powiatu i województwa oraz bliżej nieokreślonej „administracji samorządu terytorialnego”.

Występujące w praktyce trudności z rozumieniem tego pojęcia spowodowane są nieprecyzyjną redakcją przytoczonego przepisu. Spory interpretacyjne sprowadzają się do tego, jakie jednostki należy zaliczyć do „administracji samorządowej”. Można tu wskazać na dwa stanowiska. **Zgodnie z pierwszym**, do administracji samorządu terytorialnego należy zaliczyć wszystkie jednostki organizacyjne samorządu terytorialnego, niezależnie od tego, czy zostały zorganizowane jako komunalne osoby prawne, czy też jako jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej.¹¹⁾ W uzasadnieniu stwierdza się, że organy samorządu terytorialnego, które mają jedynie zadania i kompetencje ze sfery administracji publicznej, nie mogą tworzyć innych jednostek organizacyjnych, jak tylko jednostki organizacyjne administracji publicznej. W związku z tym, wszystkie jednostki gminy, powiatu, województwa, zorganizowane w formie jednostki budżetowej, zakładu budżetowego, gospodarstwa pomocniczego, środka specjalnego – są jednostkami administracji samorządu terytorialnego.

Przeciwnicy wyżej zaprezentowanego poglądu, do których i ja się zaliczam, wychodzą z założenia, że do administracji samorządu terytorialnego mogą być zaliczone jedynie jednostki budżetowe, ponieważ tylko one nie są nastawione na realizację celów zarobkowych. Zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze w założeniu pokrywają swoje koszty z uzyskanych przychodów, a więc prowadzą działalność gospodarczą, nastawioną na uzyskiwanie z niej dochodów. Jest to co prawda specyficzna działalność, w większości przypadków nastawiona na realizację zadań o charakterze użyteczności publicznej, co nie zmie-

nia jednak faktu, że należy ją zaliczyć do działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o działalności gospodarczej. Jednostki samorządu terytorialnego mogą realizować swoje zadania nie tylko metodami administracyjnymi, ale również prowadząc działalność gospodarczą i w tym celu są uprawnione do tworzenia określonych jednostek, których nie można zaliczyć do administracji samorządowej. Potwierdzają to postanowienia m.in. ustawy o gospodarce komunalnej, dopuszczające tworzenie przez gminy typowych podmiotów gospodarczych, jakimi są spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub akcyjne.¹²⁾ Stąd też nie wszystkie tworzone przez organy samorządu jednostki można zaliczyć do administracji publicznej. **Te z nich, które są nastawione na osiąganie określonych przychodów (realizujące działalność gospodarczą) nie mogą być zaliczone do jednostek administracji samorządu terytorialnego. W związku z tym, m.in. zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze nie mogą korzystać ze zwolnienia od podatku od nieruchomości jako jednostki administracji samorządowej.**

W tym miejscu należy odnieść się do – tworzonych przez jednostki samorządu – środków specjalnych. Są to środki finansowe gromadzone na wyodrębnionych rachunkach, na realizację określonych celów, które nie mają (tak jak gospodarstwa pomocnicze) wyodrębnienia organizacyjnego, a w związku z tym nie mogą być traktowane jako jednostki organizacyjne.¹³⁾ Powoduje to, że nie władają one nieruchomościami, a przez to nie mogą być podatnikiem podatku od nieruchomości.

Reasumując powyższe rozważania należy przyjąć, że korzystać z niego powinny jedynie budynki i grunty, będące w zarządzie jednostek budżetowych. **Nieruchomości zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych powinny być obciążone podatkiem wg stawek właściwych dla nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą.** Pomimo wątpliwości interpretacyjnych, wynikających z nieprecyzyjnego brzmienia powołanego przepisu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w praktyce opodatkowanie nieruchomości zakładów i gospodarstw pomocniczych odbywa się zgodnie z wyżej zaprezentowanym poglądem.

Zasady opodatkowania powiatowych służb, inspekcji i straży

Ze stosowaniem przez organy podatkowe zwolnienia od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, wiąże się jeszcze je-

W następnych numerach

- Uzdof w 2001 r. – najważniejsze zmiany
- Nowelizacja ustawy o rachunkowości
- Nowy kodeks spółek handlowych (2)
- Dokumentowanie transakcji z podmiotami powiązаныmi (3)
- Amortyzacja zespołów komputerowych
- Opłata skarbowa od sprzedaży przedsiębiorstwa
- Opodatkowanie nieruchomości wykorzystywanych przez zakłady opieki zdrowotnej (cykl: „Gmina i podatki”)
- Zarzut rażącego naruszenia prawa
- Wynik kontroli jako forma prawna zakończenia postępowania kontrolnego

GMINA I PODATKI

den problem, który dotyczy zasad opodatkowania powiatowych służb, inspekcji i straży. Jego istota sprowadza się do tego: czy funkcjonujące na szczeblu powiatu, np. komendy policji, straży pożarnej, należy uznać za jednostki administracji rządowej czy też samorządowej. Ma to duże znaczenie ze względu na zakres analizowanego zwolnienia od podatku, z którego korzystają jedynie nieruchomości administracji samorządowej. Ustosunkowując się do tego problemu, należy przychylić się do poglądu wyrażonego przez M. Szewczyka, zgodnie z którym **powiatowe służby, inspekcje i straże stanowią jednostki administracji rządowej, a w związku z tym nieruchomości będące w ich władaniu nie korzystają ze zwolnienia od podatku.**¹⁴⁾ Uzasadniając to stanowisko, wskazuje on m.in. art. 147 ust. 1 ustawy z 24 lipca 1998 r. o zmianie niektórych ustaw określających kompetencje organów administracji publicznej w związku z reformą ustrojową państwa (Dz.U. nr 106, poz. 668 ze zm.). Zgodnie z nim: „Jednostki samorządu terytorialnego przejmują z dniem 1 stycznia 1999 r. mające siedzibę na obszarze tych jednostek instytucje i jednostki organizacyjne, w tym mające osobowość prawną, podległe lub podporządkowane właściwym ministrom lub centralnym organom administracji rządowej, wojewodom lub innym organom administracji rządowej albo przez nie nadzorowane, wykonujące w niniejszej ustawie zadania jednostek samorządu terytorialnego, z wyjątkiem komend, inspektoratów i innych jednostek organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników służb, inspekcji i straży”. Przytoczony przepis w zasadzie w sposób jednoznaczny rozstrzyga zasygnalizowany wyżej problem.

Podsumowanie

Jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej są specyficznym podatnikiem podatku od nieruchomości. Obowiązek podatkowy ciąży na nich jedynie wówczas, gdy korzystają z nieruchomości na podstawie ustanowionego zarządu. Wysokość płaconego przez nie podatku uzależniona jest od charakteru prowadzonej działalności. Zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze z uwagi na prowadzenie działalności gospodarczej powinny opłacać podatek wg stawek najwyższych. Państwowe jednostki budżetowe płać w zasadzie wg stawek pozostałych. Natomiast samorządowe jednostki budżetowe – jako „administracja samorządowa” – korzystają ze zwolnienia od podatku.

1) W uchwale z 14 grudnia 1991 r. SN uznał istnienie, obok osób fizycznych i prawnych, trzeciej kategorii podmiotów cywilnoprawnych (sygn. akt III CZP 62/90) – opublikowana w OSN 1991, poz. 36. Jednakże w innej uchwale, z 31 marca 1993 r., SN stwierdził, że zdolność prawną mają tylko osoby fizyczne i prawne (sygn. akt III CZP 176/92) – opublikowana w OSN 1993, poz. 171.

2) Szerzej na temat charakteru prawnego tego typu jednostek A. Klein, *Sytuacja prawna państwowych i komunalnych jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej*, „Studia Iuridica” 1994, z. XXI.

3) Zob. art. 19 i 20 ustawy z 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz. U. nr 155, poz. 1014 ze zm.). Mogą to być jednak jednostki, których funkcjonowanie określone jest w innych ustawach, jak np. w ustawie z 28 września 1991 r. o lasach, mocą której powołano Państwowe Gospodarstwo Leśne – Lasy Państwowe.

4) Sygn. akt III CZP 16/94, opublikowana w OSN IC 1995, z. 3, poz. 40. W uchwale sąd rozważał co

prawda sytuację prawną jednostki organizacyjnej Skarbu Państwa, ale poczynione ustalenia znajdują zastosowanie również do jednostek organizacyjnych gmin.

5) W doktrynie powszechnie wskazuje się, że posiadanie jest władaniem rzeczą dla siebie, w odróżnieniu od dzierżawy, które polega na władaniu rzeczą za kogo innego – zob. J. Ignatowicz, *Prawo rzeczowe*, Warszawa 1997, s. 286 i E. Gniewek, *Prawo rzeczowe*, Warszawa 1996, s. 270.

6) Zob. ustawa z 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. nr 115, poz. 741 ze zm.) i ustawa z 19 października 1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa (Dz. U. z 1995 r. nr 57, poz. 299 ze zm.).

7) Szerzej L. Eteł, *Reforma opodatkowania nieruchomości*, Białystok 1998, s. 75 i nast.

8) Np. zgodnie z art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w 2000 roku, maksymalna stawka dla pozostałych budynków wynosi 4,79 zł od 1 m² a od budynku związanego z działalnością gospodarczą – 14,36 zł.

9) Zob. wyrok NSA z 5 września 1997 r. (sygn. akt III SA1645/96).

10) Zob. wyrok SN z 8 lipca 1998 r. (sygn. akt III RN 48/98).

11) Zob. M. Szewczyk, *Pojęcie nieruchomości zajętych na potrzeby organów i administracji samorządu terytorialnego*, Poznań 2000.

12) Zob. ustawa z 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (Dz. U. z 1997 r. nr 9, poz. 43 ze zm.).

13) Zob. art. 21 powołanej ustawy o finansach publicznych.

14) M. Szewczyk, *op. cit.* s. 5-7. Autor uzasadniając swój pogląd powołuje się na D. Żabrowska, *Opinia Rady Legislacyjnej przy Prezesie RM. Status powiatowych służb, inspekcji i straży*, „Serwis administracyjno-samorządowy” 1999, nr 11, s. 17.

dr hab. LEONARD ETEŁ

Autor jest profesorem Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

PROFESJONALNY SERWIS PODATKOWY

Wieloletnio aktualizowany serwis podatkowy na CD przeznaczony dla osób zajmujących się zawodowo podatkami: doradców podatkowych, biegłych rewidentów, adwokatów, radców prawnych, jak również pracowników urzędów i izb skarbowych oraz ministerstw i urzędów centralnych.



PROFESJONALNY SERWIS PODATKOWY
DOSTARCZA KOMPLETNĄ INFORMACJĘ
NIEZBĘDNĄ DO ROZWIĄZANIA
KONKRETNEGO PROBLEMU
PODATKOWEGO

PROFESJONALNY SERWIS PODATKOWY TO ZBIÓR NOT (ANALIZ PROBLEMÓW PODATKOWYCH) SKŁADAJĄCY SIĘ Z:

- przepisów prawa będących podstawą prawną do rozwiązania konkretnego problemu podatkowego
- komentarzy autorstwa znanych praktyków i teoretyków prawa podatkowego zawierających omówienie najbardziej aktualnych problemów podatkowych
- orzecznictwa sądowego będącego kompletnym zbiorem orzeczeń (TK, SN, NSA i innych) dotyczących danego problemu podatkowego
- wytycznych Ministerstwa Finansów z zakresu poruszanego problemu podatkowego
- bibliografii czyli zbioru odesłań do opracowań naukowych, podręczników, poradników praktycznych, czasopism i innych publikacji, tematycznie związanych z danym problemem podatkowym

prof info.pl

www.profinfo.pl

DOM WYDAWNICZY ABC

Dom Wydawniczy ABC
Infolinia: 8 800 120 188
e-mail: info@abc.com.pl
red.pod@abc.com.pl
http://www.abc.com.pl
ul. Płocicha 5a
01-231 Warszawa
fax: (0-22) 635 80 01

Ordynacja podatkowa

Drobne zmiany nie zastąpią reformy

RYSZARD MASTALSKI

Rządowy projekt zmiany ordynacji podatkowej można potraktować jako zaproszenie do dyskusji nad zasadniczą zmianą tej ustawy. Podjęcie jej na łamach „Przeгляdu Podatkowego” pozwoliłoby na konfrontację obaw i zastrzeżeń, jakie wyrażano wcześniej w publikacjach „PP”, w okresie prac legislacyjnych nad ordynacją, z rzeczywistym funkcjonowaniem jej instytucji obecnie. Dyskusja ta mogłaby wpłynąć na znaczne rozszerzenie procedury legislacyjnej, zwłaszcza wówczas, gdy wezmą w niej udział nie tylko przedstawiciele doktryny, wymiaru sprawiedliwości i organów skarbowych, ale również czytelnicy „PP” zajmujący się na co dzień stosowaniem prawa podatkowego – doradcy podatkowi, radcowie prawni i sami podatnicy.

1. Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – *Ordynacja podatkowa*¹⁾ stanowiąca, przynajmniej w swym założeniu, kodyfikację ogólnego prawa podatkowego, spotkała się, zarówno w trakcie prac legislacyjnych jak i po jej uchwaleniu, z daleko idącą krytyką ze strony nauki i praktyki²⁾. Zasadność tej krytyki została w pełni potwierdzona w okresie prawie trzyletniego jej obowiązywania. Pomimo to nie przeprowadzono jak dotąd nowelizacji ordynacji, a jedynie drobne jej zmiany o charakterze formalnym, dokonane niejako automatycznie, na skutek zmian w innych niż podatkowe ustawach.

Dopiero w 2000 roku podjęto próbę wprowadzenia bardziej istotnych zmian przepisów ordynacji, podyktowanych zarówno obserwacją dotychczasowej praktyki ich funkcjonowania (znajdującej swój wyraz m.in. w orzecznictwie podatkowym oraz poglądach doktryny), jak i wynikających z konieczności dostosowania tych przepisów do wymogów Konstytucji RP, harmonizacji z prawodawstwem Unii Europejskiej, a także synchronizacji z innymi ustawami funkcjonującymi w polskim porządku prawnym. Dla samej nowelizacji ordynacji podstawowe znaczenie mają te jej zmiany, które nie są powodowane czynnikami niejako zewnętrznymi (dostosowaniem do prawodawstwa polskiego i wymogów Unii), lecz wynikają z oceny jej funkcjonowania. Istotne jest, czy można przyjąć, iż zmiany te stanowią rzeczywistą nowelizację ustawy – *Ordynacja podatkowa*, postulowaną od początku jej funkcjonowania, czy też są to zmiany – co prawda – dość liczne (obejmują około 60 artykułów), ale nie prowadzą do zasadniczych przekształceń samej konstrukcji tej ustawy, jak i podstawowych kierunków jej rozwiązań.

Odpowiedź na to pytanie zawiera uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – *Ordynacja podatkowa* oraz o zmianie niektórych innych ustaw. Przyjęto w nim, iż dotychczasowe doświadczenia praktyki podatkowej wskazują na potrzebę gruntownej zmiany większości unormowań ordynacji, co jednak wymaga – według twórców projektu – przeprowadzenia szerokich uzgodnień i konsultacji z przedstawicielami środowisk naukowych oraz aparatem skarbowym, a także (czego niestety, nie ma w uzasadnieniu) z samymi

podatnikami. Należy zatem przyjąć, że rozpatrywane tu zmiany ordynacji to jedynie najpilniejsze, bieżące jej przekształcenia, które jednocześnie powinny stanowić początek pogłębionej dyskusji nad zasadniczą jej nowelizacją, uwzględniającą zarówno praktykę trzyletniego funkcjonowania tych przepisów, jak i dyskusje poprzedzające uchwalenie ordynacji.

2. Dotychczasowa praktyka legislacyjna w Polsce, zwłaszcza procedura tworzenia prawa podatkowego, daleko odbiega od procedur stosowanych współcześnie, zakładających szeroki udział opinii społecznej w tworzeniu prawa. Praktycznym tego wyrazem jest publikowanie założeń, a potem treści projektów podstawowych aktów prawnych z dziedziny opodatkowania (a tego rodzaju aktem jest bez wątpienia ordynacja podatkowa) na długo przed tym, zanim trafią do parlamentu.

Zasada państwa prawnego wyrażana jest bowiem także przez demokratyczność prawotwórstwa, polegającą na udziale w nim społeczeństwa w sposób zapewniający mu wpływ na tworzenie prawa.³⁾ Ma to szczególne znaczenie w tych gałęziach prawa, które ingerują w sferę wolności jednostki (prawo karne) oraz jej własności (prawo podatkowe). Nie wystarczy tu jedynie samo kształtowanie prawa przez przedstawicieli społeczeństwa w parlamencie, lecz konieczne są także pewne bezpośrednie formy jego udziału w tworzeniu prawa podatkowego (np. przez opinie różnych grup społecznych o przygotowywanych rozwiązaniach prawnych). Parlamentarzyści bowiem nie zawsze są w stanie skutecznie przeciwstawić się przedstawicielom rządu, przygotowującym projekty ustaw podatkowych. Zresztą sami parlamentarzyści niejednokrotnie są związani interesami grup społecznych, które reprezentują, co ogranicza możliwości spojrzenia na treść prawa podatkowego z punktu widzenia interesu ogółu.⁴⁾

Rządowy projekt ustawy zmieniającej ustawę – *Ordynacja podatkowa* można potraktować także jako swego rodzaju „zaproszenie” do dyskusji nad zasadniczą nowelizacją ordynacji, co znalazło swój wyraz w przedstawnym fragmencie uzasadnienia. Stanowiłaby ona rozszerzenie procedury legislacyjnej, zmierzającej do

PODATKI

zasadniczej nowelizacji ordynacji, a nawet, czego nie można wykluczyć, przyjęcia nowej ustawy regulującej ogólne prawo podatkowe.

Dyskusję taką można rozpocząć na łamach „Przełądu Podatkowego”, jako czasopisma, które ma niepodważalne zasługi w kształtowaniu opinii społecznej na temat założeń projektu obowiązującej ustawy – *Ordynacja podatkowa* oraz praktyki jej funkcjonowania. Równocześnie pozwoliłoby to na konfrontację obaw i zastrzeżeń, jakie wyrażano w „Przełądzie” w okresie prac nad ordynacją, z rzeczywistym funkcjonowaniem określonych jej instytucji prawnych. Taka dyskusja może znacznie rozszerzyć procedurę legislacyjną, zwłaszcza wówczas, gdy wezmą w niej udział nie tylko przedstawiciele doktryny, wymiaru sprawiedliwości i aparatu skarbowego, lecz także czytelnicy „Przełądu” zajmujący się na co dzień stosowaniem prawa podatkowego – doradcy podatkowi, radcowie prawni, zwłaszcza zaś sami podatnicy.

Niniejsze opracowanie można potraktować jako rozpoczęcie dyskusji nad reformą ogólnego prawa podatkowego. Proponuje się w nim pewne problemy do rozstrzygnięcia oraz sugeruje ogólne kierunki ich rozwiązania. Nie ulega wątpliwości, iż propozycje takie powinny wychodzić od generalnych kierunków zmian przepisów ordynacji, przyjętych w rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy – *Ordynacja podatkowa* oraz o zmianie niektórych innych ustaw.

3. Zmiany ordynacji zawarte w projekcie rządowym można ująć w dwóch zasadniczych grupach:

– spowodowane czynnikami „zewnętrznymi”, na które projektodawcy mieli stosunkowo niewielki wpływ, oraz

– wynikające w znacznej mierze z oceny dotychczasowego funkcjonowania jej przepisów.

Najliczniejsze zmiany zaliczane do pierwszej grupy związane są z orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego z 9 listopada 1999 r., sygn. K. 28/98⁹⁾, w którym stwierdzono niezgodność określonych przepisów ordynacji z art. 217 Konstytucji RP – normującym zasadę wyłączności ustawowej w sprawach podatkowych – oraz z art. 92 ust. 1 Konstytucji, formułującym wymogi co do treści upoważnienia ustawowego. Orzeczenie Trybunału w pełni potwierdziło podnoszone – już w okresie prac nad projektem ordynacji – wątpliwości doktryny co do zgodności jej przepisów z Konstytucją. Ponadto projektodawcy dokonali zmian także innych upoważnień ustawowych (co do których Trybunał się nie wypowiedział) pod kątem ich zgodności z wymogami Konstytucji (np. zmiana przepisów art. 18 § 2, art. 22 § 1, art. 23 § 5, art. 28 § 3).

Pewne zmiany w ordynacji związane są z potrzebą dostosowania polskiego prawa do Unii Europejskiej. Należy do nich rozszerzenie możliwości korzystania z informacji podatkowych przez inne państwa poza zakres wynikający z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, a także umożliwienie przedstawicielom instytucji finansowych Unii Europejskiej dostępu do informacji chronionych tajemnicą skarbową. Przekształce-

nia przepisów ordynacji zmierzają także do zsynchronizowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych z ogólnymi zasadami funkcjonowania pomocy dla tych podmiotów stosowanymi w krajach Unii.⁶⁾ W Polsce takie zasady znalazły swój normatywny wyraz w ustawie z 20 czerwca 2000 r. o warunkach dopuszczalności i nadzorowania pomocy publicznej⁷⁾ (wchodzącej w życie od 1 stycznia 2001 r.).

Do zewnętrznych czynników kształtujących zmiany w ordynacji należy zaliczyć również te propozycje, które podyktowane są koniecznością synchronizacji jej przepisów z obowiązującym porządkiem prawnym. Dotyczy to dostosowania rozwiązań ordynacji do przepisów: ustawy z 18 grudnia 1998 r. – *Prawo dewizowe*⁸⁾, ustawy z 22 stycznia 1999 r. o ochronie informacji niejawnych⁹⁾, ustawy z 4 września 1997 r. o działaniach administracji rządowej¹⁰⁾ oraz ustawy z 14 grudnia 1994 r. o zatrudnieniu i przeciwdziałaniu bezrobociu.¹¹⁾

4. Zasadnicze znaczenie mają te zmiany, które wynikają z oceny dotychczasowej praktyki funkcjonowania ordynacji. Poza pewnymi drobnymi zmianami (co nie znaczy, że mało ważnymi) o charakterze redakcyjnym, a nawet językowym, projektodawcy proponują merytoryczną zmianę niektórych przepisów, głównie z zakresu zobowiązań podatkowych i postępowania podatkowego.

W dziedzinie zobowiązań podatkowych na szczególną uwagę zasługują zmiany dotyczące zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych w postaci hipoteki i zastawu. W obowiązujących rozwiązaniach hipoteka ustawowa (słusznie dokonuje się przekształcenia jej nazwy na „hipotekę przymusową”) ma przez jeden miesiąc od powstania charakter niejawny, co wpływa negatywnie na bezpieczeństwo obrotu prawnego. Przyjęcie w projekcie zasady, że hipoteka powstaje dopiero w momencie dokonania jej wpisu do księgi wieczystej (zbioru dokumentów, jeżeli przedmiot hipoteki nie posiada księgi wieczystej) eliminuje wskazany mankament.

Zgodnie z obowiązującymi rozwiązaniami (art. 44 ordynacji) wpis zastawu skarbowego dokonywany jest na podstawie doręczonej decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe, oraz decyzji o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta. W przepisach tych występuje pewna niekonsekwencja dotycząca zastawu skarbowego, związanego z instytucją samoobliczania podatkowego, unormowanego w art. 21 § 1 pkt 1 ordynacji. W przypadku samoobliczania podatnik składa deklarację, zaś podatek w niej wykazany jest podatkiem do zapłaty. Słusznie więc proponuje się rozszerzenie treści art. 44 ordynacji przez dodanie rozwiązania, zgodnie z którym dla zobowiązań podatkowych, powstałych w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1, podstawę wpisu zastawu skarbowego stanowi również deklaracja, jeżeli wykazane w niej zobowiązanie podatkowe nie zostało wykonane.

W analizowanym projekcie przewidywane są pewne zmiany w dziedzinie wykonywania zobowiązań po-

PODATKI

datkowych. Polegają one na przyjęciu zasady, iż w przypadku niedotrzymania terminu płatności należności podatkowej, decyzja o odroczeniu tej płatności lub rozłożeniu jej na raty wygasa z mocy prawa, bez konieczności wydawania nowej. Projektodawcy zakładają także zmianę obowiązujących przepisów, polegającą na stworzeniu organom podatkowym możliwości umarzenia z urzędu zaległości podatkowych. Proponowane rozwiązania prowadzą w efekcie do uproszczenia obowiązujących przepisów i nie budzą wątpliwości, zwłaszcza gdy weźmie się pod uwagę doświadczenia z dotychczasowej praktyki ich funkcjonowania.

Na aprobatę zasługuje także uproszczenie trybu odzyskiwania nadpłaty. Wydawanie decyzji stwierdzającej nadpłatę będzie bowiem konieczne jedynie wówczas, gdy istnienie nadpłaty lub jej wysokość są sporne albo budzą wątpliwości organu podatkowego.

Należy ocenić również pozytywnie – postulowaną od dawna w doktrynie – zmianę przepisów art. 14 ordynacji, regulujących udzielanie przez organy podatkowe informacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach podatnika, płatnika lub inkasenta. Projektodawcy słusznie przyjmują, iż tego rodzaju informacje powinny być udzielane bez zbędnej zwłoki, najpóźniej w ciągu miesiąca.

W dziedzinie procedury podatkowej proponowane zmiany zmierzają do jej uproszczenia. W szczególności w projekcie przyjmuje się rozwiązanie, zgodnie z którym nie stosuje się przepisów art. 165 § 2 i § 4 ordynacji – normujących wszczęcie postępowania podatkowego – w przypadku zobowiązań podatkowych, które ustalane są corocznie, a stan faktyczny, na podstawie którego ustalono wysokość zobowiązania za poprzedni okres, nie uległ zmianie (chodzi o podatek od nieruchomości, podatek rolny i leśny).

Uproszczenie takie na pierwszy rzut oka sprawia wrażenie ograniczenia praw procesowych podatnika. Analiza konstrukcji prawnej podatków, których dotyczy ta propozycja, zwłaszcza zaś zasad ich wymiaru i poboru, wskazuje jednak, iż niebezpieczeństwo to jest znikome, szczególnie gdy weźmie się pod uwagę, że w dotychczasowej praktyce funkcjonowania tych podatków trudno było wyodrębnić wstępny etap postępowania – w postaci jego wszczęcia – w przypadkach (o jakich mówi się w proponowanych przepisach), gdy podatkowopravny stan faktyczny w nowym roku podatkowym był taki sam jak w roku poprzednim.

Na aprobatę zasługuje wreszcie propozycja rezygnacji z kosztownej i mało skutecznej instytucji wezwania publicznego, stosowanej w przypadku niemożności doręczenia pisma osobom fizycznym (unormowanej w art. 150 ordynacji).

Przedstawione zmiany poprawiają na ogół obowiązujące rozwiązania prawne, a ich źródłem jest bez wątpienia obserwacja praktyki funkcjonowania tych rozwiązań. Zmiany te mają jednak charakter tylko doraźnej i bieżącej korekty przepisów ordynacji, z czego (jak już pisałem) zdają sobie doskonale sprawę twórcy analizowanego projektu, wyrażając potrzebę przeprowadzenia szerszej i pogłębionej dyskusji nad tą ustawą. Należy sądzić, iż dyskusję tę powinno się rozpocząć od

określenia samej konstrukcji prawnej aktu normującego ogólne prawo podatkowe oraz ustalenia jego miejsca w obowiązującym porządku prawnym.

5. Ordynacja podatkowa, jak powszechnie się przyjmuje, normuje ogólne prawo podatkowe, to jest te zagadnienia, które mogą być jednolicie ukształtowane dla wszystkich (bądź większości) podatków. Podstawowy cel procesu legislacyjnego należy więc tu wiązać z celami, jakie stawia się zwykle przed kodyfikacją. Chodzi o całościowe unormowanie określonej dziedziny prawa (lub obszernego jej fragmentu) przez zastąpienie, lub przynajmniej radykalne ograniczenie, regulacji rozproszonej w wielu aktach normatywnych, a także ujednoczenie i usystematyzowanie określonej materii prawnej.¹²⁾

Tymczasem przepisy ordynacji – która w swym założeniu miała mieć kodeksowy charakter – nie normują całościowo procedury podatkowej, pozostawiając wiele rozwiązań prawnych z tej dziedziny w poszczególnych ustawach podatkowych (zwłaszcza w obu ustawach o podatku dochodowym oraz w ustawie o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym), a także w ustawie z 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej¹³⁾. Należy zatem już w początkowym etapie prac nad reformą ogólnego prawa podatkowego rozstrzygnąć zagadnienie zakresu materii prawnej, która powinna być ujęta w ordynacji. Podstawowym założeniem powinno być, aby jak największy zakres problematyki prawa podatkowego był uregulowany w ordynacji.

Przemawia za tym nie tylko kodeksowy charakter tego aktu normatywnego, lecz przede wszystkim korzyści, jakie przynosi taka regulacja. Stworzenie w szerszym zakresie jednolitych norm prawnych dla wszystkich podatków zwalnia prawodawcę z konieczności konfrontowania nowych rozwiązań, wprowadzanych w konstrukcjach poszczególnych podatków, z rozwiązaniami innych ustaw podatkowych, a także pozwala na utrwalenie praktyki stosowania prawa.

Taka swoista konstytucja podatkowa nakazywałaby bowiem konieczność synchronizowania zmian prawa podatkowego z przyjętymi w niej regułami, jak również przestrzegania ich w procesie wykładni i stosowania prawa. W ustawach tworzących szczegółowe prawo podatkowe należy natomiast pozostawić taki zakres regulacji, który jest niezbędny dla ukształtowania, zgodnie z konstytucyjnymi wymogami, podatkowopravnego stanu faktycznego określonych podatków.

Jedną z istotnych przesłanek osiągnięcia założonych celów ogólnego prawa podatkowego jest odpowiednia systematyka i uporządkowanie materii prawnej w akcie regulującym tę problematykę. Nie czyni tego obowiązująca ordynacja podatkowa. Analiza jej struktury wewnętrznej wskazuje, że reguluje ona przede wszystkim zobowiązania podatkowe i postępowanie podatkowe. Można by było zatem pomieścić jej materię w trzech zasadniczych działach: przepisy ogólne, zobowiązania

PODATKI

podatkowe i postępowanie podatkowe – uzupełnionych ewentualnie działem czwartym – zmiany w obowiązujących przepisach oraz przepisy przejściowe i końcowe.

Tymczasem ordynacja zawiera aż dziewięć działów, zaś pomiędzy nimi trudno doszukać się odpowiedniej synchronizacji. Wątpliwości budzi zwłaszcza wyodrębnienie oddzielnych działów dla takich zagadnień jak czynności sprawdzające, kontrola podatkowa oraz przepisy karne. Skoro zdecydowano się – słusznie – na wyłączenie z ordynacji przepisów karnych skarbowych, to nie powinno się przepisów karnych umieszczać w odrębnym jej dziale (VIII). Istotne zastrzeżenia merytoryczne budzi wyodrębnienie w samodzielne działy czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej. Przepisy te normują w rzeczywistości postępowanie podatkowe i, jako takie, powinny być zamieszczone w dziale IV „Postępowanie podatkowe”. Kontrola podatkowa stanowi bowiem podstawowy element – dominującego obecnie w Polsce – postępowania podatkowego, opartego na technice samoobliczania i obliczania należności podatkowych przez płatnika. Czynności sprawdzające są natomiast w rzeczywistości postępowaniem kontrolnym organu podatkowego, sprawdzającego prawidłowość samoobliczania podatkowego. Wyłączenie przepisów regulujących te zagadnienia z postępowania podatkowego ogranicza wyraźnie – jak wskazuje praktyka – ochronę interesów podatnika w postępowaniu podatkowym.

Ważne znaczenie dla ogólnego prawa podatkowego ma odpowiednie usytuowanie – w obowiązującym porządku prawnym – aktu normującego to prawo. Chodzi zarówno o zgodność rozwiązań ordynacji z przepisami Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r.¹⁴⁾, jak również z innymi ustawami. Przedstawiony projekt zmian ordynacji – jak już wspomniałem – zmierza do spełnienia wymogu jej zgodności z Konstytucją. W dalszym ciągu natomiast istotne zastrzeżenia budzi brak odpowiedniej synchronizacji przepisów ordynacji z ustawą z 14 czerwca 1960 r. – *Kodeks postępowania administracyjnego*¹⁵⁾ oraz ustawą z 1991 r. o kontroli skarbowej.

6. Postępowanie podatkowe regulujące ustalanie, wymiar i pobór podatków, należy do rodziny procedur administracyjnych. Model stosowania prawa podatkowego zakłada stan nierównorzędności podmiotów stosunków proceduralnych, w których dominuje wola organu administracji – jego władcze działanie decyduje o ukształtowaniu treści stosunku prawnego. Istotne jest poza tym, że organ administracji występuje tu w podwójnej roli – jest podmiotem materialnoprawnego stosunku zobowiązaniowego i równocześnie podmiotem kształtującym sytuację prawną podatnika w drodze jednostronnego, władczego jej określenia. Wskazane cechy postępowania podatkowego są właściwe dla wszystkich procedur administracyjnych, co przesądza, że postępowanie podatkowe zaliczane jest do szczególnych procedur administracyjnych.

Wzajemne relacje pomiędzy ogólnym postępowaniem administracyjnym a postępowaniem podatkowym uzależnione są w znacznej mierze od rodzaju techniki stosowanej w tym postępowaniu. W przypadku gdy procedura podatkowa oparta jest głównie na technice samoobliczania podatkowego i obliczania podatku przez płatnika – jak to ma miejsce w Polsce – różnice pomiędzy tymi postępowaniami są daleko idące. Nie oznacza to jednak, iż przy tego rodzaju technice należy automatycznie wykluczyć możliwość bezpośredniego stosowania w postępowaniu podatkowym przepisów ogólnego postępowania administracyjnego. Wręcz przeciwnie, wiele przesłanek przemawia za tym, aby dopuścić takie możliwości. Istnieje bowiem znaczna liczba instytucji ogólnego postępowania administracyjnego, które muszą mieć zastosowanie przed organami administracji podatkowej, niezależnie od tego, jakiego rodzaju technika podatkowa stosowana jest w tym postępowaniu. Wskazać tu można przykładowo takie instytucje, jak: terminy, protokoły i adnotacje, zawieszenie postępowania, decyzje, postanowienia, zażalenia, odwołanie, stwierdzenie nieważności decyzji, uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej, czy też wygaśnięcie decyzji.

Rodzi się zatem problem, czy właściwa jest technika legislacyjna zastosowana w ordynacji, gdzie w większości przypadków przyjęto rozwiązania prawne kodeksu postępowania administracyjnego, dokonując niekiedy ich modyfikacji, z reguły nie uzasadnionej specyfiką postępowania podatkowego. Najczęściej bowiem mają one na celu stworzenie lepszej pozycji prawnej organu podatkowego – w porównaniu z pozycją organu administracji w ogólnym postępowaniu administracyjnym. Poza tym instytucje prawne postępowania podatkowego, przesądzające o jego odrębności w stosunku do ogólnego postępowania administracyjnego (takie jak czynności sprawdzające, kontrolę podatkową oraz tajemnicę skarbową) unormowano w odrębnych działach ordynacji, poza jej działem IV regulującym postępowanie podatkowe.

Przedstawione wątpliwości wskazują na potrzebę rozważenia możliwości objęcia postępowania podatkowego przepisami kodeksu postępowania administracyjnego, przy jednoczesnym uregulowaniu w ordynacji tych wszystkich zagadnień, które przesądzą o specyfice postępowania podatkowego w stosunku do ogólnego postępowania administracyjnego.

7. Ordynacja podatkowa, jako akt prawny typu kodeksowego, powinna uporządkować ogólne prawo podatkowe i wyeliminować występujące w nim nieprawidłowości. Do jednych z najbardziej rażących należy regulacja prawna kontroli podatkowej wykonywanej przez urzędy kontroli skarbowej. Rozwiązania polskie dotyczące kontroli podatkowej, sprawowanej przez specjalne, wyodrębnione organy administracji, są na tyle „oryginalne”, że – jak sami ich autorzy przyznawali (w uzasadnieniu do projektu ustawy o kontroli skarbo-

PODATKI

wej z 1991 r.) – nie posiadają wzorca wśród zachodnich systemów kontroli (wywołując zasadniczą krytykę ze strony przedstawicieli Unii Europejskiej oceniających polski system podatkowy).

Ustawa z 1991 r. o kontroli skarbowej normuje m.in. kontrolę skarbową w dziedzinie opodatkowania. Przedmiot tej kontroli wskazuje jednoznacznie, że jest ona szczególnym rodzajem kontroli podatkowej. Kontrola podatkowa stanowi podstawowy element postępowania podatkowego, zwłaszcza wówczas, gdy w danym systemie dominuje technika postępowania oparta na samoobliczaniu podatkowym oraz obliczaniu podatku przez płatnika. Inspektorzy kontroli skarbowej prowadzą zatem również postępowanie podatkowe, zwłaszcza jeżeli weźmie się pod uwagę, iż zgodnie z art. 24 ust. 2 ustawy z 1991 r. inspektor kontroli skarbowej wydaje decyzje w rozumieniu ordynacji podatkowej, gdy jego ustalenia dotyczą podatków, których określenie lub ustalenie należy do właściwości urzędów skarbowych.

Prowadzenie postępowania podatkowego przez inspektora kontroli skarbowej nie jest jednak w pełni objęte przepisami ordynacji, zważywszy iż stosuje się do niego ustawę o kontroli skarbowej z 1991 r., zaś przepisy ordynacji tylko wtedy, gdy dane zagadnienie nie jest unormowane w tej ustawie, albo gdy jej przepisy powołują się wprost na ordynację. Rozwiązanie to powoduje, iż znaczna część postępowania podatkowego normowana jest poza ordynacją, co osłabia jej rolę jako aktu kodeksowego. Uprawnienia inspektora kontroli skarbowej, który jest jednocześnie organem kontrolnym, orzekającym i dochodzeniowym, być może właściwe z punktu widzenia kontroli skarbowej w ogóle – która jest znacznie szersza aniżeli kontrola podatkowa (obejmuje poza problematyką podatkową m.in. badanie celowości i zgodności z prawem gospodarowania środkami budżetowymi oraz wykorzystywania i rozporządzania majątkiem państwowym) – są zdecydowanie za daleko idące w dziedzinie opodatkowania. Prowadzi to do wniosku, iż należy zrezygnować z tego rodzaju uprawnień inspektora, zachowując je wyłącznie dla klasycznych organów podatkowych, o których mowa w art. 13 ordynacji. Przyjęcie takich rozwiązań stwarza przesłanki do całościowej regulacji postępowania podatkowego w ordynacji, jako akcie prawnym o charakterze kodeksowym, uwzględniającej specyfikę tego postępowania w stosunku do ogólnego postępowania administracyjnego.

8. Konkludując należy uznać, iż zmiany przepisów ordynacji podatkowej – przyjęte w rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw – chociaż liczne i często znaczące merytorycznie, mają charakter doraźny, wynikający z obserwacji praktyki funkcjonowania tej ustawy. Nie prowadzą one jednak do zasadniczych przekształceń samej konstrukcji ordynacji, jak i jednoznacznego określenia jej miejsca w obowiązującym po-

rządku prawnym. Dla osiągnięcia tego rodzaju zamierzeń należy rozpocząć pogłębioną, merytoryczną dyskusję nad ordynacją, określając na wstępie zakres jej regulacji, strukturę wewnętrzną, a także miejsce w polskim systemie prawnym.

- 1) Dz.U. nr 137, poz. 926, nr 160, poz. 1083; z 1998 r. nr 106, poz. 668; z 1999 r. nr 11, poz. 95, nr 92, poz. 1062.
- 2) Liczne publikacje krytyczne dotyczące projektu ordynacji, jak i obowiązujących jej rozwiązań ukazywały się w „Przeглядzie Podatkowym” z 1996 r. nr 1, s. 3, nr 2, s. 3, nr 4, s. 5 i nr 5, s. 5; w 1997 r. nr 11, s. 3 i nr 12, s. 27 oraz w 1999 r. nr 3, s. 3.
- 3) R. Piotrowski, *Spór o model tworzenia prawa*, Warszawa 1988, s. 198.
- 4) K. Vogel, *Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht*, [w:] *Steuerrecht und Verfassungsrecht*, Koeln 1989, s. 129.
- 5) Dz.U. z 1999 r. nr 92, poz. 1062.
- 6) Artykuł 87 Traktatu Rzymskiego uznaje za niedopuszczalną taką pomoc publiczną, która zniekształca lub grozi zniekształceniem konkurencji przez faworyzowanie niektórych przedsiębiorstw lub produkcji niektórych towarów.
- 7) Dz.U. nr 60, poz. 704.
- 8) Dz.U. nr 160, poz. 1063 ze zm.
- 9) Dz.U. nr 11, poz. 95.
- 10) Dz.U. nr 141, poz. 943 ze zm.
- 11) Dz.U. z 1997 r. nr 25, poz. 128 ze zm.
- 12) A. Wasilewski, *Kodyfikacja prawa administracyjnego. Idea i rzeczywistość*, Warszawa 1988, s. 11.
- 13) Dz.U. z 1999 r. nr 54, poz. 572.
- 14) Dz.U. nr 78, poz. 483.
- 15) Dz.U. z 1980 r. nr 9, poz. 26 ze zm.

RYSZARD MASTALSKI

Profesor zwyczajny Uniwersytetu Wrocławskiego, kierownik Katedry Prawa Finansowego; członek Rady Legislacyjnej przy Prezesie Rady Ministrów

Polskie Wydawnictwa Profesjonalne Sp. z o.o.
zapraszają
na konferencję:

**NOWY KODEKS
SPÓŁEK HANDLOWYCH
cywilnoprawne,
podatkowe i rachunkowe
aspekty funkcjonowania spółek**

25 – 26 stycznia 2001 r.
Hotel ORBIS „SOLEC”
Warszawa, ul. Zagórna 1

W konferencji wezmą udział:

- tematyka cywilnoprawna – współtwórcy kodeksu:
prof. dr hab. A. Szajkowski,
dr hab. K. Szymański
oraz dr hab. A. Kidyba – recenzent
- implikacje podatkowe – dr Irena Ożóg
- zagadnienia rachunkowości i audytu – firma audytorska

Program i szczegółowe informacje:
tel.: 535 80 75, 535 83 14

TEMAT MIESIĄCA

Pakiet antykrzysowy

Restrukturyzacja długów przedsiębiorców

IRENA OŻÓG

W celu poprawy sytuacji finansowej przedsiębiorców, a zwłaszcza przywrócenia płynności finansowej, zdolności kredytowej, długookresowej zdolności konkurencyjności na rynku, a w rezultacie stworzenia warunków do wzrostu zatrudnienia, rząd zdecydował m.in. o oddłużeniu przedsiębiorców w zakresie najistotniejszych obciążeń publicznych i przekazał do parlamentu stosowne projekty ustaw. Jeden z nich – o restrukturyzacji niektórych należności publicznych od przedsiębiorców – jest przedmiotem niniejszego artykułu.¹⁾

Ogólne pogorszenie wyników ekonomicznych podmiotów gospodarczych wpłynęło na obniżenie ich kondycji gospodarczej, znaczne ograniczenie zdolności akumulacyjnych i rozwojowych, a w konsekwencji na niezwykle trudną sytuację na rynku pracy.

Wprowadzie w programie rządowym „Przedsiębiorczość – Rozwój – Praca” zaproponowano wiele instrumentów mających na celu ożywienie gospodarcze, i na wielu obszarach zakończył się już w parlamencie proces legislacyjny (np. w ramach programu „Przed wszystkim przedsiębiorczość” dokonano korzystnych dla przedsiębiorców zmian ośmiu ustaw podatkowych, a w ramach programu „Praca” – zmian w kodeksie pracy), to jednak jest to program obliczony na dłuższy horyzont czasowy. Tymczasem bieżąca sytuacja gospodarcza, w tym na rynku pracy, wymaga działań niemal natychmiastowych.

Kierując się oceną bieżącej sytuacji gospodarczej, w lipcu br. rząd skierował do Sejmu trzy projekty ustaw, których celem jest stworzenie możliwości szybkiej poprawy sytuacji finansowej przedsiębiorstw i banków. Są to projekty ustaw:

1) o restrukturyzacji niektórych należności publicznych od przedsiębiorców oraz o zmianie ustawy o ochronie roszczeń pracowniczych w razie niewypłacalności pracodawcy; celem tego projektu jest radykalne oddłużenie przedsiębiorców w zakresie niektórych należności publicznych,

2) o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, skierowanej głównie do banków, mającej na celu podatkową restrukturyzację tzw. złych kredytów,

3) o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne; w tej ustawie zaproponowano instytucję kredytu podatkowego dla małych przedsiębiorców rozpoczynających działalność gospodarczą.

Prace sejmowej Komisji Finansów Publicznych nad tymi projektami przebiegały bardzo sprawnie (projekty wymienione wyżej w pkt 2 i 3 zostały połączone

w jeden). Sądę, że zakończenia procesu legislacyjnego i ogłoszenia tych ustaw można się spodziewać już we wrześniu, z ich niemal natychmiastowym wejściem w życie²⁾.

Poniżej omawiam zasady restrukturyzacji należności publicznych przedsiębiorców w zakresie niektórych zobowiązań wobec państwa, określonych w projekcie ustawy o restrukturyzacji niektórych należności publicznych od przedsiębiorców (ustawy wrześniowej)³⁾. Ponieważ końcowym rezultatem przedmiotowej restrukturyzacji ma być umorzenie całości – ustawowo określonych – niektórych należności wraz z odsetkami za zwłokę lub opłatą prolongacyjną, proces ten określam zamiennie mianem restrukturyzacji lub oddłużeniem.

Podmiotowy zakres ustawy

Restrukturyzacją (oddłużeniem) są objęci przedsiębiorcy kwalifikujący się do udzielenia pomocy publicznej w oparciu o ustawę o warunkach dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej dla przedsiębiorców. W szczególności oddłużeniem mogą być objęci ci przedsiębiorcy, którzy tracą zdolność do konkurencyjności na rynku, wyrażającą się zwłaszcza zmniejszeniem obrotów, nadmierną zdolnością produkcyjną, wzrostem zapasów, spadkiem zyskowności lub ponoszeniem strat, jak również wzrostem zadłużenia i brakiem możliwości uzyskania bankowych kredytów, poręczeń lub gwarancji.

Do restrukturyzacji długów mogą przystąpić przedsiębiorcy mający siedzibę lub miejsce zamieszkania w Polsce, którzy:

– są przedsiębiorcami w rozumieniu art. 2 ust. 2 i 3 Prawa działalności gospodarczej⁴⁾, tzn. są osobami prawnymi, fizycznymi lub nie mającymi osobowości prawnej spółkami prawa handlowego – podejmującymi i wykonującymi w sposób zorganizowany i ciągły, zawodowo i we własnym imieniu, zarobkową działalność wytwórczą, handlową, budowlaną, usługową oraz w zakresie rozpoznawania i eksploatacji zasobów naturalnych i są podatnikiem, płatnikiem, następcą prawnym lub osobą trzecią, odpowiadająca za zaległości podatkowe; w tej grupie mieszczą się także

TEMAT MIESIĄCA

wspólnicy spółek cywilnych, zajmujący się wyżej zdefiniowaną działalnością, jeżeli na nich ciąży obowiązek zapłaty daniny publicznej,

– nie są przedsiębiorcami w powyższym znaczeniu, ale są obowiązani – jako podmiot – do wpłacenia należności publicznoprawnych objętych restrukturyzacją; w tej grupie są np. spółki cywilne (w zakresie danin publicznych ciężących na spółce, a nie wspólnikach), osoby wykonujące wolny zawód, zakłady opieki zdrowotnej, placówki oświatowe, szkoły wszelkiego typu (w tym szkoły wyższe), spółki wodne, wspólnoty mieszkaniowe itp.

Jeżeli zatem dany podmiot, bez względu na formę organizacyjną i strukturę własności, jest – z mocy prawa – obowiązany do zapłaty jakiegokolwiek należności objętej restrukturyzacją, może przystąpić do oddłużania, o ile oczywiście ma zaległości we wpłatach takich należności i spełni kryteria restrukturyzacji określone w omawianej ustawie. Bez znaczenia jest czy zobowiązanie do zapłaty powstało w sposób pierwotny (w wyniku działalności własnej dłużnika), czy też jest to zobowiązanie przejęte w wyniku następstwa prawnego albo orzeczone decyzją administracyjną o odpowiedzialności osoby trzeciej⁹.

Relacja do innych ustaw restrukturyzacyjnych

Warto zwrócić uwagę na relacje między omawianą tu ustawą o restrukturyzacji niektórych należności publicznoprawnych od przedsiębiorców, a wcześniejszymi pięcioma ustawami restrukturyzacyjnymi dla poszczególnych sektorów, tj.:

a) z 26 listopada 1998 r. o dostosowaniu górnictwa węgla kamiennego do funkcjonowania w warunkach gospodarki rynkowej oraz szczególnych uprawnieniach i zadaniach gmin górniczych (Dz.U. nr 162, poz. 1112 ze zm.),

b) z 7 października 1999 r. o wspieraniu restrukturyzacji przemysłowego potencjału obronnego i modernizacji technicznej Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. nr 83, poz. 932 ze zm.),

c) z 14 lipca 2000 r. o restrukturyzacji finansowej górnictwa siarki (Dz.U. nr 74, poz. 856),

d) z 8 września 2000 r. o komercjalizacji, restrukturyzacji i prywatyzacji przedsiębiorstwa państwowego Polskie Koleje Państwowe (Dz.U. nr 84, poz. 948 ze zm.),

e) z 24 sierpnia 2001 r. o restrukturyzacji hutnictwa żelaza i stali (Dz.U. nr 111, poz. 1196).

We wszystkich wymienionych ustawach przewiduje się sektorową restrukturyzację zobowiązań pieniężnych wobec budżetu państwa, ZUS bądź państwowych funduszy celowych, przy czym w poszczególnych ustawach różne są jej formy (umorzenie całości lub części zobowiązań, odroczenie terminu płatności, rozłożenie na raty, konwersja na udziały lub akcje) i różny zakres ze względu na czas powstania zobowiązań i ich przedmiot (najczęściej restrukturyzacją są objęte zobowiązania powstałe do końca 1998 r. i nie obejmują podatku dochodowego od osób fizycznych). Instrumenty

restrukturyzacji przewidziane w tych ustawach generalnie są mniej korzystne dla przedsiębiorców niż proponowane w omawianej (w artykule) ustawie wrzesniowej. Ta ostatnia zawiera wprawdzie postanowienie, że dana należność (zobowiązanie) może być objęta tylko jednym postępowaniem restrukturyzacyjnym, to jednak przedsiębiorcy wcześniej już objęci jedną z wymienionych wyżej ustaw sektorowych, mogą przejść na nowe warunki restrukturyzacji w zakresie tych samych niewygasłych należności (np. rozłożonych na raty)⁶.

W tym jednak celu przedsiębiorca musi do dotychczasowego organu prowadzącego restrukturyzację (organami tymi są wierzyciele poszczególnych należności) złożyć wniosek o umorzenie dotychczasowego postępowania restrukturyzacyjnego. Otrzymałą decyzję o umorzeniu (albo inny dokument potwierdzający umorzenie) musi doręczyć organowi restrukturyzacyjnemu, prowadzącemu postępowanie w oparciu o ustawę wrzesniową i to w ściśle określonym terminie – w ciągu 45 dni od dnia złożenia wniosku o wszczęcie postępowania restrukturyzacyjnego na podstawie ustawy wrzesniowej.

W razie niedotrzymania tego terminu, postępowanie restrukturyzacyjne wszczęte na podstawie wrzesniowej ustawy ulega umorzeniu z mocy prawa. Z mocy prawa wznawia się natomiast wcześniejszą restrukturyzację, prowadzoną na podstawie wcześniejszej ustawy sektorowej.

I jeszcze jedna kwestia. W końcowej fazie prac legislacyjnych jest ustawa o pomocy publicznej dla przedsiębiorców o szczególnym znaczeniu dla rynku pracy. W niej, obok restrukturyzacji majątkowej i zatrudnienia, stanowi się również o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorców zatrudniających powyżej 1000 pracowników objętych obowiązkiem opłacania składek na ubezpieczenia społeczne. W zakresie restrukturyzacji finansowej tych przedsiębiorców ustawa odwołuje się do przepisów ustawy wrzesniowej, z tym że przewiduje przedłużenie niektórych terminów w postępowaniu restrukturyzacyjnym, dostosowuje niektóre przepisy ustawy wrzesniowej do swoich potrzeb (np. ze względu na różne tempo postępowań, z obu ustaw wprowadza instytucję zawieszenia postępowania), a także znosi opłatę restrukturyzacyjną dla dużych pracodawców.

Należności objęte restrukturyzacją

Restrukturyzacji podlegają, znane na dzień 30 czerwca 2002 r., nie wpłacone w przypisanych prawem terminach, należności podatkowe budżetu państwa (zaległości w podatkach: dochodowym od osób fizycznych, zryczałtowanym dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, dochodowym od osób prawnych, od towarów i usług, akcyzowym, oraz podatkach zniesionych, co do których nie nastąpiło przedawnienie), jak również cło i wpłaty z zysku⁷.

Restrukturyzacją są objęte także należności niektórych funduszy celowych z tytułu niewpłaconych

TEMAT MIESIĄCA

składek na te fundusze. W tym zakresie, z uwagi na skalę zaległości, zasadnicze znaczenie ma objęcie restrukturyzacją zaległości wobec Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (dalej FUS) z tytułu znanych na dzień 31 grudnia 2001 r. zaległości we wpłatach składek na ubezpieczenia społeczne. Z uwagi na zróżnicowane źródło finansowania tych składek od 1999 r. (pracownik albo płatnik) oraz stan prawny sprzed reformy systemu ubezpieczeń społecznych – różny jest też zakres składek objętych restrukturyzacją. W całości podlegają jej zaległości we wpłatach składek należnych do dnia 31 grudnia 1998 r., do kiedy to były one finansowane przez płatnika (pracodawcę). Natomiast składki należne od 1 stycznia 1999 r. do 31 grudnia 2001 r., podlegają restrukturyzacji tylko w części finansowanej przez płatnika (połowa składki na ubezpieczenie rentowe i cała składka na ubezpieczenie wypadkowe)⁶⁾ i z wyłączeniem składki na ubezpieczenie emerytalne (całości).

Restrukturyzacją są objęte również, znane na dzień 31 grudnia 2001 r., zaległości we wpłatach przedsiębiorców na rzecz Funduszu Pracy (FP), Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych (FGŚP), Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (PFRON) oraz Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (NFOŚiGW).

Restrukturyzacja dotyczy należności znanych, tj. takich które wynikają z ewidencji lub rejestrów prowadzonych przez organ, do którego te należności są wpłacane (np. urząd skarbowy, oddział ZUS) lub z innych danych znajdujących się w posiadaniu tego organu, a w szczególności z zeznań, deklaracji, decyzji i postanowień.

Należnościami znanymi, a więc także podlegającymi restrukturyzacji, są również należności będące przedmiotem sporu z właściwym organem, określone w decyzjach administracyjnych wydanych⁹⁾ do końca czerwca br. Nie ma przy tym znaczenia faza postępowania administracyjnego (podatkowego) w spornej sprawie – wystarczającą jest decyzja organu I instancji, od której wniesiono odwołanie (stąd spór). Zaległość objęta restrukturyzacją może również wynikać z decyzji organu II instancji, zaskarżonej do sądu.

Restrukturyzacji podlegają też należności sporne, wynikające z decyzji wydanych do końca czerwca, gdy decyzje te – na wniosek przedsiębiorcy – są przedmiotem postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności, wznowienia postępowania, zmiany, uchylecia lub stwierdzenia ich wygaśnięcia.

Jeżeli przedsiębiorca zdecyduje się zgłosić do restrukturyzacji należności sporne (obejmie je wnioskiem o restrukturyzację), postępowanie restrukturyzacyjne ulega zawieszeniu do zakończenia sporu prawomocną decyzją (w tym wydaną po wyroku sądowym) albo do dnia wycofania wniosku (odwołania, skargi) i w ten sposób zakończenia sporu. Zawieszenie postępowania wydłuży oczywiście cały proces restrukturyzacji o okres trwania zawieszenia.

Warto jednak podkreślić, że należności sporne nie muszą obligatoryjnie „wchodzić” do restrukturyzacji.

Decyzja w tym zakresie należy do przedsiębiorcy i wymaga złożenia wniosku o wyłączenie¹⁰⁾. Decyzja ta jest nieodwracalna – należności sporne, wyłączone z restrukturyzacji na wniosek przedsiębiorcy, nie mogą być ponownie do niej włączone.

Restrukturyzacji podlegają również zaległości ujawnione przez przedsiębiorcę, powstałe: (1) do 30 czerwca br., gdy chodzi o wymienione wcześniej należności budżetu państwa, albo (2) do 31 grudnia 2001 r. w zakresie należności wymienionych funduszy celowych.

Ujawnienie tych zaległości winno być dokonane w formie korekty zeznań (deklaracji), która w tym przypadku wyjątkowo jest dopuszczalna także w trakcie kontroli lub prowadzonego przez właściwy organ postępowania, zmierzającego do ustalenia należności. Należy podkreślić, iż dokonanie przez przedsiębiorcę korekty w trakcie kontroli lub postępowania – nie powoduje wszczęcia postępowania karnego skarbowego, a postępowania wszczęte są umarzone. Aby jednak te zaległości były objęte oddłużeniem, ich ujawnienie musi być dokonane w terminie 30 dni od złożenia wniosku o restrukturyzację.

Wreszcie restrukturyzacji podlegają zaległości we wpłatach wszystkich wymienionych wyżej rodzajów należności, w stosunku do których do 30 czerwca 2002 r. zostały wydane decyzje rozkładające na raty lub odraczające termin płatności (także, gdy zaległości te stanowią należności sporne), jak również opłaty prolongacyjne ustalone w związku z tymi decyzjami. Wówczas od dnia złożenia wniosku o restrukturyzację do dnia wydania decyzji o jej zakończeniu – jest wstrzymane – z mocy prawa – wykonanie decyzji rozkładających na raty albo odraczających termin płatności należności objętych wnioskiem (wstrzymanie wykonania dotyczy oczywiście także należności objętych wnioskiem, co do których takie decyzje nie zostały wydane). Jest tak niezależnie od tego, czy decyzja o zakończeniu restrukturyzacji będzie dla przedsiębiorcy korzystna, czy nie. Czas wstrzymania wykonania tych decyzji przerywa bieg przedawnienia zobowiązań objętych wnioskiem, co jest istotne w razie negatywnej dla podatnika decyzji o zakończeniu restrukturyzacji.

Do wydania decyzji o zakończeniu restrukturyzacji są też zawieszono uprzednio wszczęte do należności objętych restrukturyzacją postępowania egzekucyjne oraz karne skarbowe. Dla porządku należy wskazać, że restrukturyzacji podlegają odsetki za zwłokę od zaległości wyżej wymienionych.

Należy jednak podkreślić, że w żadnym przypadku restrukturyzacji nie podlegają zaległości podatkowe oraz należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne, określone w decyzji jako skutek podjętych przez podatnika/płatnika czynności prawnych, mających na celu obejście przepisów podatkowych albo przepisów o ubezpieczeniach społecznych. Nie mogą być także objęte restrukturyzacją długi przedsiębiorców znajdujących się w likwidacji lub upadłości. Co do zasady restrukturyzacją nie są objęte należności podat-

TEMAT MIESIĄCA

kowe jednostek samorządu terytorialnego (np. podatek od nieruchomości). Jednakże jest możliwe prowadzenie restrukturyzacji tych należności w oparciu o ustawę wrzesniową, gdy organ stanowiący właściwej jednostki samorządu terytorialnego (rada gminy) podejmie uchwałę o restrukturyzacji tych należności¹¹.

Postępowanie restrukturyzacyjne

Generalną zasadą jest, że w postępowaniu restrukturyzacyjnym dotyczącym należności podatkowych, cła i wpłat z zysku – stosuje się przepisy ordynacji podatkowej, zaś do pozostałych należności – przepisy właściwe do ich wymiaru i poboru¹². Jednakże ustawa o restrukturyzacji niektórych należności publicznoprawnych od przedsiębiorców zawiera wyjątki od tych zasad, wprowadzając wiele procedur uproszczonych, skracających tok postępowania i dyscyplinujących jego strony.

Gdyby w czasie postępowania restrukturyzacyjnego przedsiębiorca zlikwidował działalność, zostałoby wobec niego wszczęte postępowanie likwidacyjne albo upadłościowe, jest on obowiązany powiadomić o tym organ restrukturyzacyjny – w terminie 7 dni od zaistnienia tych okoliczności. W takiej sytuacji postępowanie restrukturyzacyjne zostanie umorzone.

Wszczęcie postępowania

Wszczęcie postępowania restrukturyzacyjnego następuje na wniosek przedsiębiorcy. Wniosek musi być złożony w terminie do 45 dni od dnia wejścia w życie wrzesniowej ustawy¹³; niedotrzymanie tego terminu spowoduje pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia.

Wniosek należy złożyć do organu I instancji (będącego organem restrukturyzacyjnym), właściwego ze względu na miejsce zamieszkania lub siedzibę przedsiębiorcy w dniu wejścia w życie ustawy (czyli we wrześniu br.), odrębnie do każdego organu właściwego, ze względu na rodzaj zobowiązań, które mają być objęte restrukturyzacją, z tym że:

– gdy jeden organ jest właściwy w sprawach więcej niż jednego rodzaju należności objętych restrukturyzacją, jednym wnioskiem obejmuje się wszystkie rodzaje należności będące we właściwości tego organu, np. wnioskiem składanym do ZUS należy objąć nie tylko restrukturyzowane składki na ubezpieczenia społeczne, ale też należności FP i FGŚP,

– postępowanie restrukturyzacyjne w zakresie wszystkich zobowiązań podatkowych oraz wpłat z zysku prowadzić będzie jeden urząd skarbowy (ten, do którego zostanie złożony wniosek), zaś w zakresie cła – urząd celny.

Tak więc w praktyce organem restrukturyzacyjnym jest organ, do którego należy wpłacać podatki, cła, składki lub inne daniny objęte restrukturyzacją. Dla należności podatkowych i wpłat z zysku organem restrukturyzacyjnym w zakresie wszystkich należności będzie jeden urząd skarbowy, natomiast dla cła urząd celny – w obu przypadkach są to urzędy właściwe ze względu na siedzibę lub miejsce zamieszkania przedsiębiorcy.

Dla składek na ubezpieczenia społeczne oraz należności FP i FGŚP – organem restrukturyzacyjnym będzie jeden oddział ZUS, do którego przedsiębiorca wpłaca składki, dla należności PFRON – Prezes Funduszu (jeden organ dla przedsiębiorców z całego kraju), zaś dla należności NFOŚiGW – marszałek województwa.

Organ restrukturyzacyjny – z mocy ustawy – wszczyna postępowanie restrukturyzacyjne w dniu wpływu wniosku, nie wydając na tę okoliczność żadnej decyzji ani postanowienia lub innego aktu. Od tego dnia biegnie termin (45 dni) do wydania przez organ decyzji o warunkach restrukturyzacji.

Wniosek

Jak już wyżej wskazałam, wniosek musi być złożony w określonym, nie podlegającym przedłużeniu, terminie do właściwego organu restrukturyzacyjnego.

We wniosku przedsiębiorca musi przedstawić należności podlegające restrukturyzacji, wyłączając ewentualnie należności sporne. Jeżeli restrukturyzacji będą podlegać należności z różnych tytułów (np. podatkowe w zakresie różnych podatków), rozliczane w różnych urzędach, ale podlegających restrukturyzacji przez jeden organ, przedsiębiorca zgłasza we wniosku wszystkie należności i choć ustawa nie zawiera wymogu wskazania organów w normalnych warunkach, właściwych dla tych innych należności, warto podać te inne urzędy. To ułatwi postępowanie restrukturyzacyjne – przedsiębiorca nie będzie odrębnie wzywany do wskazania tych urzędów (do czego organ ma prawo na podstawie ordynacji podatkowej).

Gdy przedsiębiorca zechce się oddłużyć z różnych tytułów (np. podatki, składki ZUS i składki na PFRON), musi złożyć odrębne wnioski do różnych organów restrukturyzacyjnych. W każdym jednak musi wskazać pozostałe organy restrukturyzacyjne, do których wnioski złożył (albo złoży, jeżeli odbywa się to w różnym czasie, nie dłuższym niż w terminie do złożenia wniosku).

Do wniosku należy dołączyć:

1) program restrukturyzacji; obowiązek ten nie dotyczy małego przedsiębiorcy w rozumieniu Prawa działalności gospodarczej¹⁴, ale mając na uwadze, że decyzja o warunkach restrukturyzacji będzie wydana, gdy z analizy m.in. wniosku będzie wynikać, iż przedsiębiorca ma szansę na uzdrowienie swojej sytuacji ekonomicznej, mały przedsiębiorca powinien starannie przygotować i uzasadnić wniosek, wskazując działania, które mają doprowadzić do osiągnięcia trwałej poprawy sytuacji,

2) informację o bieżącej sytuacji finansowej przedsiębiorcy, w tym dane potwierdzające, że dany przedsiębiorca może skorzystać z restrukturyzacji, gdyż traci zdolność do konkurowania na rynku, wyrażającą się zwłaszcza zmniejszeniem obrotów, nadmierną zdolnością produkcyjną, wzrostem zapasów, spadkiem zyskowności lub ponoszeniem strat, jak również wzrostem zadłużenia i brakiem możliwości uzyskania bankowych kredytów, poręczeń lub gwarancji,

TEMAT MIESIĄCA

3) wykaz wierzytelności i wymagalnych wszelkich długów przedsiębiorcy, zawierający dane identyfikujące dłużników i wierzycieli, informację o wysokości tych wierzytelności i wymagalnych długów oraz harmonogram spłaty wymagalnych zobowiązań,

4) kopię ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wraz z informacją o ustanowionych na nich obciążeniach,

5) uzasadnienie zastosowania opłaty restrukturyzacyjnej w wysokości niższej od podstawowej (wystarczające będzie podanie, że przedsiębiorca jest restrukturyzowany na podstawie jednej z wcześniejszych, wymienionych wyżej, ustaw sektorowych albo ma odpowiednio wysokie wierzytelności od takiego przedsiębiorcy).

Jeżeli przedsiębiorca jest objęty restrukturyzacją finansową na podstawie którejkolwiek z sektorowych ustaw restrukturyzacyjnych, do wniosku należy dołączyć również decyzję lub inny dokument potwierdzający umorzenie postępowania restrukturyzacyjnego, prowadzonego na podstawie tamtych ustaw (tylko w zakresie restrukturyzacji finansowej). Gdyby okazało się niemożliwe złożenie takiej decyzji (dokumentu) w określonym w ustawie wrześniowej terminie złożenia wniosku, przedsiębiorca ma na to kolejne 45 dni od dnia złożenia wniosku. Na ten czas postępowanie restrukturyzacyjne z wrześniowej ustawy ulega zawieszeniu i wznowia się je po uzupełnieniu wniosku. Niedotrzymanie powyższego terminu powoduje bezpowrotne umorzenie postępowania na podstawie ustawy wrześniowej i wznowienie na podstawie ustaw poprzednich.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na program restrukturyzacji, który muszą złożyć przedsiębiorcy (z wyjątkiem małych) ubiegający się o oddłużenie. Program ten musi być opracowany przez przedsiębiorcę. Należy w nim określić działania, które winny prowadzić do poprawy sytuacji finansowej przedsiębiorcy, stworzenia perspektyw jego rozwoju oraz tworzenia nowych miejsc pracy. W szczególności ma zawierać analizę i ocenę stanu ekonomiczno-finansowego przedsiębiorcy, określenie sposobów działania, które mogą zapewnić osiągnięcie trwałej poprawy wyniku finansowego wraz ze wskazaniem źródeł finansowania przedsięwzięć restrukturyzacyjnych, a także prognozę efektów ekonomiczno-finansowych. Od akceptacji tego programu przez organ restrukturyzacyjny zależy wydanie przez organ decyzji o warunkach restrukturyzacji rozpoczynającej proces oddłużania.

Decyzja o warunkach restrukturyzacji

Wniosek przedsiębiorcy oraz dołączone do niego wymagane dokumenty będą analizowane i oceniane przez organ restrukturyzacyjny w ciągu 45 dni od dnia wpływu wniosku. Gdy z tej oceny będzie wynikać, że zamierzone działania przedsiębiorcy dają szansę odzyskania przez niego trwałej zdolności konkurowania na rynku, organ restrukturyzacyjny wyda decyzję o warunkach restrukturyzacji.

W przypadku uzasadnionych wątpliwości w zakresie celowości lub podstawy restrukturyzacji, organ restrukturyzacyjny, w terminie 20 dni od dnia otrzymania wniosku, może zwrócić się o opinię do ministra właściwego ze względu na rodzaj należności (tj. do ministra finansów, pracy i polityki społecznej, gospodarki, Skarbu Państwa albo środowiska). Ten, w terminie 14 dni wydaje opinię, która nie wiąże jednak organu restrukturyzacyjnego. W przypadku opinii negatywnej (wydawanej w formie postanowienia), organ restrukturyzacyjny może w decyzji o warunkach restrukturyzacji ustalić warunki konieczne do spełnienia przez przedsiębiorcę przed wydaniem decyzji o zakończeniu postępowania restrukturyzacyjnego, inne niż określone w ustawie. Dodać też należy, że wszystkie wskazane terminy nie mogą być przedłużone.

W decyzji o warunkach restrukturyzacji organ restrukturyzacyjny ustala ogólną kwotę należności objętych restrukturyzacją pozostających w jego własności, podając również rodzaj i wysokość poszczególnych należności oraz okres, którego należność dotyczy, jak również wysokość opłaty restrukturyzacyjnej.

Zakończenie restrukturyzacji

Generalnie zakończenie restrukturyzacji nastąpi po upływie roku od dnia doręczenia decyzji o warunkach restrukturyzacji¹⁹. W tym czasie przedsiębiorca może podjąć decyzję o korekcie swoich zobowiązań, ale też musi uregulować zaległości nie objęte restrukturyzacją albo przynajmniej uzyskać rozłożenie ich na raty. O korekcie mowa była już wyżej. Natomiast brak zaległości jest bezwzględny warunkiem pozytywnego zakończenia restrukturyzacji.

Znane na dzień 30 czerwca 2002 r. zaległości we wpłatach należności z tytułu podatków, cła i wpłat z zysku, nieobjętych postępowaniem restrukturyzacyjnym, a także we wpłatach składek na ubezpieczenia społeczne nie podlegających restrukturyzacji i składek na ubezpieczenie zdrowotne – należnych za okres od 1 stycznia 1999 r. do 30 czerwca 2002 r. – podlegają, wraz z odsetkami za zwłokę, spłacie przez przedsiębiorcę, który złożył wniosek o restrukturyzację, w terminie 6 miesięcy od dnia wejścia w życie wrześniowej ustawy. Ta sama zasada odnosi się do podlegających restrukturyzacji należności funduszy celowych. Jeżeli 6-miesięczny termin zostanie dotrzymany, za ten okres nie pobiera się odsetek za zwłokę i ewentualnej opłaty prolongacyjnej.

Niedotrzymanie tego terminu, nie przekreśla jeszcze szansy na uzyskanie korzystnej decyzji o zakończeniu restrukturyzacji. W tym jednak przypadku trzeba będzie zapłacić pełne odsetki za zwłokę i opłatę prolongacyjną. Oczywiście, gdyby przedsiębiorca miał inne zaległości – aby uzyskać pozytywną decyzję o zakończeniu restrukturyzacji – musi je uregulować.

Należy jednak zaznaczyć, że warunek braku zaległości uznaje się za spełniony również, gdy wymienione wcześniej zobowiązania lub zaległości wraz z odsetkami za zwłokę, nieobjęte postępowaniem restrukturyza-

TEMAT MIESIĄCA

cyjnym, zostaną przed wydaniem decyzji o zakończeniu restrukturyzacji rozłożone na raty lub zostaną odroczone terminy ich zapłaty, na zasadach określonych w ordynacji podatkowej lub w poszczególnych ustawach ustrojowych, nakładających obowiązek świadczeń przez przedsiębiorcę.

I jeszcze jedna uwaga. Gdyby przedmiotowe zaległości zostały ustalone po wydaniu decyzji o zakończeniu restrukturyzacji, nie spowoduje to wzruszenia tej decyzji.

Oплата restrukturyzacyjna

Jednym z warunków oddłużenia jest wpłata do organu restrukturyzacyjnego **opłaty restrukturyzacyjnej**. Opłatę tę oblicza się od sumy należności objętych restrukturyzacją, pozostających we właściwości organu restrukturyzacyjnego, bez odsetek za zwłokę i opłaty prolongacyjnej. Jej wysokość jest zróżnicowana i wynosi¹⁶⁾:

1) 1,5% – w przypadku przedsiębiorców objętych programami restrukturyzacyjnymi na podstawie jednej z wcześniej wymienionych pięciu ustaw restrukturyzacyjnych,

2) 1,5% – w przypadku przedsiębiorców, którzy w dniu 30 czerwca 2002 r. posiadali należności od przedsiębiorców z pkt 1 w wysokości co najmniej 50% ogółu należności na ten dzień,

3) 15% – w przypadku pozostałych przedsiębiorców.

Opłatę restrukturyzacyjną trzeba wpłacić w terminie 30 dni od dnia doręczenia decyzji o warunkach restrukturyzacji, z tym że w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem przedsiębiorcy, w tym w szczególności niskim poziomem jego bieżącej płynności finansowej, organ restrukturyzacyjny może rozłożyć opłatę na raty, wydając stosowną decyzję na wniosek przedsiębiorcy. Jednakże w wyniku tej decyzji, wpłata ostatniej raty opłaty restrukturyzacyjnej nie może mieć miejsca później niż w terminie 11 miesięcy od dnia doręczenia decyzji o warunkach restrukturyzacji. W razie wydania takiej decyzji, organ restrukturyzacyjny ustala **opłatę prolongacyjną**. Dodać należy, że opłata restrukturyzacyjna nie podlega umorzeniu. Nie może być także, podobnie jak opłata prolongacyjna – w razie rozłożenia opłaty restrukturyzacyjnej na raty – zaliczona do kosztów uzyskania przychodu w podatku dochodowym.

W przypadku negatywnej dla przedsiębiorcy decyzji o zakończeniu restrukturyzacji, opłatę wpłaconą przez przedsiębiorcę (bez oprocentowania) zalicza się, w dniu wydania tej decyzji na poczet zaległości wraz z odsetkami za zwłokę od tych zaległości.

Decyzja o zakończeniu restrukturyzacji

Jak już była o tym mowa, zasadniczo po upływie roku od dnia doręczenia decyzji o warunkach restrukturyzacji (jeżeli postępowanie nie zostało zawieszona), organ restrukturyzacyjny wydaje pozytywną lub negatywną decyzję o zakończeniu restrukturyzacji. Przedtem jednak organ przekazuje projekt tej decyzji Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów

w celu wydania opinii – zgodnie z przepisami o warunkach dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej dla przedsiębiorców. Prezes UOKiK musi wydać opinię w nieprzekraczalnym terminie 14 dni od dnia otrzymania projektu decyzji.

Pozytywna decyzja organu restrukturyzacyjnego, to decyzja, w której organ stwierdza umorzenie należności podlegających restrukturyzacji wraz z odsetkami za zwłokę lub opłatą prolongacyjną, negatywna zaś – to decyzja o umorzeniu postępowania restrukturyzacyjnego (bez umorzenia długów).

Pozytywna decyzja będzie wydana, gdy przedsiębiorca wpłacił całą należną opłatę restrukturyzacyjną, a ponadto, w dniu jej wydania, nie posiada zaległości z tytułów wymienionych w ustawie wszystkich należności podlegających, ale nieobjętych restrukturyzacją ze względu na termin ich powstania lub na decyzję przedsiębiorcy. Nie może też posiadać zaległości we wpłatach składki na ubezpieczenie emerytalne, składek na ubezpieczenia społeczne w części finansowanej przez ubezpieczonego oraz składki na powszechne ubezpieczenie zdrowotne. Gdy warunki te nie będą spełnione – organ wyda decyzję negatywną, i podejmie działania windykacyjne na ogólnych zasadach.

Na zakończenie należy dodać, że wartość zobowiązań publicznoprawnych przedsiębiorcy, umorzonych w wyniku restrukturyzacji, nie stanowi przychodu w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym.

Premia podatkowa

Przedsiębiorcy o złej sytuacji finansowej (choć nie tylko) nie płacąc swoich zobowiązań wobec dostawców towarów i usług, a także *de facto* wymuszający długie terminy płatności – mają bezpośredni negatywny wpływ na kondycję finansową wierzycieli. Skala zatorów płatniczych w obrocie gospodarczym jest bardzo duża. W sytuacji gdy system podatku dochodowego i VAT opiera się na zasadzie memoriału (zasadniczo przychód lub obrót jest rozpoznawany w dacie powstania należności lub wystawienia faktury), wierzyciel musi rozliczać podatki niezależnie od tego, czy otrzymał zapłatę od kontrahenta¹⁷⁾. Dla wielu przedsiębiorców zatory płatnicze stały się przyczyną popadania w zaległości w rozliczeniach z fiskusem, ZUS, czy z tytułu innych danin publicznych. Szczególnie jest to widoczne u małych przedsiębiorców, choć wielu z nich, często ogromnym wysiłkiem, płaci swoje zobowiązania publiczne. I do nich właśnie jest kierowana premia podatkowa. Jest to **prawo małego przedsiębiorcy¹⁸⁾**, posiadającego taki status w dniu 30 czerwca 2002 r., do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu w podatku dochodowym – wierzycielności nie uregulowanych przez dłużników przez okres co najmniej 90 dni od dnia powstania należności (mogą być to zatem wierzycielności z poprzednich lat podatkowych).

Oczywiście dotyczy to tylko takich sytuacji, gdy podatnik nie zaliczył już wcześniej takiej wierzycielności do kosztów podatkowych bezpośrednio jako wierzyciel-

TEMAT MIESIĄCA

ności stracone, albo pośrednio – jako rezerwy na wierzytelności zagrożone nieściągalnością. Przypomnijmy, że było to możliwe tylko wtedy, gdy wierzyciel uprawdopodobnił nieściągalność wierzytelności w sposób opisany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych lub fizycznych. Po wejściu w życie ustawy wrześnieowej, obciążenie kosztów podatkowych, a zatem zmniejszenie bieżącej podstawy obliczenia podatku, nie będzie uzależnione od uprawdopodobnienia nieściągalności. Wystarczy aby wierzytelność:

- była należna od innego przedsiębiorcy (małego, średniego, dużego),
- stanowiła przychód należny przedsiębiorcy – wierzyciela przed dniem 1 lipca 2002 r.,
- nie została zapłacona przez okres co najmniej 90 dni od dnia powstania należności,
- została zgłoszona do właściwego („swojego”) urzędu skarbowego w terminie 14 dni od dnia wejścia w życie ustawy wrześnieowej; wykaz takich wierzytelności ma zawierać w szczególności dane identyfikujące dłużnika, źródło i datę powstania wierzytelności, jej kwotę oraz termin i uzgodnioną formę zapłaty.

Z premii podatkowej mogą również skorzystać przedsiębiorcy średni i duzi, którzy w ogólnej średniej kwocie wierzytelności w danym miesiącu, przez co najmniej sześć miesięcy roku podatkowego rozpoczynającego się w 2002 r., posiadali nie mniej niż 50% wierzytelności nie uregulowanych przez okres co najmniej 90 dni od dnia ich powstania; przy ustalaniu tego udziału uwzględnia się wyłącznie wierzytelności od przedsiębiorców, zaliczone do przychodów należnych w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym.

Premia podatkowa jest zdarzeniem jednorazowym, a nie rozwiązaniem systemowym. Uprawnieni przedsiębiorcy mogą z niej skorzystać pod warunkiem, że wierzytelności spełniające wyżej wymienione kryteria zaliczą – do końca roku podatkowego rozpoczynającego się w 2002 r. – do nieściągalnych albo utworzą na nie rezerwy, a nadto – w terminie złożenia zeznania o wysokości dochodu (poniesionej straty) za rok podatkowy rozpoczynający się w 2002 r., w tym również za lata wcześniejsze – nie posiadają znanych zaległości z tytułu podatków stanowiących dochód budżetu państwa, składek na ubezpieczenia społeczne oraz składki na powszechne ubezpieczenie zdrowotne¹⁹⁾.

Prawo do skorzystania z premii podatkowej wygasa w terminie złożenia rocznego zeznania podatkowego – za rok podatkowy rozpoczynający się w 2002 r.

1) Omawiam projekt ustawy w wersji wypracowanej przez sejmową Komisję Finansów Publicznych po pierwszym czytaniu projektu ustawy. Dla odróżnienia projektu tej ustawy od już funkcjonujących ustaw restrukturyzacyjnych, w artykule określam ten projekt ustawą wrześnieową, mając nadzieję, iż wejdzie ona w życie we wrześniu br.

2) Nie jest to jednak koniec rządowych inicjatyw ustawodawczych, mających na celu stworzenie dalszych instrumentów finansowych i prawnych dla ożywienia gospodarki. Przed nami bowiem prace nad przyjętymi przez rząd nowym prawem upadłościowym i naprawczym, przewidującym możliwość stosowania uproszczonych procedur upadłościowych czy naprawczych, czy też projektem

ustawy o pomocy publicznej dla przedsiębiorców o szczególnym znaczeniu dla rynku pracy (oba projekty są już w Sejmie); ten drugi określa zasady restrukturyzacji majątkowej i zatrudnienia u przeżywających trudności gospodarcze przedsiębiorców, zatrudniających ponad 1000 osób, których faktyczna upadłość wywołuje tzw. efekt domina (łańcuch kolejnych upadłości), szczególnie groźny na rynku pracy. W celu polepszenia zdolności kredytowych przedsiębiorców, jak również mając na uwadze zapotrzebowanie na kapitał pożyczkowy przede wszystkim w małych i średnich przedsiębiorstwach, Rząd przygotował także zmianę ustawy o gwarancjach i poręczeniach, jak również program mikropożyczek i gwarancji dla tych podmiotów. Te i inne działania są podporządkowane zasadniczo jednemu celowi – ożywieniu gospodarki i tworzeniu miejsc pracy.

3) Należy podkreślić, że restrukturyzacja długów musi być zgodna nie tylko z przepisami ustawy o restrukturyzacji niektórych należności publicznoprawnych od przedsiębiorców (...), ale również ustawy o warunkach dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej dla przedsiębiorców.

4) Por. ustawa z 19 listopada 1999 r. – Prawo działalności gospodarczej (Dz.U. nr 101, poz. 1178 ze zm.).

5) W zakresie podatków, prawa i obowiązki następców prawnych oraz zasady odpowiedzialności osób trzecich określają przepisy rozdziału 14 i 15 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. nr 137, poz. 926 ze zm.).

6) Mogą też przystąpić do restrukturyzacji na podstawie ustawy wrześnieowej tylko w zakresie długów nie objętych wcześniejszą branżową ustawą restrukturyzacyjną.

7) Chodzi tu o wpłaty z zysku pobierane na podstawie ustawy z 1 grudnia 1995 r. o wpłatach z zysku przez jednoosobowe spółki Skarbu Państwa (Dz.U. nr 154, poz. 792).

8) Osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą, podlegająca ubezpieczeniu społecznemu jest płatnikiem składek za siebie i ewentualne osoby współpracujące; w tym zakresie składki, z wyłączeniem składki na ubezpieczenie emerytalne, podlegają restrukturyzacji na takich samych zasadach, jak składki na ubezpieczenia społeczne pracowników, z uwzględnieniem zasad finansowania tych składek.

9) W tym przypadku istotna jest data wydania decyzji, a nie data jej doręczenia stronie; jest to rozwiązanie korzystne dla przedsiębiorcy, o ile ten zdecyduje o włączeniu należności spornych do restrukturyzacji.

10) W ustawie nie określa się terminu złożenia wniosku o wyłączenie należności spornych z restrukturyzacji. Biorąc pod uwagę, że składając wniosek o wszczęcie postępowania restrukturyzacyjnego przedsiębiorca musi zgłosić rodzaje należności podlegających restrukturyzacji, wniosek o wyłączenie należności spornych winno nastąpić we wniosku o wszczęcie postępowania restrukturyzacyjnego. Ewentualne niezgłoszenie należności spornych w tym wniosku można również traktować jako żądanie wyłączenia ich z restrukturyzacji.

11) Restrukturyzacją nie mogą być objęte podatki samorządowe nie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

12) Są to ustawy: (1) z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. nr 137, poz. 887 ze zm.) – w zakresie składek na ubezpieczenia społeczne, (2) z 14 grudnia 1994 r. o zatrudnieniu i przeciwdziałaniu bezrobociu (tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. nr 6, poz. 56 ze zm.) – w zakresie należności FP, (3) z 29 grudnia 1993 r. o ochronie roszczeń pracowniczych w razie niewypłacalności pracodawcy (tekst jedn. Dz.U. z 2002 r. nr 9, poz. 85) – w zakresie należności FGŚP, (4) z 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. nr 123, poz. 776 ze zm.) – w zakresie należności PFRON, (5) z 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (Dz.U. nr 62, poz. 627 ze zm.), a także ordynacja podatkowa w zakresie, w jakim wymienione ustawy do niej się odwołują.

13) Omawiana ustawa wchodzi w życie po upływie 7 dni od dnia jej ogłoszenia. W czasie pisania artykułu termin ten nie był znany. Niemniej jednak złożenie wniosku nie może nastąpić później niż po upływie 52 dni od dnia zgłoszenia ustawy.

14) W myśl art. 54 ustawy – Prawo działalności gospodarczej za małego przedsiębiorcę uważa się przedsiębiorcę, który w poprzednim roku obrotowym zatrudniał średniorocznie mniej niż 50 pracowników oraz osiągnął przychód netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nie przekraczający równowartości 7 mln euro lub suma aktywów jego bilansu na koniec poprzedniego roku obrotowego nie przekroczyła równowartości 5 mln euro. Bez względu na powyższe, nie uważa się jednak za małego

PODATKI

przedsiębiorcę takiego, w którym średni lub duży przedsiębiorcy posiadają więcej niż 25% wkładów, udziałów lub akcji, prawa do ponad 25% udziału w zysku lub więcej niż 25% głosów w zgromadzeniu wspólników (akcjonariuszy).

15) Restrukturyzacja może trwać dłużej w razie zawieszenia postępowania restrukturyzacyjnego, np. w razie objęcia wnioskiem należności spomych (o czym była już mowa).

16) Zgodnie z projektem ustawy o pomocy publicznej dla przedsiębiorców o szczególnym znaczeniu dla rynku pracy, przedsiębiorcy objęci tą ustawą nie wpłaciliby opłaty restrukturyzacyjnej. Wierzyciele tych przedsiębiorców posiadający u nich co najmniej 50% łącznej kwoty wierzytelności płaciliby opłatę restrukturyzacyjną w wysokości 1,5%.

17) W związku z realizacją programu *Przed wszystkim przedsiębiorczość*, od października br. będzie możliwe rozliczanie podatku od towarów i usług na zasadzie kasowej przez podatników, których obroty w poprzednim roku w stosunku rocznym nie przekroczyły 800 tys. euro. Od stycznia przyszłego roku możliwe też będzie kasowe rozliczanie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów ewidencjonowanych przez osoby fizyczne prowadzące działal-

ność gospodarczą, o ile ich przychody w poprzednim roku nie przekroczyły 25 tys. euro.

18) *Vide* przypis 14.

19) Określenie lub ustalenie w innej formie zaległości z tytułu wymienionych podatków i składek po upływie terminu dla złożenia rocznego zeznania podatkowego nie pozbawia przedsiębiorcy prawa do skorzystania z premii podatkowej, jeżeli zaległość ta wraz z odsetkami za zwłokę zostanie uregulowana w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji ostatecznej. Gdyby zaległość nie została uregulowana w tym terminie, wówczas w miesiącu, w którym ten termin upłynął, podatnik jest obowiązany do zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów o kwotę odpowiadającą całości wykorzystanej premii podatkowej. W zakresie korzystania z premii podatkowej stosuje się przepisy o podatku dochodowym, dotyczące zaliczania do kosztów uzyskania przychodu wierzytelności nieściągalnych lub rezerw na wierzytelności do kosztów uzyskania przychodu, z wyłączeniem przepisów określających zasady uprawdopodobnienia nieściągalności wierzytelności odpisanych jako nieściągalne, albo na pokrycie których utworzono rezerwy.

dr IRENA OŻÓG

Pakiet „Przed wszystkim przedsiębiorczość”

Zmiany w podatkach dochodowych w 2003 roku

GERARD DŹWIGAŁA

Parlament, nowelizacją z 27 lipca 2002 r., dokonał zmian w ustawach: o podatku dochodowym od osób fizycznych, o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Regulacje te wprowadzają szereg nowych rozwiązań o dużym znaczeniu praktycznym dla podatników.

Podatek dochodowy od osób prawnych

1. Pierwsza z nowości warta odnotowania dotyczy wprowadzenia w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁾ (updop) słowniczka pojęć. W dodanym art. 4a updop, definiuje się tylko (na razie) pojęcia inwestycji, składników majątkowych, przedsiębiorstwa, zorganizowanej części przedsiębiorstwa, które wykorzystywane są w dalszych przepisach ustawy.

2. Ustawa istotnie zmienia art. 10 ust. 1 updop. Zmiany te polegają m.in. na uzupełnieniu zawartego tam katalogu dochodów z udziałów w zyskach osób prawnych o dochód uzyskany ze zbycia akcji lub udziałów w celu umorzenia, co w założeniu ma służyć ujednoliceniu zasad opodatkowania dochodów z umorzenia dla wszystkich jego rodzajów przewidzianych przez przepisy kodeksu spółek handlowych.

Ponadto w art. 10 updop dodano regulację dotyczącą zasad opodatkowania dochodów, które mogą powstawać przy podziałach spółek kapitałowych u wspólników spółek przejmujących lub nowo zawiązanych. Odnotujmy, że zmiany w tym zakresie stanowią element większej całości, dotyczącej doprecyzowania i uzupełnienia podatkowej regulacji dotyczącej różnego rodzaju przekształceń (nie tylko podziału spółek, ale również ich łączenia).

Biorąc pod uwagę, że jest to zagadnienie tyleż obszerne co szczegółowe, którego nie sposób przedstawić nawet skrótowno w ramach niniejszego artykułu, ograniczę się tu tylko do stwierdzenia, że dokonane zmiany w zakresie podatkowych skutków przekształceń spółek kapitałowych nie ograniczają się tylko do przepisu art. 10 updop, ale dotyczą również kwestii odpowiedniego obliczenia przychodów (art. 12 updop), kosztów uzyskania przychodów (art. 15 i 16 updop) i amortyzacji podatkowej (art. 16g updop) oraz techniki poboru podatku (art. 26 updop).

3. Z pewnością jedna z istotniejszych zmian nowelizacji dotyczy jednoznacznego określenia momentu powstania przychodu z działalności gospodarczej. Obowiązująca do tej pory, a powodująca wiele sporów ogólna zasada tzw. memoriałowa doprecyzowana została przez wskazanie konkretnych zdarzeń (art. 12 ust. 3a-3c updop), z którymi należy łączyć powstanie przychodu podatkowego.

Zasadniczo momentem takim będzie od 2003 r. dzień wystawienia faktury (rachunku), nie później jednak niż ostatni dzień miesiąca, w którym wykonano fakturowane świadczenie lub otrzymano za nie wynagrodzenie. Inny będzie jednak moment powstania przychodu dla eksportu, który powinien być poświęcony dokumentem odprawy celnej (data wywo-

PODATKI

Na tle orzecznictwa

Ekspertyza prawna w postępowaniu w sprawach podatkowych

BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI
WŁODZIMIERZ NYKIEL

Intensywność występowania ekspertyz prawnych w postępowaniach: podatkowym, przed organami kontroli skarbowej i przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, nie idzie w parze z refleksją nad ich charakterem i miejscem w postępowaniu podatkowym czy też sądowym. Celem poniższych rozważań jest wskazanie podstawowych problemów, z jakimi można się w tym wypadku spotkać.

Zarówno w postępowaniu przed organami podatkowymi, jak i w postępowaniu przed NSA strony postępowania podbudowują niekiedy swoje racje treścią ekspertyz prawnych, sporządzanych przez podmioty posiadające pogłębioną wiedzę prawniczą. Ekspertyzy te sporządzane są przez rozmaite instytucje, kancelarie prawne bądź doradców podatkowych czy też pracowników wyższych uczelni.

Biorąc pod uwagę zarówno nie najlepszy stan polskiego ustawodawstwa podatkowego, jak i – z drugiej strony – poważne skutki, jakie przegranie sporu podatkowego pociągać może dla podatników, trudno dziwić się takiemu ich postępowaniu. Administracja podatkowa rzadko korzysta z tej formy pozyskiwania wiedzy o prawie; natomiast jeszcze rzadziej sporządzane dla niej ekspertyzy powoływane są wprost w trakcie postępowania przed NSA. Jest to poniekąd naturalne, gdyż dysponuje ona własną obsługą prawną i to na wielu szczeblach aparatu podatkowego.

Treścią ekspertyz prawnych jest najczęściej rozwiązanie problemów interpretacyjnych, mających znaczenie dla oceny sytuacji i działań podatnika z punktu widzenia obowiązujących przepisów podatkowych. Ekspertyzy sporządzane w trakcie postępowania podatkowego i na jego potrzeby – dotyczą interpretacji przepisów mających zastosowanie do stanów faktycznych zaistniałych w przeszłości. Ma to więc miejsce w sytuacji sporu, gdy w trakcie postępowania i wymiany informacji – w szerokim tego słowa znaczeniu – pomiędzy organem administracji podatkowej oraz podatnikiem rysuje się różnicowanie poglądów co do znaczenia przepisów mogących znaleźć zastosowanie w sprawie. Spór jest ewidentny w sytuacji, gdy w sprawie wydana zostanie decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego bądź zaległości podatkowej, a podatek poprawność tej decyzji kwestionuje.

Ekspertyzy prawne – charakterystyka pojęcia

Polskie prawo podatkowe nie traktuje ekspertyz prawnych jako dokumentów o określonym statusie proceduralnym. Ekspertyza prawna nie jest więc zinstytucjonalizowana. Można zresztą bronić poglądu, że nie jest

to konieczne. W związku z tym powstają jednak wokół tych ekspertyz rozmaite nieporozumienia, które warto wyjaśnić.

W pierwszej kolejności należy powiedzieć, że **ekspertyza prawna nie jest dowodem w postępowaniu przed organami podatkowymi oraz przed organami kontroli skarbowej.** Tymczasem pokutuje jeszcze niekiedy pogląd, że jest inaczej. Wskazuje się przy tym na treść art. 180 § 1 ordynacji podatkowej, który brzmi: *„Jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.”* Ekspertyza prawna – zwłaszcza przygotowana na właściwym poziomie merytorycznym – niewątpliwie może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy; ponieważ nie jest zabroniona, ergo – jest zgodna z prawem.

Jednak spełnienie przesłanek charakteryzujących dowód w postępowaniu podatkowym tylko pozornie pozwala zaliczyć ekspertyzę prawną do dowodów w sprawie. Otóż postępowanie dowodowe ma na celu ustalenie stanu faktycznego; w pojęciu stanu faktycznego nie mieści się obowiązywanie normy prawnej o określonej treści. Istnieje bowiem *sui generis* opozycja ideowa między stanem faktycznym a normą prawną służącą do jego oceny. Opozycję tę uwzględnia teoretyczny model stosowania prawa – i to zarówno przez sądy, jak i administrację publiczną. W modelu decyzyjnym sądowego stosowania prawa J. Wróblewski, ujmując aktywność sądu jak proces podejmowania decyzji wskazywał, iż *„decyzja to wiążące ustalenie przez sąd na podstawie norm prawa obowiązującego konsekwencji prawnych faktów w sposób wiążący dla określonych podmiotów”*.¹⁾ W procesie stosowania prawa wyraźnie rozgranicza się ustalenie, jaka norma obowiązuje od uznania, na podstawie odpowiednich materiałów i w oparciu o przyjętą teorię dowodów, za udowodniony określonego faktu.²⁾

Orzecznictwo NSA

Niezrozumienie funkcji ekspertyzy prawnej widoczne jest niekiedy w orzecznictwie NSA. W wyroku z 23 sierpnia 2000 r. (I SA/Ka 581/1999)³⁾ sąd stwierdził, że powołana przez stronę na etapie postępowania odwoławczego opinia Instytutu (...) może mieć jedynie cha-

PODATKI

rakter dowodu z dokumentu, i to dowodu z dokumentu prywatnego. W swoich twierdzeniach sąd jest zresztą niekonsekwentny, gdyż mówi dalej, że nie jest zgodne z prawem dopuszczanie dowodu z opinii prawnej w zakresie krajowego prawa podatkowego. Wydaje się, że jeśli coś nie może być w określonym systemie prawnym dowodem, to nie może też być kwalifikowane jak dowód prywatny. Zaskakuje więc to, że sąd dochodzi w końcu do całkowicie poprawnej konkluzji, wskazując że zawarta w treści analizowanego dokumentu (tj. opinii – przyp. aut.) wykładnia przepisów prawa może wzbogacić sposób dowodzenia prawnego przez stronę, z tym że nie jest ona wiążąca dla organów podatkowych i NSA.

Ta ostatnia teza dobrze odzwierciedla charakter ekspertyzy prawnej jako wypowiedzi zawierającej analizę przepisów prawa i proponującej określony sposób ich interpretacji, wspartą mniej lub bardziej przekonującą argumentacją z zakresu interpretacji prawa.⁴⁾ Z faktu, że ekspertyza prawna nie jest w polskim prawie zinstytucjonalizowana nie wynika jednak, że może być ignorowana. Nie jest jednak dowodem w sprawie (chyba żeby elementem stanu faktycznego, podlegającym udowodnieniu, było obce prawo – a ekspertyza to prawo objaśniała). Fakt, że w postępowaniu podatkowym nie dowodzi się krajowego prawa podatkowego – nie oznacza bynajmniej, że jest to niezgodne z prawem. Dowodzenie dotyczyć może jedynie stanu faktycznego, a nie prawa. Zasada *lex novit curia* działa tu nie poprzez normę wykluczającą dowodzenie prawa, ale poprzez logikę procesu stosowania prawa.

Ekspertyza prawna w postępowaniu przed NSA

Inną dyskusyjną kwestią może być dopuszczalny zakres posługiwania się ekspertyzą prawną w postępowaniu przed NSA. Praktyka wskazuje na to, że poszczególne składy orzekające rozmaicie traktują ekspertyzy prawne przedstawiane przez strony – od zainteresowania a nawet aprobaty, po bardziej lub mniej skrywaną dezaprobatę – nie tylko dla ich treści, ale nawet dla samego faktu istnienia ekspertyzy w aktach sprawy. Pomiędzy tu jednak uwarunkowania psychologiczne tej sytuacji, koncentrując się na kwestii wskazanej wyżej, tj. dopuszczalności prezentacji przez strony postępowania (zazwyczaj podatnika) ekspertyz prawnych w postępowaniu sadowoadministracyjnym.

Punktem wyjścia do rozważań na ten temat może być fragment uzasadnienia wyroku składu 7 sędziów NSA z 14 grudnia 2000 r. (FSA 2/00).⁵⁾ W uzasadnieniu wyroku spotykamy następujące stwierdzenie: „Zgodnie z art. 52 ust. 1 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelny Sądzie Administracyjnym, sąd ten orzeka na podstawie akt sprawy organu administracji publicznej, którego działanie zaskarżone zostało do sądu. Oznacza to, że podstawą orzekania przez sąd administracyjny jest cały materiał faktyczny i dowodowy sprawy zgromadzony przez organy podatkowe obu instancji w postępowaniu podatkowym zakończonym zaskarżoną decyzją (są w tym materiale i ekspertyzy

prawne zamówione przez stronę skarżącą)”. I dalej: „W świetle art. 52 ust. 2 ustawy brak jest wystarczających podstaw do dopuszczenia w postępowaniu sadowoadministracyjnym dowodu z dokumentu, który w istocie ma charakter opinii biegłego (wyrok NSA z 25 września 2000 r., sygn. akt FSA 1/00). Z tych powodów w toczącym się postępowaniu sądowym nie uwzględniono kolejnej ekspertyzy prawnej z 25 sierpnia 1999 r. przekazanej przez stronę w dodatkowym piśmie procesowym”.

Powyższa teza zdaje się kumulować rozmaite nieporozumienia, których suma doprowadziła do oczywistej nieprawidłowości, polegającej na nieprzyjęciu przez sąd do wiadomości argumentów zawartych we wspomnianej opinii.

Przede wszystkim należy zauważyć, że ekspertyza prawna nie jest opinią biegłego w rozumieniu art. 197 § 1 ordynacji podatkowej. Trafnie skonstatował to skład sądu orzekający w innej sprawie.⁶⁾ Biegły może pomóc w ustaleniu faktów, nie zaś prawa. Skład 7 sędziów także zdaje się mieć tu wątpliwości, pisząc że pominięta ekspertyza prawna „w istocie ma charakter opinii biegłego”. Tak więc ekspertyzę prawną i opinię biegłego łączy podobieństwo, czy nawet identyczność co do istoty. I to wystarcza, żeby – stosując już dalej prawidłowo przepisy dotyczące postępowania przed NSA – rozprawić się z ekspertyzą w sposób czysto formalny.

Niezależnie od tego, czy mamy w tym wypadku do czynienia z błędem w rozumowaniu, czy też wyrozumowanym zabiegiem pozwalającym na pominięcie argumentacji zawartej w ekspertyzie prawnej, taki stan rzeczy trudno ocenić pozytywnie.

Podobna uwaga dotyczy odwołania się sądu do innego wyroku, tj. wyroku NSA z 25 września 2000 r. (FSA 1/00). W sprawie zakończonej tym wyrokiem strony dopiero na etapie postępowania sądowego złożyły wnioski o dopuszczenie dowodów z dokumentów w postaci opinii biegłych. Opinie te dotyczyły jednak kwestii z zakresu towaroznawstwa, a więc podlegających dowodzeniu kwestii z zakresu stanu faktycznego istniejącego w sprawie. Porównywanie tych ekspertyz (opinii biegłych) z ekspertyzą prawną mija się z celem.

Podsumowanie

W konkluzji należy stwierdzić, że nie ma żadnych podstaw ku temu, aby NSA nie uwzględnił ekspertyz prawnych, przedstawianych przez strony na etapie postępowania sadowoadministracyjnego. Powinny one być uwzględniane zarówno ze względu na prawa strony w postępowaniu, jak i dążenie do wydania trafnego rozstrzygnięcia. Ekspertyzy te nie mają samodzielnego bytu prawnego i powinny być traktowane jako argumentacja strony, która na ich treść się powołuje. Trzeba bowiem zwrócić uwagę na to, że nawet gdyby udało się znaleźć – w co wąpimy – formalną podstawę do pominięcia opinii, to strona postępowania, w każdym wypadku samodzielnie mogłaby przedstawić korzystną dla niej argumentację. Mogłoby to mieć miejsce nawet już na rozprawie przed NSA.

W tym ostatnim wypadku sąd – jeśli nie podzieliłby ocen prawnych zawartych w ekspertyzie, a przedsta-

PODATKI

wianych bezpośrednio przez stronę – byłby zobowiązany w uzasadnieniu wyroku ustosunkować się do tych ocen i przedstawić argumenty, dla których uznaje za właściwą interpretację odmienną od proponowanej przez stronę. W demokratycznym państwie prawa dla uznania, że wyrok jest należycie uzasadniony, nie wystarczy przytoczyć w treści uzasadnienia argumentów przemawiających za interpretacją przyjętą, ale wymagane jest też wykazanie, że argumenty przemawiające za innym rozwiązaniem – są słabsze (tj. mają mniejszą wagę lub są mniej spójne jako całość) lub nietrafne.

Z merytorycznego punktu widzenia nie ma więc istotnej różnicy pomiędzy sytuacją, w której strona, w trakcie postępowania sądoadministracyjnego, przedstawia ekspertyzę prawną sporządzoną na jej zamówienie oraz sytuacją, w której argumentację zawartą w takiej ekspertyzie przedstawia jako własną. To drugie wydaje się cokolwiek sztuczne, ale może być wymuszone postawą składów sądzących. Na niebezpieczeństwo powielania stanowiska zajętego przez sąd w wyroku

z 14 grudnia 2000 r. (FSA 2/00), i w konsekwencji pominięcia ekspertyz prawnych przedstawianych w trakcie postępowania sądowego, należy jednak zwrócić uwagę.

- 1) J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, PWN, Warszawa 1972, s. 50-51.
- 2) *Ibidem*, s. 52.
- 3) Nie publikowany.
- 4) J. P. Tarno, *Naczelny Sąd Administracyjny a wykładnia prawa administracyjnego*, Difin, Warszawa 1999, s. 41.
- 5) ONSA 2001, nr 2, poz. 49.
- 6) W wyroku, o którym mowa w przypisie 3.

prof. dr hab. BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI

Autor jest kierownikiem Katedry Prawa Finansów Publicznych na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, a także kierownikiem Katedry Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego

prof. dr hab. WŁODZIMIERZ NYKIEL

Autor jest kierownikiem Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego; przewodniczącym Państwowej Komisji Egzaminacyjnej d/s Doradztwa Podatkowego

FELIETON

Podatkowe potyczki

Podatek w górę, czynsz też

Rząd przygotował nowelizację ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Jest w tym projekcie propozycja, aby podatek od tzw. gruntów pozostałych wzrósł z 9 do 30 groszy za 1 m kw. Wśród tej kategorii gruntów są tereny kupowane w celach spekulacyjnych i tym między innymi motywuje się propozycję tak wyraźnego wzrostu tego podatku. Ale są to również grunty, na których stoją budynki mieszkalne: domy jednorodzinne, budynki wielomieszkaniowe wspólnot i spółdzielni.

Zaproponowane przez rząd stawki są stawkami górnymi. Ustawa wprowadza poszerzone uprawnienia dla gmin i to one będą decydowały, jaka będzie wysokość podatku na ich terenie. Mając możliwość ponad trzykrotnej podwyżki opłaty, będą mogły okazać miłosierdzie podnosząc je na przykład tylko... dwukrotnie! W każdym razie pieniędzy na rzetelą administrację lokalną powinno wystarczyć.

Szkoda, że stawki podniesiono tak znacznie, nie wprowadzając żadnych zasad, np. dla terenów pod budynkami wielomieszkaniowymi, czy zróżnicowania stawek w zależności od powierzchni działki, na której stoi dom jednorodzinny.

Z tą propozycją rządu zbiegło się orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego w sprawie braku zgodności z Konstytucją przepisu w ustawie o ochronie lokatorów ograniczającego możliwość podnoszenia czynszów. Po tym orzeczeniu czynsze będą mogły wzrosnąć w całej Polsce dwu, nawet trzykrotnie a w Warszawie nawet pięciokrotnie.

Na tę możliwość od dawna czekają właściciele prywatnych kamienic, którym faktycznie brakuje pieniędzy na utrzymanie swojej własności w stanie takim, jakiego wymaga od nich choćby prawo budowlane. Trybunał bada jedynie zgodność przepisu ustawy z Konstytucją. Nie musi

wnikać w regulacje dotyczące dodatków mieszkaniowych przy pomocy socjalnej, a tym bardziej uwzględniać skomplikowanej dziś sytuacji ekonomicznej społeczeństwa ani faktu, że nie ma mieszkań socjalnych czy tanich lokali komunalnych.

Po tym orzeczeniu TK rząd stanie przed koniecznością - po pierwsze - dostosowania ustawy o ochronie lokatorów do orzeczenia, po drugie - stworzenia pewnych amortyzatorów dla ewentualnej wysokiej podwyżki czynszów w prywatnych domach. Miesięczne wydatki mieszkaniowe są już i tak wysokie, bynajmniej nie na skutek czynszów, które w kosztach utrzymania mieszkania nie sięgają nawet 50 proc. Reszta bowiem to wydatki na energię; nad wzrostem jej cen zupełnie się nie panuje. Mamy tu dyktat monopoli nie do rozbicia.

Wielu lokatorów zwłaszcza z domów prywatnych, czeka mocny cios w domowe budżety. Czynsze wzrosną na pewno; dodatkowo wzrost ten może mieć uzasadnienie we wzroście podatku od gruntu. Podatek ten musi zapłacić właściciel domu i zapewne uwzględni to w czynszu. Będzie miał też prawo podnieść czynsz na pokrycie kosztów remontów i utrzymania budynku we właściwym stanie technicznym.

Niewiele natomiast wiadomo o adekwatnym wzroście zarobków czy emerytur i rent. Przy obecnym stanie rynku pracy można się jedynie spodziewać jeszcze głębszej skłonności pracodawców do zmniejszania zatrudniania i tak modnego obecnie obniżania zarobków. Dla rządu będzie to nie lada twardy orzech do zgryzienia, bo wydatki o których tu piszę w domowych budżetach należą do tzw. wydatków sztywnych, a to znaczy, że oszczędzić się na nich nie da. W wielu gospodarstwach domowych wyczerpały się też możliwości oszczędzania na dostawie mediów. Czy gwałtowne uderzenie w domowe budżety nie zaostriży i tak już napiętej sytuacji społecznej?

KRYSTYNA MILEWSKA

ORDYNACJA PODATKOWA

NA TLE ART. 24b ZNOWELIZOWANEJ ORDYNACJI PODATKOWEJ

Obejście prawa podatkowego

PIOTR KARWAT

Systemy podatkowe licznych państw na świecie wyposażone są w uregulowania o charakterze ogólnym, mające na celu przeciwdziałanie obejściu prawa podatkowego¹⁾. Od 2003 r. do tych państw dołączyła również Polska. Stosowny przepis ordynacji podatkowej ma następujące brzmienie:

„Art. 24b. § 1. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej rozstrzygając sprawy podatkowe pomina skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku.

§2. Jeżeli strony, dokonując czynności prawnej, o której mowa w § 1, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna lub czynności prawne, skutki podatkowe wywodzi się z tej innej czynności prawnej lub czynności prawnych.”²⁾

Uwagi ogólne

Z aprobatą należy odnieść się do „przeniesienia” (w stosunku do pierwotnych planów) regulacji z działu I ordynacji („Przepisy ogólne”) do działu III („Zobowiązania podatkowe”). W przepisach ogólnych znajdują się w zasadzie wyłącznie normy o charakterze definicji ustawowych oraz regulujące zakres stosowania ordynacji i tak powinno pozostać. Pominięcie pewnych elementów tego stanu faktycznego i zastąpienie ich innymi (tj. zastosowanie normy art. 24b, zwanej dalej normą obejścia podatku), to kwestia ściśle związana z wymiarem podatku. Stwierdzenie obejścia podatku prowadzi bowiem do określenia lub ustalenia zobowiązania podatkowego. Systemowo poprawniejsze jest więc umieszczenie tej normy wśród przepisów o powstawaniu zobowiązania podatkowego (dział III rozdział 1).

Za trafne należy też uznać umieszczenie w odrębnych przepisach dyrektyw interpretacyjnych w zakresie wykładni oświadczeń woli (art. 24a § 1) oraz normy obejścia podatku (art. 24b). Są to zjawiska należące do dwóch odmiennych kategorii ucieczki przed podatkiem i do walki z nimi należy stosować odmiennie środki. Połączenie regulacji w jeden przepis, oprócz tego, że nie ma teoretycznego uzasadnienia, może prowadzić do utożsamiania przez organy stosujące prawo podatkowe tych odmiennych zjawisk i w konsekwencji błędnego stosowania odnoszących się do nich regulacji.

Jako norma prawa podatkowego, ogólna norma przeciwko obejściu podatku powinna regulować stosunek podatkowopravny, a w żadnym razie nie wkraczać w sferę regulacji cywilnoprawnej. Na pierwszy rzut oka wymóg ten wydaje się oczywistością, ale w świetle dotychczasowych polskich prób legislacyjnych warto go jednak wyartykułować. Nie jest zatem dopuszczalne (ani celowe), aby dyspozycja normy kreowała jakiegokolwiek

zakazy lub nakazy dotyczące czynności cywilnoprawnych. Powinna ona ograniczyć się wyłącznie do regulacji skutków podatkowych wywołanych czynnościami prawnymi, które strony kształtują według swojego uznania. Art. 24b spełnia powyższe kryterium.

Norma obejścia podatku powinna dotyczyć wszystkich podatków. Mimo że obejście to jest najczęściej praktykowane w sferze podatków dochodowych, jednak doświadczenia wskazują, iż równie narażony na ten proceder jest podatek od wartości dodanej. Można bez ryzyka błędu postawić tezę, iż szczególnie narażone na unikanie są podatki powszechnie, stanowiące znaczną część sumy obciążeń podatkowych poszczególnych podmiotów; mające jednocześnie skomplikowaną konstrukcję. Wszystkie te kryteria spełniają podatki dochodowe oraz podatek od towarów i usług. Z tego względu to właśnie do tych konstrukcji norma obejścia prawa będzie miała szczególne zastosowanie, co nie wyłącza jej potencjalnego zastosowania do wszystkich innych konstrukcji podatkowych, zarówno obecnie istniejących jak i przyszłych. Kryteria te spełnia art. 24b, ma bowiem zastosowanie do wszystkich podatków.

Uwagi szczegółowe

Hipoteza normy

Obejście podatku powinno zostać zdefiniowane w hipotezie normy. Definicja powinna zawierać następujące elementy obiektywne:

- Dokonanie czynności prawnej lub szeregu takich czynności przez podatnika lub osobę trzecią w jego imieniu lub na jego rachunek albo za jego zgodą; do uniknięcia podatku może doprowadzić nie tylko czynność prawna, w której uczestniczy bezpośrednio, ale także wszelkie inne czynności wpływające na jego prawa i obowiązki

ORDYNACJA PODATKOWA

(w tym również tzw. *pacta in favorem tertii*, w których osobą trzecią będzie właśnie podatnik wyrażający zgodę na nabycie praw zastrzeżonych dla niego w umowie). W tym zakresie normę art. 24b należy uznać za nieprecyzyjną, stosunkowo łatwą do – *nomen omen* – obejścia, poprzez takie ukształtowanie stosunków prawnych, aby podatnik nie „dokonał” czynności prawnej (art. 24b § 2), a jedynie był jej beneficjentem.

• Cel określonego ukształtowania czynności prawnej: obniżenie zobowiązania podatkowego lub jego całkowite wyeliminowanie; działanie podatnika musi być uznane za celowe, tj. nie można czynić zarzutu obejścia prawa komuś, kto przypadkowo tak skonstruował umowę, że nie odpowiadała ona osiągniętemu na jej podstawie efektowi gospodarczemu. Cel nie powinien być przy tym określony jako **wyłączny**, ale jako **zasadniczy** lub **dominujący**. Istotne jest także opracowanie normy, aby nie było wątpliwości, że badaniu podlega cel (kryterium obiektywne) a nie zamiar (kryterium subiektywne) obniżenia podatku. **Badanie ma odpowiedzieć na pytanie, czy między działaniem podatnika a obniżeniem zobowiązania podatkowego istnieje adekwatny związek przyczynowy, a nie czy podatnik chciał przez swoje działanie doprowadzić do obniżenia podatku.** W tym zakresie regulacja art. 24b jest zadowalająca. Powołuje się na „istotne korzyści”, a ze sformułowania „nie można było oczekiwać” należy wnioskować, iż chodzi o badanie celu czynności prawnej, a nie zamiaru jej uczestników.

• Sztuczność, nieadekwatność podjętej czynności w stosunku do osiągniętego efektu gospodarczego; ocenie pod kątem sztuczności powinna podlegać czynność prawna albo ewentualnie zespół czynności, który wykreował ramy prawne dla określonego zdarzenia gospodarczego. Jeżeli powodem stwierdzenia sztuczności nie jest czynność prawna jako taka, a jedynie jej poszczególne elementy (albo nawet jeden element), za obejście prawa podatkowego należy uznać wprowadzenie do umowy właśnie tych elementów. W tym zakresie art. 24b mógłby być precyzyjniejszy. Przewiduje wyłącznie „pominięcie” czynności prawnej, nie precyzując, czy możliwe jest pominięcie jedynie niektórych elementów czynności. Uznanie tej możliwości wydaje się zgodne z intencją ustawodawcy i należy przypuszczać, iż w tym kierunku będzie zmierzać praktyka. Jednocześnie przepis nie wskazuje sztuczności jako cechy charakteryzującej czynność mającą na celu obejście podatku. Cechę tę da się jednak wyin-



terpretować: organy podatkowe stosują art. 24b, jeżeli podatnik osiągnął rezultat gospodarczy „dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna”. **Oznacza to, że hipoteza normy obejmuje zastosowanie czynności nieodpowiedniej (sztucznej, nietypowej) z punktu widzenia jej efektów gospodarczych.**

• W definicji obejścia podatku należy zrezygnować z prób opracowywania katalogu zachowań kwalifikowanych jako obejście. Stworzenie katalogu zamkniętego przekreśliłoby bowiem sens istnienia tej normy (skoro ustawodawca zna wszystkie przypadki obejścia prawa podatkowego, może im przeciwdziałać w drodze ścisłych norm, a nie klauzul generalnych). Natomiast katalog otwarty niejako wymuszałby podświadome ograniczanie się organów podatkowych do zjawisk wymienionych w katalogu, albo bardzo do nich podobnych. Definicja pojęcia zeszłaby wtedy na drugi plan. Pod tym względem regulacja art. 24b jest zadowalająca, nie zawiera bowiem katalogu czynności.

• Z hipotezy normy powinny być wyraźnie wyłączone czynności prawne mające bezpośredni wpływ na prawa stanu i sytuację rodzinną podatnika. Organ podatkowy nie powinien zatem mieć możliwości badania, czy były obejściem podatku takie czynności, jak zawarcie małżeństwa, jego unieważnienie lub rozwiązanie, separacja, przysposobienie lub jego rozwiązanie itp.

Czynności te mogą mieć wprawdzie istotny wpływ na obciążenia podatkowe i nie jest wykluczone, że niektórzy podatnicy w praktyce podejmują je wyłącznie w celu ucieczki przed podatkiem (np. małżeństwo w celu nabycia prawa do wspólnego opodatkowania podatkiem dochodowym, przysposobienie w celu nabycia prawa do rozliczania się jako osoba samotnie wychowująca dziecko, rozwód w celu „podwojenia” limitu ulgi remontowej itp.). Należy jednak zauważyć, że wszystkie tego typu czynności (z wyjątkiem zawarcia małżeństwa) przeprowadzane są na mocy rozstrzygnięcia sądu powszechnego, który jest obowiązany do badania motywów działania stron i „motyw podatkowy” nie wystarczy do zaaprobowania przez sąd którejkolwiek z wymienionych czynności. Ustalanie okoliczności wymienionych czynności należy do wyłącznej kompetencji sądu powszechnego, a próba ich badania przez organy podatkowe, stanowiłaby naruszenie konstytucyjnego prawa do ochrony życia prywatnego i rodzinnego (art. 47 Konstytucji). Art. 24b nie spełnia omawianego warunku.

Dyspozycja normy

Dyspozycja normy nie powinna sprowadzać się do lakonicznego stwierdzenia o „pominięciu” skutków czynności prawnej, „nieuznaniu” ich przez organy podatkowe, albo też ich „bezskuteczności na gruncie prawa

ORDYNACJA PODATKOWA

podatkowego”. Takie wypowiedzi normatywne nie dają odpowiedzi na pytanie, w jaki sposób należy dokonać wymiaru podatku i – w konsekwencji – jaka ma być wysokość zobowiązania podatkowego. W ten sposób godzą one w konstytucyjną zasadę wyrażoną w art. 217, zgodnie z którą ustawowe uregulowanie wymaga m.in. określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych. Ogólna norma obejścia podatku, aby nie została zakwestionowana przez Trybunał Konstytucyjny, nie może niweczyć działania tej zasady. W tym celu, musi ona nie tylko uchylać podatkowo-prawne skutki określonej czynności prawnej, ale jednocześnie stwierdzać, jakie skutki nastąpią zamiast uchylonych, czyli wskazywać zasadę, według której należy w systemie szczegółowego prawa podatkowego szukać przepisów określających obowiązek podatkowy.

Art. 24b spełnia to kryterium. W ten sposób, jako typowa norma przeciwdziałająca obejściu podatku, nie tylko dopuszcza analogię, ale także wskazuje (pośrednio), które normy należy zastosować w drodze analogii; mianowicie te, które mają zastosowanie w przypadku osiągnięcia równoważnego efektu gospodarczego za pomocą typowych form prawnych.

Nieporozumieniem jest czynienie z normy obejścia prawa przedmiotu uznania administracyjnego („organ podatkowy może...”). Norma ta ma z założenia prowadzić do realizacji zasady równości w prawie podatkowym. Nie ma zatem żadnego uzasadnienia, aby o jej zastosowaniu (lub zaniechaniu) decydował organ podatkowy. Jeżeli dokonany zostanie wymiar podatku z zastosowaniem normy obejścia prawa, a podatnik wystąpi np. z wnioskiem o umorzenie tak wymierzonego podatku, nic nie stoi na przeszkodzie, aby organ podatkowy uwzględnił wniosek podatnika, jeżeli uzna, że zachodzą ku temu przesłanki. Zrobi to jednak w trybie właściwym dla wydawania tego typu decyzji, a nie w postępowaniu w zakresie wymiaru podatku. Regulacja zawarta w art. 24b jest prawidłowa, nie przewiduje bowiem uznania administracyjnego.

Tryb stosowania normy

Skutecznym instrumentem ochrony podatnika przed nadużywaniem przez organy podatkowe normy obejścia podatku – jest zniesienie, w stosunku do decyzji podjętych na podstawie tej normy, zasady natychmiastowej wykonalności decyzji, które nie stały się jeszcze ostateczne. Rozwinięciem tej koncepcji jest niewykonalność takiej decyzji, nawet ostatecznej, aż do chwili wydania przez sąd administracyjny prawomocnego wyroku oddalającego skargę podatnika na tę decyzję³).

Nowelizacja ordynacji podatkowej przewiduje takie rozwiązanie (art. 223a, 224a). Spowoduje to prawdopodobnie, że organy podatkowe nie będą zainteresowane stosowaniem normy obejścia prawa w przypadkach istnienia innych możliwości prawnych przeciwdziałania

unikaniu podatku. Można mieć nadzieję, że jej zastosowanie ograniczy się do przypadków absolutnej konieczności. W ten sposób analizowana norma powinna pełnić funkcję normy wyjątkowej, stosowanej rzadko, ale wyposażonej w duży potencjał skuteczności w walce z unikaniem opodatkowania, spełniając w ten sposób przede wszystkim funkcję prewencyjną.

Inne uwagi

Podsumowując, ocena normy art. 24b wg powyższych kryteriów jest ogólnie pozytywna. Spełnia ona najistotniejsze kryteria. Największym zagrożeniem dla prawidłowego i skutecznego stosowania normy jest – moim zdaniem – zbyt wąskie określenie roli, w jakiej może występować podatnik w odniesieniu do czynności prawnej kwalifikowanej jako obejście podatku (jest to pierwszy element definicji).

Ponadto, w odniesieniu do normy art. 24b, należy zgłosić następujące uwagi krytyczne:

- niezrozumiałe jest nadanie *quasi*-procesowego charakteru normie, która z założenia jest normą prawa materialnego. Nie ma potrzeby zastrzegania, że organy podatkowe muszą udowodnić fakty leżące w granicach hipotezy jakiegokolwiek normy, w tym także ogólnej normy obejścia podatku. Wynika to z ogólnych zasad postępowania podatkowego;
- sformułowanie art. 24b § 1, według którego „organy podatkowe i organy kontroli skarbowej... pomina...” rodzi wątpliwości co do charakteru prawnego decyzji wydanej na podstawie tego przepisu: czy będzie to decyzja konstytucyjna, niezależnie od rodzaju podatku, do którego się odnosi? Nie trzeba udowadniać, iż skutki prawne decyzji konstytucyjnej byłyby znacznie korzystniejsze dla podatnika od decyzji deklaratoryjnej (brak zaległości podatkowej: powstanie zobowiązania podatkowego dopiero po wydaniu decyzji). Jeżeli jednak taki był zamiar ustawodawcy, należało go wyrazić bardziej dobitnie.

Celowość i legalność normy art. 24b

Celowość i dopuszczalność wprowadzania do polskiego systemu podatkowego ogólnej normy przeciwdziałającej obejściu podatku spotyka się z krytyką z wielu pozycji. Przede wszystkim nie wszyscy uznają potrzebę walki z tym zjawiskiem albo wręcz kwestionują w ogóle jego występowanie. U podstaw tego poglądu leży przekonanie, iż każdy podatnik dąży do wyeliminowania lub przynajmniej pomniejszenia swojego obciążenia podatkowego i dążenie takie nie jest samo w sobie naganne. Jeżeli podatnik działa legalnie, nie powinien spotkać się z żadnymi negatywnymi skutkami, a działanie takie powinno wręcz podlegać ochronie prawnej⁴). Z represją powinny spotkać się jedynie działania naru-

ORDYNACJA PODATKOWA

szające prawo (np. fałszowanie dokumentów, świadome składanie niezgodnych z prawdą zeznań, przedstawianie fałszywych dowodów), z tym że system prawny już dysponuje w tym zakresie odpowiednim aparatem represji (zwłaszcza w prawie karnym i karnym skarbowym)⁵).

Jeżeli podatnik dokonuje wyboru formy swojej działalności spośród form dopuszczalnych przez prawo, nie może to być zabronione nawet wtedy, gdy motywem takiego wyboru jest zmniejszenie podatku – dążenie do zmniejszenia obciążenia podatkowego jest bowiem także prawnie dopuszczalne i należy do zachowań normalnych.

Odbiegający od normy byłby raczej wybór takiej formy prawnej, która wiązałaby się z najwyższym opodatkowaniem⁶. Argumentacja ta zyskała szczególnie wielu zwolenników wśród przedstawicieli włoskiej nauki prawa podatkowego.

Jednak jak wskazują zarówno rodzime jak i obce doświadczenia, ograniczenie się do zwalczania jedynie *stricte* nielegalnej ucieczki przed podatkiem (uchylania się od podatku), jest niewystarczające i konieczne staje się także przeciwdziałanie legalnemu wykorzystywaniu luk w prawie podatkowym⁷. Tendencja podatników do wykorzystywania tych luk jest na tyle dotkliwa dla systemów finansowych, że wymusza podjęcie skutecznej reakcji.

Większość wysoko rozwiniętych systemów prawa podatkowego zna zjawisko obejścia podatku (lub szerzej: unikania opodatkowania) i stara się mu przeciwdziałać różnymi metodami, w tym również normami ogólnego prawa podatkowego⁸. Nie jest to oczywiście argument przesądzający o potrzebie stosowania ogólnej normy obejścia podatku, ale raczej o potrzebie przeciwdziałania temu zjawisku. W kontekście tej argumentacji normę ogólną można jednak rozpatrywać jako jeden z wielu środków zaradczych.

W wątpliwość poddaje się także rzeczywistą potrzebę sięgania przez organy podatkowe do omawianej konstrukcji. W literaturze można spotkać pogląd, zgodnie z którym uregulowania poszczególnych ustaw podatkowych zawierają wystarczające instrumenty przeciwdziałające próbom obejścia podatku⁹. Jako przykład podaje się uregulowania ustawy o podatkach dochodowych i o podatku od towarów i usług dotyczące stosowania cen transferowych. Odnosząc się do tego argumentu, można wyrazić następujący pogląd: niezależnie od zapatrywań na wyższość uregulowań szczególnych (kazuistycznych) nad ogólnymi, bezspornym jest, iż nie da się całkowicie „uszczerbić” systemu podatkowego poprzez mnożenie regulacji szczególnych.

Założenie, iż poszczególne ustawy podatkowe regulują wszystkie cechy zmienne danego podatku w sposób zupełny, doprowadziłoby do naruszenia podstawowej zasady sprawiedliwości podatkowej, jaką jest zasada równości¹⁰.

Jak bowiem możliwe byłoby – w świetle powołanej zasady – zaakceptowanie sytuacji, w której dwaj podatnicy, mający taką samą zdolność podatkową, osiągają ten sam efekt gospodarczy, a obciążenie podatkowe dotyka tylko jednego z nich wyłącznie z tego powodu, że – w odróżnieniu od drugiego – doszedł do tego celu podejmując normalne, naturalne w danych warunkach czynności cywilnoprawne?¹¹

Można wprawdzie spotkać się z poglądem, według którego należy przyjąć założenie, iż zasada równości opodatkowania została już przez ustawodawcę uwzględniona przy tworzeniu prawa podatkowego, natomiast przy jego stosowaniu uwzględnia się ją podczas wykładni. Jeżeli natomiast wykładnia prawa prowadzi do wniosku, że spośród dwóch stanów faktycznych o takiej samej treści gospodarzej ustawodawca chciał opodatkować tylko jeden, ze względu na jego formę prawną, oznacza to jedynie, że z woli ustawodawcy zasada równości „po prostu ulega ograniczeniu”¹².

Błąd takiego rozumowania polega – moim zdaniem – na pominięciu faktu istnienia luk aksjologicznych w każdym systemie prawnym, w tym podatkowym, których nie da się wypełnić za pomocą wykładni. Nie można w takiej sytuacji ograniczyć się do stwierdzenia o ograniczeniu zasady równości. Jest to bowiem zasada konstytucyjna i ustawodawca „zwykły” nie jest legitymowany do tworzenia prawa, które tę zasadę narusza. Jeżeli natomiast w wyniku wykładni okazuje się, że norma podatkowa jednak „ogranicza” zasadę równości, oznacza to istnienie luki aksjologicznej w prawie podatkowym, którą należy wypełnić np. za pomocą stwierdzenia o obejściu prawa i zastosowania przewidzianych w takim przypadku instrumentów prawnych.

Nie można także zapomnieć, iż podstawową funkcją podatku jest zapewnienie dochodów budżetowych. Tolerowanie obejścia prawa podatkowego (lub szerzej: unikania opodatkowania) narusza tę funkcję i jest to kolejny powód uzasadniający walkę z tym zjawiskiem¹³.

Nie ulega wątpliwości, iż norma ogólna nie może być traktowana jak panaceum. Dążeniem ustawodawcy powinno być uczynienie całego systemu podatkowego jak najbardziej odpornym na zjawisko nieakceptowalnej ucieczki przed podatkiem. Norma obejścia może być tylko jednym z narzędzi wykorzystanych do tego celu.

W świetle doświadczeń państw obcych można odrzucić tezę, iż ogólna norma jest niezbędnym środkiem walki z obejściem prawa¹⁴. Świadczy o tym przede wszystkim istnienie szeregu państw, które obywają się bez tego typu regulacji. Dowody można znaleźć także w opracowaniach dotyczących państw dysponujących normą obejścia prawa.

Zaskakująca jest natomiast niemal całkowita zgodność cytowanych wyżej autorów co do niewielkiej częstotliwości stosowania norm obejścia prawa. Czasami jako główną przyczynę wskazuje się utrudnione procedury związane z jej stosowaniem (np. konsultacja z nie-

ORDYNACJA PODATKOWA

zależnym od organu podatkowego komitetem, zgoda ministra finansów), innym razem – trudności dowodowe (udowodnienie, że wyłącznym celem działania podatnika było obejście prawa podatkowego), czy wreszcie – najczęściej – istnienie innych skutecznych metod przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (np. odpowiedni sposób wykładni, analogia, uregulowania szczególne).

Jednocześnie nieuzasadnione byłoby twierdzenie, że ogólna norma obejścia podatku jest w ogóle nieprzydatna. Dotychczas znany jest tylko jeden przypadek usunięcia z systemu prawnego funkcjonującej od wielu lat regulacji w tym zakresie (Szwecja). Nawet jednak w tym przypadku ustawodawca ostatecznie powrócił do usuniętego wcześniej unormowania. Analizowana regulacja z natury rzeczy ma charakter normy wyjątkowej, stosowanej wtedy, gdy żadna inna norma nie może mieć zastosowania. Z tego względu wnioskowanie o bezużyteczności normy wyłącznie na podstawie częstotliwości jej stosowania byłoby nadużyciem. Nieczęste sięganie przez organy stosujące prawo do tego uregulowania świadczy raczej o jakości systemu prawa podatkowego (niewielka liczba luk prawnych, które trzeba wypełniać za pomocą normy ogólnej) oraz poziomie administracji podatkowej (świadomej, że norma operuje na granicy zgodności z zasadą pewności prawa podatkowego i nie może ona zastępować „zwykłych” norm podatkowopravných kreujących obowiązek podatkowy). Pamiętać należy o prewencyjnej funkcji analizowanej normy w związku z niepewnością co do zakresu przedmiotu opodatkowania, z jaką wiąże się jej stosowanie. Tę funkcję prewencyjną może pełnić także doktryna orzecznicza *fraus legis*, nie mająca odzwierciedlenia w prawie stanowionym, lecz zgodnie sformułowana przez judykaturę. Praktyka taka ma szerokie zastosowanie w zakresie walki z obejściem podatku, również na gruncie polskim. Warto przytoczyć tezę: „*Institucja obejścia prawa podatkowego nie ma charakteru normatywnego, zaś jest koncepcją wypracowaną przez doktrynę i akceptowaną przez orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego. Aby jednak móc wywodzić określone skutki prawne z tytułu obejścia prawa podatkowego nie wystarczy samo stwierdzenie, że określona czynność prawna stanowiła obejście prawa podatkowego, lecz fakt ten w sposób niewątpliwy musi wynikać z całokształtu okoliczności sprawy*”¹⁵).

Niemniej jednak ranga normy prawa stanowionego – zwłaszcza w kontynentalnych systemach prawnych – jest nieporównywalna z rangą doktryny wypracowanej przez sądy lub przedstawicieli nauki. Doktrynę orzeczniczną można zawsze kwestionować w każdym postępowaniu prowadzonym w indywidualnej sprawie. Jej zastosowanie – jeżeli nie ma ona oparcia w przepisach prawa pozytywnego – zależy wyłącznie od poglądu osób biorących udział w wydaniu rozstrzygnięcia. Natomiast jedynym sposobem kwestionowania normy prawa stanowionego jest zarzut jej niezgodności z konstytucją, który – aby był skuteczny – musi być stwierdzony wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego.

Paradoksalnie jednak, doktryna orzecznicza, nie mająca formalnie charakteru normy prawnej, jest o wiele trudniejsza do zakwestionowania, gdy zyska w orzecznictwie ugruntowaną pozycję. Gdyby nawet twierdzić, że orzecznicza pozanormatywna „koncepcja” obejścia prawa podatkowego nie miała jeszcze w Polsce ugruntowanej pozycji, to jednak znajdowała odzwierciedlenie w wielu wyrokach. Przeprowadzając krytykę normy art. 24b warto wziąć pod uwagę tę okoliczność: polski system prawa podatkowego nie stał przed dylematem czy wolno stosować koncepcję obejścia podatku, ale raczej czy koncepcji obejścia podatku nadać bardziej precyzyjny, normatywny wyraz, czy dalej stosować ją jako instrument wypracowany przez orzecznictwo. Można przypuszczać, że dla wielu przedstawicieli służb skarbowych stosowanie bliżej niesprecyzowanej „koncepcji” orzeczniczej było o wiele wygodniejsze, niż obecnie obowiązującej normy, wraz z jej ograniczeniami procesowymi.

Prewencyjna funkcja normy obejścia prawa podatkowego sprowadza się do tego, że usuwa ona ścisłą granicę opodatkowania, wprowadzając na obrzeżach prawa podatkowego obszar o nieostrych granicach, który obejmuje swym zakresem niezdefiniowane stany faktyczne, włączone na podstawie tej szczególnej normy do sfery opodatkowania. Na pierwszy rzut oka jest to zaprzeczenie zasady pewności prawa podatkowego¹⁶). Niepewność staje się jednakże udziałem wyłącznie tych podatników, którzy świadomie w ten obszar wkraczają. Jeżeli bowiem podatnik podejmuje zwykłe czynności w celu dojścia do zaplanowanego efektu gospodarczego, pozostaje w granicach podatkowopravnego stanu faktycznego, wyznaczonego przez ścisłe normy prawa podatkowego. Z kolei w przypadku, gdy podatnik podejmuje czynności nie objęte podatkowopravnym stanem faktycznym, ale jednocześnie osiągnięty (lub zamierzony) przez niego cel gospodarczy także leży poza obszarem normowanym przez prawo podatkowe – nie musi się obawiać, że dotknie go obowiązek podatkowy. Dla obu tych kategorii podmiotów prawo podatkowe charakteryzuje się cechą pewności, nawet jeżeli jest wyposażone w normę obejścia podatku.

Naruszenie zasady pewności następuje tylko w stosunku do podatnika, który pragnie osiągnąć efekt gospodarczy leżący w granicach regulacji podatkowej, ale jednocześnie nadaje swojemu działaniu formę prawną, która nie mieści się w granicach możliwego sensu słów ustawy podatkowej.

A zatem przekroczenie granicy możliwego sensu słów stwarza po stronie takiego podatnika ryzyko, że jego działanie wywoła niezamierzone przez niego, negatywne skutki podatkowe. Ryzyko takie może wielu podatników powstrzymać przed próbą uniknięcia podatku poprzez obejście prawa podatkowego. Wystarczy bowiem, aby podat-

ORDYNACJA PODATKOWA

nik zrezygnował z „nadmiernej przebiegłości”¹⁷⁾ w wykorzystywaniu luk prawa podatkowego, a zasada pewności prawa będzie miała do niego pełne zastosowanie.

Należy ponadto dodać, iż we współczesnej nauce zasada pewności prawa nie jest utożsamiana z wymogiem jasności i precyzji przepisów podatkowych. Przepisy, w procesie ich stosowania przez organy podatkowe i sądy, podlegają wykładni prowadzącej do formułowania norm prawnych. Przedmiotem badania pod kątem pewności powinny być normy (a więc nie same przepisy, ale także ich wykładnia)¹⁸⁾. Nie można zatem na podstawie założeń do projektowanego przepisu, czy nawet jego ostatecznego brzmienia oceniać, czy narusza ona zasadę pewności. Z oceną tą warto się wstrzymać do momentu, kiedy możliwa będzie ocena praktycznego działania przepisu.

Zasadniczo jednak funkcjonowanie normy obejścia podatku w państwach demokratycznych, w których ją wprowadzono kilka czy nawet kilkadziesiąt lat temu, stało się już elementem tradycji prawnej tych państw, który nie spotyka się z istotnym sprzeciwem ze strony teoretyków prawa podatkowego lub samych podatników. W szczególności nie zdołano skutecznie zarzucić jej niezgodności z zasadami podatkowymi lub z konstytucją¹⁹⁾. Tym bardziej nieuzasadnione jest więc przyjmowanie z góry założenia, iż omawiana norma stanowi niedopuszczalną ingerencję w sferę praw i wolności podatnika.

Wnioski końcowe

Jak z powyższego wynika, rola normy obejścia podatku nie powinna być przeceniana. Należy ona do kategorii klauzul generalnych, co samo w sobie czyni jej stosowanie o wiele bardziej skomplikowanym, niż stosowanie ścisłych norm prawnych. Wiele przepisów prawa podatkowego zawierających klauzule generalne (np. przepisy o umorzeniu zaległości podatkowej, rozłożeniu jej na raty) sprawia organom podatkowym trudności w praktycznym stosowaniu. Wymaga to „wspomagania” organów ze strony Ministerstwa Finansów różnego rodzaju wytycznymi, instrukcjami, wskazówkami. Powołane przykładowo instytucje prawa podatkowego należą jednak do tzw. ulg płatniczych, których celem jest oczywiście działanie na korzyść podatnika. Natomiast instytucja obejścia prawa będzie miała zastosowanie wyłącznie na jego niekorzyść. W tej sytuacji wnikliwe zbadanie sprawy i należyte uzasadnienie rozstrzygnięcia jest sprawą kluczową z uwagi na szczególną „podatność” tych rozstrzygnięć na zaskarżenie przez podatnika.

Wprowadzenie do systemu polskiego prawa podatkowego ogólnej normy obejścia podatku jest celowe, aczkolwiek nie można się spodziewać, że zwalczy ono przedmiotowe zjawisko całkowicie, podobnie, jak nie zwalczyła go obecnie funkcjonująca, pozanormatywna „konceptcja” obejścia prawa podatkowego, akceptowana przez sądownictwo administracyjne. Norma taka będzie skuteczna jako jeden z elementów systemu przeciwdziałania obejściu. Jednocześnie z jej za-

stosowaniem będą wiązały się istotne gwarancje procesowe dla podatnika, które oczywiście nie miały zastosowania przed 2003 r. w ramach wspomnianej praktyki orzeczniczej.

1) Szerzej na temat uregulowań w niektórych państwach zob. P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002.

2) Ustawa z 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 169, poz. 1387).

3) Propozycję taką publicznie zgłosiłem po raz pierwszy 12 listopada 2001 r., podczas obrony mojej pracy doktorskiej „Obejście prawa podatkowego – istota i sposoby przeciwdziałania temu zjawisku”, napisanej pod kierunkiem H. Litwińczuk.

4) W. Modzelewski, *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy, Warszawa 1999, s. 43; G. Maisto, *The abuse of rights under Italian tax law: an outline*, Intertax 1991 r., nr 2, s. 93.

5) *Ibidem*.

6) V. Gothot cytowany w: D.A. Ward i inni, *The business purpose test and abuse of rights*, „British Tax Review” 1985 r. nr 2, s. 84.

7) Np. K. Nevermann, *Justiz und Steuerumgehung; ein kritischer Vergleich der Haltung der Dritten Gewalt zu kreativer steuerlicher Gertaltung in Großbritannien und Deutschland*, Duncker und Humboldt, Berlin 1994, s. 47 – 48, 69 – 75.

8) H. Litwińczuk, *Obejście prawa podatkowego...op.cit.*, s. 5.

9) E. Knosala, A. Matan, *Kryterium legalności przy płaceniu podatków*, „Rzeczpospolita” z 24 lutego 1997 r., s. 15; wyrok NSA z 23 marca 1995 r. (SA/Po 3636/93), „Monitor Podatkowy” 1996 r. nr 5, s. 150, wyrok SN z 8 lutego 1978 r. (II CR 1/78), „Przeгляд Ustawodawstwa Gospodarczego” 1979 r. nr 8-9, s. 262-263.

10) Szerzej o zasadzie równości m.in.: H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, KiK, Warszawa 2000, s. 49 – 52; R. Mastalski, *Prawo podatkowe I – część ogólna*, C.H.Beck, Warszawa 1998, s. 28, 48;

11) Według K. Tipke i J. Langa, przeciwdziałanie obejściu prawa podatkowego (np. poprzez zastosowanie ogólnej normy obejścia prawa) stanowi zadośćuczynienie zasadzie równości opodatkowania (K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, 13 Auflage, Köln 1991, s. 113). Podobne zdanie wyraża K.S. Tikka (K.S. Tikka, *National Report: Finland*, w: *Studies on international fiscal law*. Volume LXIIIa. *Tax avoidance/tax evasion*, International Fiscal Association – Kluwer, Rotterdam 1983, s. 36.

12) S. Rosmarin, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939, s. 250.

13) K.S. Tikka, *National Report: Finland...op.cit.*, s. 361.

14) Do takiego wniosku dochodzi również F. Vainstendael (F. Vainstendael, *Judicial Interpretation and the Role of Anti-Abuse Provisions in Tax Law*, w: G.S. Cooper (red.), *Tax avoidance and the rule of law*, IBFD Publications, Amsterdam 1997, s. 154).

15) Wyrok NSA z 6 lutego 1996 r., sygn. akt I SA/Gd 1431/96, nie publikowany.

16) T. Klimczak, *Obejście ustawy – zagrożenie realizacji zasady pewności opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2000 r. nr 4, E. Knosala, A. Matan, *Kryterium legalności...op.cit.*

17) Sformułowania takiego w stosunku do obejścia podatku użyli autorzy francuscy: P. M. Gaudemet, J. Molinier, „*Finanse publiczne*”, Warszawa 2000, s. 586.

18) R. Mastalski, *Prawo podatkowe I...op.cit.*, s. 84.

19) F. Zimmer., *General Report – subject [w:] Studies on International Fiscal Law*, V. LXXXVIIa, *Form and substance in tax law*, Kluwer, Haque 2002, s. 39.

dr Piotr Karwat

Autor jest pracownikiem naukowym
Wydziału Prawa i Administracji UW

Opodatkowanie przepływów kapitałowych w świetle dyrektyw unijnych

HANNA LITWIŃCZUK

Przedmiotem artykułu jest omówienie przepisów dwóch dyrektyw dotyczących przepływów kapitałowych ze wskazaniem na podobieństwa i różnice. Pierwsza, z 23 lipca 1990 r., o wspólnym systemie podatkowym dla spółek-matek i spółek-córek różnych państw członkowskich (90/434/EEC), określa podstawowe zasady dotyczące podatkowego traktowania przepływu dywidend. Druga, z 3 lipca 2003 r., odnosi się do opodatkowania odsetek i należności licencyjnych (2003/49/EC). Ostatnia część tej publikacji stanowi próbę odpowiedzi na pytanie: jakie zmiany w porównaniu z obowiązującym stanem prawnym spowoduje dostosowanie polskich przepisów do wspomnianych dyrektyw.

Dyrektywa z 23 lipca 1990 roku

Uregulowania Dyrektywy z 1990 r. o wspólnym systemie podatkowym dla spółek-matek i spółek-córek różnych państw członkowskich służą przede wszystkim **wyeliminowaniu podwójnego opodatkowania dywidend** przekazywanych pomiędzy spółkami mającymi siedzibę na terytorium różnych państw członkowskich.

Podwójne opodatkowanie przejawia się w dwóch aspektach. **Pierwszy** z nich, wynika z postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Stanowią one, że dywidendy podlegają zasadniczo opodatkowaniu w państwie siedziby lub miejsca zamieszkania odbiorcy dywidendy, jednak państwo, w którym ma siedzibę spółka wypłacająca dywidendy ma prawo do pobrania u źródła obniżonego podatku od tych dywidend. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania określają stawkę tego podatku, najczęściej w granicach od 5 do 15%.

Drugi aspekt podwójnego opodatkowania wynika z faktu, że zysk podzielony spółki-córki opodatkowany jest pierwszy raz u tej spółki i drugi raz u spółki-matki jako jej dochód z udziału w zysku spółki-córki. Prawo wewnętrzne poszczególnych państw członkowskich przewiduje odpowiednie rozwiązania mające na celu wyeliminowanie w tym przypadku podwójnego opodatkowania. Do czasu uchwalenia omawianej dyrektywy brak było natomiast odpowiednich uregulowań dla spółek różnych państw członkowskich.

W rozumieniu dyrektywy spółkami państw członkowskich są te, które :

- przyjmują jedną z form wymienionych w aneksie do dyrektywy,
- mają siedzibę na obszarze państwa członkowskiego,
- podlegają jednemu z podatków wymienionych w dyrektywie – bez możliwości wyboru innej formy opodatkowania, lub innemu podatkowi zastępującemu jeden z tych podatków, i nie są z niego zwolnione.

Z analizy aneksu i wykazu podatków zamieszczonych w dyrektywie wynika, że jej zakres podmiotowy rozciąga się na spółki kapitałowe oraz niektóre inne formy prawne (np. korporacje publicznoprawne, przedsiębiorstwa państwowe), jeśli podlegają podatkowi dochodowemu od osób prawnych i nie są z niego zwolnione.

Podstawowymi pojęciami zdefiniowanymi i stosowanymi w dyrektywie są „spółka-matka” i „spółka-córka”. Jako spółka-matka traktowana jest każda spółka państwa członkowskiego, która spełnia ww. warunki i która w kapitale spółki innego państwa członkowskiego, spełniającej również te warunki, ma minimalny udział w wysokości 25%. Z kontekstu wynika, że może być to wyłącznie udział bezpośredni. Państwa członkowskie mogą ustalić udział spółki-matki także na niższym poziomie, i faktycznie niektóre z takiej możliwości skorzystały. Spółką-córka jest spółka, w której kapitale inna spółka ma udział w wysokości co najmniej 25% lub niższy udział ustalony przez państwa członkowskie.

Państwa członkowskie mają możliwość wyłączenia spod przepisów dyrektywy spółki, które nie spełniają nieprzerwanie przez 2 lata kryteriów przewidzianych dla spółki-matki i spółki-córki. To ostatnie uregulowanie ma na celu zapobieżenie nadużyciom podatkowym, polegającym na nabyciu i posiadaniu przez krótki okres 25% udziału w celu skorzystania z rozwiązań przewidzianych w dyrektywie. Na tym tle **pojawiły się kontrowersje**, czy przepisy dyrektywy mogą mieć zastosowanie także do sytuacji, gdy w momencie wypłaty dywidendy nie jest spełniony warunek dwuletniego okresu posiadania udziału, ale już po wypłacie może on być spełniony, tj. spółka-matka będzie nieprzerwanie posiadała udział przez 2 lata.

Europejski Trybunał Sprawiedliwości w orzeczeniu z 17 października 1996 r. (Joined Cases C-283,291 i 292/84 Denkavit, Vitic and Voormeer) dokonał oceny tej sytuacji stwierdzając, że państwa członkowskie mają obowiązek zastosowania przepisów dyrektywy z mocą wsteczną po upływie dwuletniego okresu posiadania wymaganego udziału przez spółkę-matkę. Oznacza to, że jeżeli podatek został pobrany, to zgodnie z przepisami danego państwa dotyczącymi postępowania w przypadku nienależnie uiszczzonego podatku, powinien być zwrócony podatnikowi.

Zasady opodatkowania dywidend przewidziane dyrektywą są następujące:

1. W odniesieniu do państwa członkowskiego, w którym ma siedzibę spółka otrzymująca dywidendy (spółka-matka): Państwo siedziby spółki-matki musi wybrać jedną z następujących metod podatkowego traktowania dywidend wypłaconych przez spółkę-córke:

PODATKI

- metodę zwolnienia podatkowego (*exemption method*)
- metodę kredytu podatkowego (*tax credit method*).

2. W odniesieniu do państwa członkowskiego, w którym ma siedzibę spółka wypłacająca dywidendy (spółka-córka): Państwo członkowskie, w którym ma siedzibę spółka-córka wypłacająca dywidendy nie może pobrać podatku u źródła od wypłaconych dywidend.

Pierwsza z wymienionych zasad, dotycząca państwa siedziby spółki-matki oznacza, że w zależności od wyboru dokonanego przez to państwo, spółka-matka albo nie płaci podatku od dywidend wypłaconych jej przez spółkę-córkę, albo dywidendy uzyskane od spółki-córki podlegają opodatkowaniu, przy czym podatek uiszczony przez spółkę-matkę podlega **obniżeniu o kwotę odpowiadającą wysokości podatku zapłaconego od tych dywidend przez spółkę-córkę.**

Przy założeniu, że spółka-matka ma 100% udziałów w spółce-córce i ta ostatnia przeznaczy cały dochód po opodatkowaniu na wypłatę dywidendy, to spółka-matka odliczy sobie całą kwotę podatku zapłaconego przez spółkę-córkę. Jeżeli natomiast na wypłatę dywidendy przeznaczona zostanie tylko połowa dochodu, to spółka-matka odliczy sobie połowę kwoty podatku zapłaconego przez spółkę-córkę.

Pomniejszenie podatku spółki-matki następuje tylko do wysokości odpowiedniego podatku krajowego. Jeżeli kredyt podatkowy, odpowiadający kwocie podatku uiszczanego od przekazanych dywidend przez spółkę-córkę, jest wyższy od podatku należnego od spółki-matki, wówczas jego niewykorzystana część przepada. Powyższa zasada eliminowania podwójnego opodatkowania ma zastosowanie tylko w przypadku wypłat dywidendy przy zachowaniu warunku kontynuacji działalności przez spółkę-córkę.

Wypłaty dokonywane na rzecz spółki-matki przy likwidacji spółki-córki nie podlegają przepisom dyrektywy. Wyłączenie to związane jest przede wszystkim z tym, że celem uchwalenia dyrektywy było tworzenie warunków sprzyjających powstawaniu koncernów europejskich, a nie ich likwidacji. **Dywidendy wypłacane przy likwidacji spółki-córki powinny być zatem opodatkowane na ogólnych zasadach.**

W zakresie rozwiązań szczegółowych dyrektywa zezwala państwom członkowskim na stosowanie uregulowań uniemożliwiających pomniejszenie dochodu spółki-matki podlegającego opodatkowaniu o koszty udziału w spółce-córce i obniżki wartości udziału powstające na skutek dokonania przez nią wypłat z zysku.

Do kosztów udziału należą np. koszty zarządzania i kontroli ponoszone przez spółkę-matkę, jak również koszty sfinansowania udziału, np. w drodze zaciągnięcia kredytu bankowego. Jeżeli jednak koszty zarządzania udziałem zostaną określone ryczałtem, wtedy kwota ryczałtu nie może przekroczyć 5% kwoty dywidend. Oznacza to, że państwa członkowskie mogą zezwolić na pomniejszenie dochodu spółki-matki – podlegającego opodatkowaniu – o ryczałtowane koszty zarządzania udziałem do wysokości 5% dywidend wypłaconych przez spółkę-córkę.

Druga z wymienionych zasad, dotycząca państwa siedziby spółki-córki, wprowadza zwolnienie z podatku

u źródła dywidend wypłacanych przez spółkę-córkę spółce-matce. Zwolnienie to oznacza, że jedynym obciążeniem ponoszonym w państwie członkowskim siedziby spółki-córki jest podatek dochodowy uiszczony przez spółkę-córkę od uzyskanego przez nią dochodu. Dyrektywa nie zawiera własnej definicji dywidendy, a zatem odpowiednie zastosowanie powinny znaleźć przepisy prawa wewnętrznego. Również umowy o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu, które zawierają definicję dywidendy, wskazują, że w przypadkach wątpliwych rozstrzygające znaczenie mają przepisy podatkowe państwa, w którym spółka wypłacająca dywidendy ma siedzibę.

W związku z tym, że art. 5 dyrektywy, wprowadzający zakaz opodatkowania u źródła, nie zawiera zastrzeżenia dotyczącego dywidend wypłacanych przy likwidacji, tak jak art. 4 dotyczący wyeliminowania podwójnego opodatkowania u spółki-matki, należy, moim zdaniem, przyjąć, że **zakaz poboru podatku u źródła rozciąga się także na dywidendy wypłacane przy likwidacji.**

Przepisy dyrektywy nie regulują natomiast przypadku, gdy spółka jednego państwa członkowskiego posiada udziały w drugim państwie członkowskim poprzez położony tam zakład i dywidendy wypłacane są z tytułu tego udziału.

Przepisy dyrektywy nie stanowią przeszkody w stosowaniu przez państwa członkowskie ich wewnętrznych regulacji, a także postanowień umownych mających na celu zwalczanie uchylania się od opodatkowania oraz przeciwdziałanie nadużyciu (obejściu) prawa.

Dyrektywa z 1990 r. określiła podstawowe zasady dotyczące podatkowego traktowania przepływu dywidend, jednak przedmiotem krytyki jest jej stosunkowo wąski zakres.

Krytycy podnoszą m.in., że poza jej regulacją znajdują się spółki, które mają w spółce wypłacającej dywidendę udziały pośrednie, a także sytuacje, w których udział posiadany jest poprzez zakład; dyrektywa nie zawiera także definicji dywidendy.

Dyrektywa z 3 lipca 2003 roku

Dyrektywa Rady z 3 lipca 2003 r. o wspólnej regulacji podatkowej dla wypłat odsetek i należności licencyjnych pomiędzy przedsiębiorstwami powiązаныmi różnych państw członkowskich (2003/49/EG) ma zastosowanie, jeżeli: przedsiębiorstwo jednego państwa członkowskiego lub położony w jednym państwie członkowskim zakład przedsiębiorstwa innego państwa członkowskiego – wypłaca odsetki lub należności licencyjne przedsiębiorstwu innego państwa członkowskiego lub zakładowi przedsiębiorstwa jednego państwa członkowskiego położonego w innym państwie członkowskim, które są podmiotami uprawnionymi do tych odsetek i należności licencyjnych.

Oznacza to, że z jednej strony, płatnikiem odsetek lub należności licencyjnych może być albo przedsiębiorstwo,

albo zakład, z drugiej zaś strony, podmiotem uprawnionym do tych płatności może być także albo przedsiębiorstwo, albo zakład.

Jako przedsiębiorstwo państwa członkowskiego traktowane jest przedsiębiorstwo, które zgodnie z prawem podatkowym tego państwa, ma w tym państwie siedzibę i podlega jednemu z podatków wymienionych w przepisach dyrektywy (są to podatki obciążające osoby prawne) oraz nie jest z niego zwolniony.

Za zakład uznawana jest stała placówka położona w jednym państwie członkowskim, poprzez którą wykonywana jest całkowicie lub częściowo działalność przedsiębiorstwa innego państwa członkowskiego.

Kolejne warunki dotyczą istnienia powiązań pomiędzy płatnikiem i odbiorcą należności. Dyrektywa ma zastosowanie wówczas, gdy przedsiębiorstwo będące płatnikiem lub którego zakład jest płatnikiem – jest przedsiębiorstwem powiązaniem z przedsiębiorstwem będącym odbiorcą lub którego zakład jest odbiorcą płatności.

Jako przedsiębiorstwo powiązane traktowane jest to, które powiązane jest z drugim przynajmniej w ten sposób, że :

- pierwsze przedsiębiorstwo ma co najmniej 25% bezpośredni udział w kapitale drugiego przedsiębiorstwa,
- drugie przedsiębiorstwo ma co najmniej 25% udział w kapitale pierwszego przedsiębiorstwa,
- trzecie przedsiębiorstwo ma co najmniej 25% bezpośredni udział w kapitale pierwszego i w kapitale drugiego przedsiębiorstwa.

Przedsiębiorstwa posiadające udziały powinny mieć siedzibę na terytorium Wspólnoty.

Dyrektywa z 2003 r. przyjmuje zatem udział kapitałowy takiej samej wielkości jak dyrektywa z 1990 r., z tym że **dopuszcza również udział pośredni**; uznaje zakład za płatnika lub odbiorcę płatności oraz posługuje się terminem „przedsiębiorstwa powiązane”, podobnie jak umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Zawiera ona również analogiczne uregulowania jak dyrektywa z 1990 r., zgodnie z którymi państwa członkowskie mogą odmówić zastosowania jej przepisów, jeżeli warunek dotyczący posiadania wyżej określonego udziału nie był spełniony w sposób nieprzerwany przez dwa lata. Należy przyjąć, że podobnie jak w przypadku dyrektywy z 1990 r., brak spełnienia warunku w momencie płatności nie stanowi przeszkody do zastosowania przepisów z mocą wsteczną po upływie dwuletniego okresu posiadania wymaganego udziału. Dyrektywa określa szczegółowo, kiedy zakład może być uznany za płatnika odsetek lub należności licencyjnych i za podmiot uprawniony do ich otrzymania oraz kiedy przedsiębiorstwo może być uprawnione do tych płatności.

I tak, warunkiem uznania zakładu za płatnika jest, aby wypłacone odsetki lub należności licencyjne stanowiły koszty uzyskania przychodu w państwie, w którym zakład jest położony. Warunek ten w przypadku przedsiębiorstwa jako płatnika jest oczywisty i nie wymaga uregulowania.

Zakład jest traktowany jako podmiot uprawniony do odsetek lub należności licencyjnych, jeżeli:

- wierzycelność lub prawo do użytkowania informacji, z tytułu których odsetki lub należności licencyjne są wypłacane, pozostają w faktycznym związku z zakładem, i
- odsetki lub należności licencyjne stanowią przychody, które w państwie położenia zakładu podlegają podatkowi wymienionemu w przepisach dyrektywy (są to podatki dochodowe od osób prawnych, z wyjątkiem Belgii i Hiszpanii, gdzie przychody te podlegają podatkowi od nierezydentów).

Dyrektywa nie wyjaśnia na czym polega „faktyczny związek z zakładem”, podobnie jak umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, w których także występuje takie sformułowanie. Faktyczny związek może, moim zdaniem, wystąpić np. wtedy, gdy środki pieniężne – będące przedmiotem pożyczki – pochodzą z własnej działalności zakładu albo prawa będące przedmiotem umowy licencyjnej powstały w zakładzie lub zostały nabyte za środki pochodzące z własnej działalności zakładu.

Przedsiębiorstwo państwa członkowskiego traktowane jest jako podmiot uprawniony do odsetek lub należności licencyjnych, jeżeli nie pobiera ich jako powiernik, pośrednik, pełnomocnik innej osoby, lecz stanowią one dla niego własne przysporzenie.

Dyrektywa zawiera **definicję odsetek i należności licencyjnych**; zasadniczo nie różni się one od definicji przyjętych w Umowie Modelowej w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu. Można jedynie wskazać, że za należności licencyjne uznaje się także płatności za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego (w umowie modelowej OECD zrezygnowano z uznawania tej płatności za należność licencyjną). Dyrektywa określa również płatności, które nie dają podstaw do skorzystania z jej przepisów. Są to kwoty wynikające z podziału zysku, zwrotu kapitału oraz z zobowiązań, które:

- 1) uprawniają do udziału w zysku dłużnika,
- 2) uprawniają do zamiany praw do odsetek na prawa do udziału w zyskach,
- 3) nie przewidują spłaty podstawowej kwoty długu lub spłata ta nastąpi po okresie dłuższym niż 50 lat.

Zasadniczym uregulowaniem dyrektywy jest zobowiązanie państwa członkowskiego, na terytorium którego powstają dochody w formie odsetek i należności licencyjnych, do zwolnienia tych dochodów ze wszystkich pobieranych od nich w tym państwie podatków.

Oczywiście zwolnienie to przysługuje, jeśli podmiotem uprawnionym do tych odsetek i należności licencyjnych jest przedsiębiorstwo innego państwa członkowskiego lub zakład przedsiębiorstwa jednego państwa członkowskiego położony w innym państwie członkowskim. Zwolnienie od podatku przysługuje niezależnie od tego, czy podatek od tych odsetek i należności licencyjnych byłby pobrany u źró-

PODATKI

dła, czy w drodze złożenia deklaracji podatkowej przez podatnika.

Państwo członkowskie, na którego terytorium ma siedzibę przedsiębiorstwo lub w którym jest położony zakład dokonujący płatności (państwo źródła), może nakazać przedłożenie w momencie wypłaty zaświadczenia potwierdzającego warunki uprawniające do skorzystania z przepisów dyrektywy. W razie braku takiego zaświadczenia, może ono pobrać podatek u źródła. Państwo to może również uzależnić zwolnienie od wydania decyzji podatkowej w oparciu o przedłożone zaświadczenie. Przepisy dyrektywy wymieniają również dane, jakie powinny być zawarte w takim zaświadczeniu oraz ustalają okres jego ważności (od momentu wystawienia – nie krócej niż jeden rok i nie dłużej niż trzy lata). Państwo członkowskie może również żądać przedłożenia umowy, która stanowi podstawę prawną do płatności. Jeżeli doszło do poboru podatku u źródła lub podatek pobrany został w kwocie wyższej od należnej, wówczas podatek lub jego nadpłacona część powinna być zwrócona zgodnie z zasadami określonymi w dyrektywie.

Przepisy dyrektywy nie będą miały zastosowania, gdy odsetki lub należności licencyjne płacone są przez zakład lub na rzecz zakładu przedsiębiorstwa państwa członkowskiego położonego w państwie trzecim i działalność przedsiębiorstwa w całości lub częściowo prowadzona jest za pośrednictwem tego zakładu.

W związku z tym, że płatności odsetek i należności licencyjnych są dokonywane pomiędzy podmiotami powiązаныmi, przepisy dyrektywy czynią zastrzeżenie, że jeżeli na skutek tych powiązań kwoty płatności będą wyższe od kwot, jakie byłyby ustalone bez takich powiązań, to przepisy dyrektywy będą stosowane tylko do tych ostatnich kwot.

Dyrektywa z 2003 r., podobnie jak dyrektywa z 1990 r., stwierdza, że jej przepisy nie stanowią przeszkody dla stosowania przez poszczególne państwa przepisów lub postanowień umownych przeciwko uchylaniu się i obejściu prawa. Bardziej precyzyjnie niż dyrektywa z 1990 r. określa natomiast konsekwencje stwierdzenia takich działań. Zezwala bowiem państwom członkowskim nie tylko na odmowę zastosowania jej przepisów, ale także na pozbawienie już uzyskanych korzyści wynikających z tych przepisów, jeśli główną przyczyną lub jedną z głównych przyczyn zawarcia transakcji było uchylanie się od opodatkowania, obejście podatku lub nadużycie prawa.

Określone w dyrektywie skutki podatkowe dotyczą zasadniczo tylko państwo źródła, które traci wpływ w wysokości pobieranego to tej pory podatku (stawka podatku u źródła od odsetek i należności licencyjnych kształtuje się od 5 do 10%), pozostawiając państwu siedziby przedsiębiorstwa lub położenia zakładu – prawo do opodatkowania

przychodów w postaci odsetek i należności licencyjnych zgodnie z jego prawem wewnętrznym. Dlatego też niektóre państwa członkowskie (Grecja, Hiszpania i Portugalia) wynegocjowały dla siebie okresy przejściowe.

Przepisy dyrektyw a regulacja polska

Dyrektywa z 1990 r. stosowana jest przeszło 10 lat (koniec okresu dostosowawczego został określony na 1 stycznia 1992 r.). Polska powinna stosować jej uregulowania od dnia przystąpienia do UE, tj. od 1 maja 2004 r. Aneks do dyrektywy został już rozszerzony o formy prawne polskich spółek kapitałowych, natomiast przepisy dotyczące podatków obowiązujących w państwach członkowskich – o polski podatek dochodowy od osób prawnych¹⁾. Jakże zatem zmiany w porównaniu z obowiązującym stanem prawnym wprowadzą dostosowanie polskich przepisów do dyrektywy?

Jeżeli spółka-matka ma siedzibę w Polsce, to zapłacony przez nią podatek od dywidend wypłaconych przez spółkę-córkę z siedzibą w UE podlega obniżeniu o kwotę podatku zapłaconego od tych dywidend w państwie siedziby spółki-córki, przy zachowaniu warunku minimalnego bezpośredniego udziału w wysokości 25%, a nie tak jak obecnie – 75%. Jeżeli w Polsce ma siedzibę spółka-córka, to nie może ona pobrać podatku u źródła, który – zgodnie z obowiązującymi umowami o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu – wynosi 5%, przy zachowaniu warunku 25% bezpośredniego udziału.

Pewne problemy wiążą się natomiast z implementacją dyrektywy z 2003 r., gdyż została ona uchwalona już po podpisaniu traktatu akcesyjnego. Obecnie sposób traktowania wypłat odsetek i należności licencyjnych regulują umowy o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu, zawarte przez Polskę z państwami członkowskimi UE. Na podstawie tych umów pobierane są zwykle podatki u źródła w wysokości 5% lub 10%, ale niektóre płatności w formie odsetek mogą być także z podatku zwolnione. Korzyść dla podatników wynikająca z dyrektywy polega na zakazie poboru podatku przez przedsiębiorstwo lub zakład będące płatnikiem należności.

Z ostatecznymi wnioskami należy zatem jeszcze poczekać, gdyż nie jest wykluczone uzyskanie przez Polskę tzw. okresów przejściowych. Jeżeli Polska uzyskałaby taką zgodę, wówczas w okresach tych mogłaby nadal pobierać podatek u źródła w określonej wysokości.

1) W chwili oddania artykułu do druku rząd przyjął projekt zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych uwzględniający przepisy dyrektywy; z uwagi jednak na fakt, że w toku prac legislacyjnych może on ulec zmianie, nie byłoby celowe powoływanie się na zawarte w nim przepisy.

prof. dr hab. Hanna Litwińczuk

Autorka jest wykładowcą na Wydziale Prawa i Administracji UW; dyrektorem w Dziale Podatkowym KPMG Polska Audit

SĄDY ADMINISTRACYJNE

Postępowanie mediacyjne w sprawach podatkowych

BOGUSŁAW DAUTER

Głównym celem wchodzącej w życie 1 stycznia 2004 roku reformy sądownictwa administracyjnego jest nie tylko wprowadzenie dwuinstancyjnego postępowania sądowego, ale również takich instytucji, dzięki którym podatnik – wchodząc w spór z organem podatkowym – nie będzie narażony na przewlekłość postępowania sądowego. Możliwość tę stwarza m. in. postępowanie mediacyjne. Pozwoli ono przyspieszyć załatwienie spornej sprawy w taki sposób, że ingerencja sądu administracyjnego stanie się bezprzedmiotowa.¹⁾

Zakres stosowania mediacji

W niniejszym artykule chciałbym przeanalizować niektóre kwestie dotyczące instytucji postępowania mediacyjnego w kontekście spraw podatkowych. W pierwszej kolejności należy postawić pytanie, czy postępowanie mediacyjne w sprawach podatkowych w ogóle może mieć szerokie zastosowanie? Otóż jeśli wziąć pod uwagę fakt, że w 2002 r. NSA rozpoznał 20 430 spraw podatkowych, z czego w 19,3% sprawach zaskarżone decyzje uchylili, zaś o rok wcześniej spraw uchylonych – przy tym samym wpływie – było 28,1%, to już na podstawie tych danych można zakładać, że istnieje dość szerokie pole do prowadzenia postępowania mediacyjnego. Nie jest bowiem bez znaczenia, chociażby ze względu na zasadę zaufania do organów podatkowych, że wadliwa decyzja podatkowa zostanie wyeliminowana z obrotu prawnego w drodze mediacji, a nie orzeczeniem sądu administracyjnego.

Warto też dodać, że w 2002 r. przeciętny czas oczekiwania sprawy podatkowej na jej rozstrzygnięcie przez NSA wynosił ok. półtora roku. Tak więc również dla zasady szybkości postępowania istotne będzie, jeżeli taka sprawa załatwiona zostanie, bez zbędnego oczekiwania, w drodze mediacji.

Zakres mediacji poszerzyć można o całą gamę spraw ze skarg na decyzje uznaniowe bądź decyzje oparte na tzw. klauzulach generalnych, skarg na bezczynność organu, skarg na inne akty i czynności, a także o te sprawy, w których strona skarżąca – uznając argumenty postępowania mediacyjnego – cofa skargę. Nie jest bowiem powiedziane, że jedynym skutkiem postępowania mediacyjnego będzie uwzględnienie argumentów skargi. Należy także zakładać, że argumenty

odpowiedzi na skargę oraz argumenty podnoszone w toku mediacji doprowadzą do ustaleń, których konsekwencją będzie cofnięcie skargi.

Istota postępowania mediacyjnego

Jakość i skuteczność postępowania mediacyjnego w dużym stopniu zależna jest od modelu tego postępowania. Artykuł 116 § 1 prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi²⁾ (zwanego dalej ustawą) stanowi tylko tyle, że **postępowanie mediacyjne prowadzi sędzia lub referendarz sądowy wyznaczony przez przewodniczącego wydziału**. Kwestią otwartą jest, czy będzie to sędzia i referendarz sądowy z wydziału merytorycznego, np. podatkowego, czy też zatrudniony w zupełnie odrębnym wydziale, tzw. wydziale mediacyjnym. To drugie rozwiązanie byłoby częściowo podobne do rozwiązania przyjętego w art. 320 k.p.k., który postępowanie mediacyjne sytuuje na „zewnątrz” prowadzonego postępowania karnego. Odsyła do instytucji lub osoby godnej zaufania. Istotą mediacji w tej formie jest ułatwienie stron konfliktu – za pośrednictwem bezstronnej i neutralnej osoby – znalezienie satysfakcjonującego ich rozwiązania.

Istotą mediacji uregulowanej w art. 115 ustawy jest „wyjaśnienie i rozważenie okoliczności faktycznych i prawnych sprawy.” Dlatego składam się za usytuowaniem całego postępowania mediacyjnego w wydziale merytorycznym. Tylko wtedy bowiem sędzia lub referendarz sądowy specjalizujący się w określonej kategorii spraw (np. podatkowych) będzie mógł przyczynić się do osiągnięcia celu, jaki zakłada to postępowanie. Trudno sobie wyobrazić, by sędzia lub referendarz sądowy bez znajomości specyfiki spraw podatkowych, mógł skutecznie współuczestniczyć w postępowaniu mediacyjnym, którego celem jest wyjaśnienie i rozważenie okoliczności faktycznych i prawnych sprawy podatkowej.

SĄDY ADMINISTRACYJNE

Aby postępowanie mediacyjne przebiegało sprawnie i skutecznie, powinien je – co do zasady – prowadzić sędzia sprawozdawca, a referendarz sądowy tylko przy ścisłej z nim współpracy. Ten tryb postępowania znalazł już swoje normatywne uregulowanie w § 36 ust. 1 i 2 rozporządzenia Prezydenta RP – regulamin wewnętrznego urzędowania wojewódzkich sądów administracyjnych³ (zwanego dalej regulaminem). Stanowi on m. in., że sędzia sprawozdawca decyduje o przeprowadzeniu w sprawie postępowania mediacyjnego oraz prowadzi to postępowanie w sprawach, w których skarżący lub organ złożyli wniosek o jego przeprowadzenie, a także w sprawach, w których mimo braku takiego wniosku zachodzą okoliczności wskazujące na celowość przeprowadzenia postępowania mediacyjnego.

Uważam, że dopiero bardzo dobra znajomość sprawy daje podstawę do prawidłowo przeprowadzonej mediacji. Nie obawiałbym się tu zarzutów o tzw. przedsąd. Po pierwsze, ustalenia co do sposobu załatwienia sprawy podejmują strony postępowania; ewentualne sugestie sędziego odnośnie rozważenia określonych okoliczności mogą (ale nie muszą) mieć wpływ na poczynione ustalenia. Po drugie, w przypadku niepowodzenia mediacji, sprawę merytorycznie będzie rozstrzygał sąd w składzie trzech sędziów, a nie sędzia prowadzący mediację. I po trzecie, w sytuacjach skrajnych istnieje możliwość wyłączenia się sędziego od rozpoznawania danej sprawy w trybie określonym w art. 19 ustawy.

Postępowanie mediacyjne postrzegane jest jako swego rodzaju przedłużenie okresu pozostawionego organowi, którego akt lub czynność zaskarżono, do namysłu nad uwzględnieniem skargi.⁴

Nie negując tego rodzaju poglądu, nie ograniczałbym jednak mediacji tylko i wyłącznie do zaskarżonego aktu i ewentualnej potrzeby jego zmiany bądź uchylecia. Nie ulega bowiem wątpliwości, że przepis art. 117 § 1 ustawy daje organowi podatkowemu dużo większe możliwości korygowania swojego wadliwego rozstrzygnięcia niż czyni to jej art. 54 § 1. W uzgodnieniu ze stroną postępowania, organ podatkowy może dokonać również częściowej korekty zaskarżonego aktu. Może także, co wynika z dalszej treści art. 117 § 1 ustawy, wykonać lub podjąć inną czynność, stosownie do okoliczności sprawy w zakresie swojej właściwości i kompetencji. Strony mogą ustalić, że np. zaskarżona do sądu administracyjnego decyzja nie podlega jakiegokolwiek korekcie, organ podatkowy natomiast zobowiązuje się dokonać uzgodnionej korekty w innej decyzji, która podlega rozpoznaniu przez ten organ, a strona wcześniej cofa skargę w sprawie zawisłej przed sądem administracyjnym.

Przedmiotem postępowania mediacyjnego może być kilka spraw zawisłych przed sądem między tymi samymi stronami, np. dotyczących różnych podatków lub tego samego podatku, ale różnych okresów. Taki tryb mediacji uzasadniałaby nie tylko ekonomika postępowania, ale także szerszy zakres możliwych ustaleń.

Podjęcie mediacji daje podstawę do zawieszenia postępowania przed sądem administracyjnym w trybie art. 125 § 1 pkt 1 ustawy, jeżeli wynik sprawy zawisłej przed sądem będzie zależał od realizacji ustaleń zawartych w postępowaniu mediacyjnym. Zawieszenie postępowania może zawsze nastąpić na podstawie art. 126 ustawy – na zgodny wniosek stron, które zdecydowały się na przeprowadzenie mediacji.

Podjęcie postępowania mediacyjnego nie daje podstaw do obligatoryjnego zawieszenia postępowania podatkowego w trybie art. 201 § 1 pkt 2 ordynacji podatkowej⁵. Natomiast podjęcie ustaleń co do sposobu załatwienia sprawy, daje uzasadnioną podstawę dla wniosku o wstrzymanie wykonania zaskarżonego aktu lub czynności.

Przebieg postępowania mediacyjnego

Zgodnie z art. 116 § 2 ustawy, posiedzenie mediacyjne odbywa się z udziałem stron. Z przepisu tego wyłaniają się dwie kwestie. Postępowanie mediacyjne odbywa się **na posiedzeniu jawnym**, albowiem żaden przepis nie stanowi inaczej (art. 90 § 1 ustawy). Jest to zgodne z ogólną zasadą jawności postępowania, wyrażoną w art. 10 ustawy. Posiedzenie mediacyjne bez udziału stron nie miałyby w ogóle sensu. Dlatego zgodnie z § 36 ust. 4 regulaminu, który ma umocowanie w ustawie (art. 91 § 3), na posiedzenie mediacyjne wzywa się **strony do osobistego stawiennictwa**. Oczywiście jest, że – co do zasady – stawiennictwo organu nie będzie możliwe (np. dyrektora izby skarbowej), a w przypadku organów kolegialnych (np. samorządowego kolegium odwoławczego) nie będzie to możliwe w ogóle. W związku z tym za organ, którego działanie lub bezczynność jest przedmiotem skargi, powinna stawić się osoba umocowana do przyjęcia ustaleń co do sposobu załatwienia sprawy.

Moim zdaniem, udział odpowiednio umocowanej osoby ma niezwykle istotne znaczenie dla skuteczności całego postępowania mediacyjnego. Jeżeli organy podatkowe będzie reprezentował pełnomocnik procesowy w dotychczasowym kształcie, to praktycznie w większości przypadków nie widzę możliwości skutecznej mediacji już na pierwszym posiedzeniu. Pełnomocnik procesowy, praktycznie zawsze będzie chciał skonsultować proponowane ustalenia bezpośrednio z podmiotem, który wydał akt stanowiący przedmiot mediacji. Najlepszym rozwiązaniem byłoby, żeby za organ, którego działanie lub bezczynność jest przedmiotem skargi, stawiła się osoba upoważniona w jego imieniu do podejmowania merytorycznych rozstrzygnięć.

Wezwanie strony skarżącej do osobistego stawiennictwa oznacza stawiennictwo przed sądem podmiotu, którego dotyczy akt lub bezczynność organu podatkowego. W przypadku osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, stawiennictwo odnosi się do osoby

SĄDY ADMINISTRACYJNE

upoważnionej do reprezentowania danego podmiotu. Uważam, że art. 34 ustawy daje podstawę do udziału w postępowaniu mediacyjnym – zamiast strony postępowania – jej pełnomocnika umocowanego w trybie art. 36 ustawy.

Na posiedzenie mediacyjne należy także wezwać uczestników postępowania na prawach strony (art. 33 ustawy). Przykładowo, w sprawach podatku od czynności cywilnoprawnych będzie to strona umowy sprzedaży, która nie wniosła skargi do sądu administracyjnego.

Postępowanie mediacyjne podejmuje (nie wszczyna, gdyż nie jest to odrębne postępowanie) skarżący lub organ, na swój wniosek złożony przed wyznaczeniem rozprawy. Przez wyznaczenie rozprawy należy rozumieć datę wydania zarządzenia przez przewodniczącego wydziału o wyznaczeniu terminu rozprawy. Jest to termin instrukcyjny. Złożenie wniosku po jego upływie powoduje – zgodnie z art. 85 – bezskuteczność tej czynności.

Postępowanie mediacyjne jest fakultatywne i może być podjęte zarówno na wniosek, jak i z urzędu (art. 115 § 2 ustawy). W ostatnim przypadku może ono być przeprowadzone do czasu zakończenia postępowania przed wojewódzkim sądem administracyjnym, tj. do czasu wydania orzeczenia w sprawie.

Inicjatywę w zakresie przeprowadzenia postępowania mediacyjnego ma tylko skarżący lub organ, którego akt lub bezczynność zaskarżono, oraz sąd z urzędu. Nie ma takiej inicjatywy uczestnik postępowania.

Przepisy dotyczące postępowania mediacyjnego nie dopuszczają możliwości jego prowadzenia na rozprawie - przed składem orzekającym w sprawie. Jeżeli w trakcie rozprawy wyłoni się możliwość mediacji, sąd może odroczyć rozprawę i skierować sprawę na posiedzenie mediacyjne; może też ewentualnie odroczyć rozprawę, skierować sprawę na posiedzenie mediacyjne i zawiesić postępowanie w sprawie.

Celem postępowania mediacyjnego – zgodnie z art. 115 § 1 ustawy – jest wyjaśnienie i rozważenie okoliczności faktycznych i prawnych sprawy oraz przyjęcie przez strony ustaleń co do sposobu jej załatwienia w granicach obowiązującego prawa. W przypadku wniosku złożonego przez stronę postępowania, przedstawia ona propozycję ustaleń i jej uzasadnienie. Może to uczynić w formie załącznika do protokołu (art. 104 ustawy). Jeżeli postępowanie podjęte zostało z urzędu, propozycję ewentualnych ustaleń przedstawia na posiedzeniu mediacyjnym sędzia lub referendarz sądowy.

Przez wyjaśnienie i rozważenie okoliczności faktycznych i prawnych sprawy należy rozumieć podjęcie tych argumentów (faktycznych i prawnych), które prowadzą do przyjęcia ustaleń satysfakcjonujących obie strony i skutkujących w konsekwencji bezprzedmiotowością sprawy zawisłej przed sądem. Jedynym ograniczeniem czynionych ustaleń jest działanie w granicach obowiązującego

prawa. Ustawodawca użył tu bardzo ogólnego sformułowania, nie wskazując jednocześnie kto przekroczenie tych granic powinien stwierdzić. Wydaje się, że ten obowiązek ciąży na prowadzącym postępowanie mediacyjne (sędzim lub referendarzu sądowym), a w dalszej kolejności na organie, który na podstawie dokonanych w postępowaniu mediacyjnym ustaleń uchyli lub zmieni zaskarżony akt albo wykona lub podejmie inną czynność. Prowadzący postępowanie mediacyjne powinien posiłkować się tu treścią art. 60 ustawy, który nie wiąże sądu przy cofnięciu skargi, jeżeli cofnięcie to zmierza do obejścia prawa lub spowodowałoby utrzymanie w mocy aktu albo czynności dotkniętych wadą nieważności.

Prowadzący postępowanie mediacyjne związany będzie niewątpliwie wydanym w sprawie wyrokiem sądu administracyjnego (art. 144 i 153 ustawy). W przypadku stwierdzenia jednej z powyższych przesłanek, sędzia lub referendarz sądowy czynią o tym wzmiankę w protokole i odmawiają przyjęcia ustaleń w tym zakresie. Ustalenia w pozostałym zakresie stanowią podstawę dalszego procedowania w trybie art. 117 § 1 ustawy. Jeżeli odmowa dotyczy całości ustaleń, sprawa kierowana jest na rozprawę do merytorycznego rozpoznania, podobnie jak w przypadku nieuzgodnienia wspólnego stanowiska przez strony postępowania mediacyjnego (art. 117 § 2 ustawy).

Treść protokołu z posiedzenia mediacyjnego, na którym nie doszło do wiążących ustaleń, nie powinna stanowić podstawy rozważań sądu rozstrzygającego w sprawie, jeżeli strona nie potwierdziła przed sądem swojego stanowiska prezentowanego w postępowaniu mediacyjnym. Z treści art. 117 ustawy wynika bowiem, że tylko przyjęte przez strony ustalenia mogą stanowić podstawę dalszych czynności.

Charakter prawny ustaleń w postępowaniu mediacyjnym

Jednym z najistotniejszych problemów, jaki wyłania się na tle analizowanych unormowań jest charakter prawny przyjętych w postępowaniu mediacyjnym ustaleń co do sposobu załatwienia sprawy. Ustalenia te nie mają mocy ugody, jak w postępowaniu cywilnym, która tworzyłaby określony stan prawny. W. Ryms twierdzi, że przyjęte przez strony ustalenia nie kształtują same przez się treści stosunku prawnego czy stanu prawnego, a jedynie tworzą podstawę proceduralną do podjęcia przez organ nowego rozstrzygnięcia, w takiej formie działania, która jest właściwa dla załatwienia danej sprawy.⁶⁾

To nowe rozstrzygnięcie może odnieść się do zaskarżonego aktu lub czynności, poprzez jego uchylenie lub zmianę, wtedy na nowo kształtuje stan prawny. Organ może także wykonać lub podjąć inną czynność, stosownie do okoliczności sprawy, w zakresie swojej właściwości i kompetencji. Podejmując którekolwiek z tych rozstrzygnięć, nie jest on zwolniony z oceny prawnej podjętych przez strony ustaleń w postępowaniu mediacyjnym.

SĄDY ADMINISTRACYJNE

Organ musi się liczyć z tym, że zgodnie z art. 118 §1 ustawy,

na akt wydany na podstawie ustaleń postępowania mediacyjnego można wnieść skargę do wojewódzkiego sądu administracyjnego, w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia aktu albo wykonania lub podjęcia czynności.

Skargę może wnieść nie tylko strona postępowania, ale także jego uczestnik, prokurator czy Rzecznik Praw Obywatelskich. Sąd rozpoznaje ją łącznie ze skargą wniesioną w sprawie na akt lub czynność, w której przeprowadzono postępowanie mediacyjne. W tym celu, zgodnie z art. 111 § 2 ustawy, sąd może zarządzić połączenie tych spraw w celu ich łącznego rozpoznania. W przypadku gdy organ uchylił lub zmienił akt w sprawie, w której przeprowadzono postępowanie mediacyjne, sąd w pierwszej kolejności rozpoznaje skargę na ten właśnie akt. Jeżeli skarga okaże się zasadna, zajdzie potrzeba rozpoznania sprawy pierwotnej. W przeciwnym wypadku (oddalenie skargi), postępowanie w sprawie objętej mediacją sąd umarza jako bezprzedmiotowe. W ten sposób staje się prawomocne orzeczenie oparte na ustaleniach stron postępowania mediacyjnego.

Należy zgodzić się z poglądem W. Rymasa, że przyjęcie ustaleń w postępowaniu mediacyjnym wiąże organ.⁷⁾

W zależności od treści ustaleń poczynionych w toku mediacji – organ zobligowany jest uchylić lub zmienić zaskarżony akt albo wykonać lub podjąć inną czynność, do której się zobowiązał.

Przyjęcie odmiennego poglądu byłoby nie tylko sprzeczne z wykładnią gramatyczną art. 117 § 1 ustawy, ale co ważniejsze, czyniłoby postępowanie mediacyjne instytucją zupełnie nieprzydatną, skoro od stron mediacji nie można byłoby wyegzekwować poczynionych przez nie ustaleń.

Artykuł 116 § 3 ustawy stanowi, że z przebiegu posiedzenia mediacyjnego spisuje się protokół, w którym zamieszcza się stanowiska stron, a zwłaszcza dokonane przez nie ustalenia co do sposobu załatwienia sprawy. Szczególnie ważne dla dalszego toku postępowania jest **precyzyjne zapisanie treści dokonanych ustaleń**. Przede wszystkim nie mogą one być sprzeczne z obowiązującym prawem, muszą precyzyjnie określać do czego zobowiązują się strony mediacji, wskazać formę oraz dokładny termin wykonania ustaleń, a więc zawierać te wszystkie elementy, które pozwolą później te ustalenia wyegzekwować.

Uchylanie się organu od wykonania podjętych ustaleń może spowodować skargę na bezczynność, której uwzględnienie rodzi konsekwencje określone w art. 149 ustawy. Sąd – uwzględniając skargę – zobowiązuje organ do wykonania w określonym terminie podjętych ustaleń. W razie nieskuteczności tego rozwiązania, możliwe jest podjęcie dalszych środków, określonych w art. 154 ustawy.

Prowadzenie postępowania mediacyjnego z udziałem organu kolegialnego

Odrębnym zagadnieniem, wymagającym pogłębionej analizy, jest prowadzenie postępowania mediacyjnego z udziałem organu kolegialnego. W sprawach podatkowych chodzi o **samorządowe kolegium odwoławcze**. Co do zasady, również w takim przypadku postępowanie mediacyjne jest dopuszczalne i mam nadzieję, będzie w znaczącej części spraw skutecznie prowadzone. Chciałbym jednak zasygnalizować problemy, jakie w związku z tym mogą się pojawić.

O ile dyrektor izby skarbowej funkcjonuje jako organ podatkowy w ramach jednolitej struktury administracji podatkowej, i w ramach tej struktury jest m.in. organem drugiej instancji od decyzji naczelnika urzędu skarbowego, o tyle w przypadku samorządowych organów podatkowych relacje te są zupełnie inne. Samorządowe kolegium odwoławcze – będące organem odwoławczym od decyzji wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty albo marszałka województwa – zajmuje zupełnie inną pozycję w strukturach organów państwa, niż będący organami pierwszej instancji – wójt, burmistrz, starosta albo marszałek województwa. Kolegium to jest państwową jednostką budżetową, której koszty funkcjonowania (w tym postępowania podatkowych) ponosi Skarb Państwa, zaś w przypadku samorządowych organów podatkowych pierwszej instancji wszelkie koszty, łącznie z wpływami z tytułu podatków samorządowych, związane są ściśle z budżetem określonej jednostki samorządowej. Już chociażby to powoduje, że interesy organu drugiej instancji i skarżącego – będących stronami postępowania mediacyjnego – oraz organu pierwszej instancji mogą być rozbieżne. Teoretycznie można założyć, że osoba umocowana przez samorządowe kolegium odwoławcze do udziału w mediacji, skonsultuje się wcześniej co do zakresu mediacji z organem pierwszej instancji. Jak to będzie w rzeczywistości, pokaże praktyka.

*

Można mieć nadzieję, że w zdecydowanej większości spraw podjęte postępowania mediacyjne zakończą się sukcesem i skutkować będą umorzeniem postępowania przed sądem administracyjnym. Z tej formy załatwiania sporów strony postępowania mogą już korzystać od 1 stycznia 2004 r., i to również w sprawach zawisłych przed NSA przed tą datą, a do chwili wejścia w życie omawianych przepisów jeszcze nierozstrzygniętych.

1) R. Hauser, *Reforma sądownictwa administracyjnego – podstawowe założenia*, „Przeгляд Podatkowy” nr 10/2003 r., s. 52.

2) Ustawa z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. nr 153, poz. 1270), dalej: ustawa.

3) Rozporządzenie Prezydenta RP z 18 września 2003 r. – regulamin wewnętrznego urzędowania wojewódzkich sądów administracyjnych (Dz. U. nr 169, poz. 1646).

4) J. Borkowski, *Ustawy o dwuinstancyjnym sądownictwie administracyjnym*, „Monitor Prawniczy” 2003, nr 8, s. 349.

5) Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. nr 137, poz. 926 ze zm.).

6) W. Rymas (w.): *Prawo o postępowaniu przed sądem administracyjnym (zagadnienia wybrane)* – materiał na konferencję sędziów NSA, Warszawa, październik 2003, s. 49.

7) W. Rymas, *op. cit.* s. 49.

Bogusław Dauter
Autor jest sędzią NSA

PODATKI

Czy nowe przepisy VAT są zgodne z regulacjami unijnymi

Krzysztof Sachs, Roman Namysłowski

Niniejszy artykuł stanowi kontynuację publikacji zamieszczonej w poprzednim numerze PP, w której to omówiliśmy niezgodność niektórych przepisów nowej ustawy o VAT z prawem Wspólnot Europejskich. Tym razem skoncentrowaliśmy się głównie na postanowieniach dotyczących zasad opodatkowania transakcji międzynarodowych oraz na wybranych regulacjach zawartych w rozporządzeniach wykonawczych.

Podwójne opodatkowanie

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o VAT opodatkowaniu podlega m. in. import towarów, czyli przywóz towarów spoza Wspólnoty na terytorium Polski oraz wewnątrz-wspólnotowe nabycie towarów (WNT), czyli nabycie prawa do dysponowania jak właściciel towarami, które są wysyłane lub transportowane do Polski z innego państwa członkowskiego Wspólnoty. Zarówno VI Dyrektywa, jak i polska ustawa nie precyzują czy przedmiotem WNT mogą być wyłącznie towary dopuszczone do obrotu we Wspólnocie, czy również towary mające nadal status towarów niewspólnotowych (np. towary objęte procedurą tranzytu). W przypadku tych drugich, jeżeli będą one przesyłane do Polski z innego państwa członkowskiego, może dojść do podwójnego opodatkowania, o ile w Polsce spełnione zostaną jednocześnie przesłanki opodatkowania importu, jak i WNT. Sytuację tę można zilustrować następującym przykładem.

Podatnik belgijski przywozi towary spoza Wspólnoty i obejmuje je w swoim kraju procedurą składu celnego. Skład celny, jako procedura zawieszająca, powoduje odroczenie opodatkowania przywozu tych towarów na terytorium Wspólnoty z tytułu ich importu. Towary te są przedmiotem kolejnych dostaw w składzie celnym. W końcu znajduje się ich ostateczny nabywca i towary te przewożone są w procedurze tranzytu do Polski, gdzie dopuszczane są do obrotu. W świetle przepisów ustawy o VAT – wystąpią w tej sytuacji dwa zdarzenia podlegające opodatkowaniu: WNT w związku z nabyciem towarów wysyłanych z Belgii do Polski oraz import towarów, jako konsekwencja oclenia tych towarów w Polsce. W przypadku podatników prowadzących działalność w pełni opodatkowaną, takie podwójne opodatkowanie nie spowoduje istotnych negatywnych konsekwencji – w obu przypadkach podatnicy ci będą mieli prawo do odliczenia podatku naliczonego. Niemniej jednak, dla podatników niemających pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego (np. instytucji finansowych), zbieg dwóch czynności opodatkowanych spowoduje faktyczne podwójne opodatkowanie.

Możliwość wystąpienia podwójnego opodatkowania w takiej sytuacji przewidziano również w VI Dyrek-

tywie. Stąd też jej art. 16(1) zawiera zapis, stanowiący że „jeżeli zaprzestanie stosowania procedur, o których mowa w tym ustępie (np. procedury tranzytu – przyp. autorów), powoduje import towarów (...), państwo członkowskie importu podejmie kroki w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania na terytorium kraju”. Oznacza to, że państwa członkowskie mają swobodę co do sposobu uniknięcia podwójnego opodatkowania, a może to nastąpić poprzez wyłączenie z opodatkowania importu lub WNT, względnie poprzez odpowiednią redukcję podstawy opodatkowania. Zatem brak w polskiej ustawie przepisu eliminującego podwójne opodatkowanie towarów sprowadzanych do Polski z innego kraju Wspólnoty w procedurze tranzytu i dopuszczanych w Polsce do obrotu na terytorium Wspólnoty, należy uznać za naruszenie przepisu art. 16(1) VI Dyrektywy.

Niepełna ewidencja

Art. 109 ustawy o VAT wprowadza obowiązek prowadzenia ewidencji towarów wysyłanych do lub otrzymywanych z innego państwa członkowskiego, jeżeli na towarach tych mają zostać wykonane usługi (np. usługi uszlachetniania, naprawy, przeróbki itp.). Przesłanką wprowadzenia takiego wymogu jest konieczność kontrolowania przemieszczania towarów pomiędzy państwami członkowskimi, które ze względu na specyficzne wyłączenia z definicji WNT i wewnątrz-wspólnotowej dostawy towarów (WDT) nie wywołuje skutków podatkowych na gruncie VAT.

Zgodnie z przepisami VI Dyrektywy, a także polskiej ustawy o VAT, przemieszczenie towarów w ramach własnego przedsiębiorstwa pomiędzy państwami członkowskimi stanowi generalnie zdarzenie podlegające opodatkowaniu jako WDT w kraju wysyłki oraz WNT w kraju przeznaczenia.

Jednakże, zgodnie z art. 12 ust 1 pkt 6–8, nie stanowi WNT (i odpowiednio, zgodnie z art. 13 ust. 4 pkt 6–8 – WDT) przemieszczenie przez podatnika towarów:

- na których mają zostać wykonane usługi, pod warunkiem, że towary te powrócą do kraju, z którego zostały wywiezione,
- wykorzystywanych czasowo w celu świadczenia usług przez podatnika dokonującego wywozu,
- w celu czasowego wykorzystywania w warunkach, które pozwoliłyby w przypadku ich importu na stosowanie odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od cła.

Powyższe wyłączenia z definicji WDT i WNT odpowiadają generalnie przepisom art. 28a(5)(b) i 28a(7) VI Dyrektywy. W celu umożliwienia państwom członkowskim monitorowania czy warunki zastosowania powyższych wyłączeń zostały spełnione, VI Dyrektywa nakłada w art. 22(2)(b) na podatników obowiązek ewidencjonowania przemieszczania towarów we wszystkich trzech wymienionych powyżej przypadkach. Tymczasem zgodnie z art. 109 ust. 9 i 10 polskiej ustawy, obowiązek ewidencji dotyczy jedynie towarów przemieszczanych do lub z innego państwa członkowskiego w celu wykonania usług na tych towarach. Ustawa nie przewiduje natomiast obowiązku prowadzenia stosownej ewidencji towarów w dwóch pozostałych przypadkach.

Ponieważ zakres obowiązków nałożonych na podatników przepisami polskiego prawa krajowego jest mniejszy niż wynikałoby z VI Dyrektywy, podatnicy powinni przestrzegać jedynie tych obowiązków ewidencyjnych, które wynikają z polskiej ustawy, z pominięciem postanowień prawa wspólnotowego.

Niemniej jednak należy spodziewać się, że zakres obowiązkowych ewidencji przewidzianych polską ustawą zostanie uzupełniony, tak aby spełniać wymogi art. 22(2)(b) VI Dyrektywy.

Skąd te limity

Z przewidzianymi w art. 12 ust. 1 pkt 6–8 (dla WNT) oraz w art. 13 ust. 4 pkt 6–8 (dla WDT) wyłączeniami z definicji czynności opodatkowanych niektórych przypadków przemieszczeń towarów pomiędzy państwami członkowskimi, związana jest kolejna wątpliwość co do zgodności nowej ustawy o VAT z przepisami VI Dyrektywy. Zarówno w przypadku przemieszczenia do Polski jak i z Polski towarów, które mają być czasowo wykorzystywane do świadczenia usług, ustawa wprowadza limit czasowy przebywania towarów na terytorium kraju, do którego zostały przewiezione. Aby skorzystać ze wspomnianego powyżej wyłączenia towary nie mogą być używane do świadczenia usług poza terytorium kraju wywozu przez okres dłuższy niż 24 miesiące.

VI Dyrektywa w art. 28a(5)(b), definiującym zakres analogicznych wyłączeń, nie przewiduje takiego ograniczenia. Pojawia się ono jedynie, podobnie zresztą jak na gruncie polskich przepisów, w odniesieniu do przemieszczenia towarów używanych czasowo na terytorium innego kraju, w warunkach, które pozwoliłyby na zastosowanie odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od cła. Aby zilustrować istotę powyższej niezgodności posłużmy się przykładem.

Zagraniczna firma budowlana zawarła kontrakt na roboty budowlane na terytorium Polski. Bazując na przepisach art. 28a(5)(b) i 28a(7) VI Dyrektywy, fakt przywiezienia sprzętu budowlanego (np. dźwigów, koparek, spychaczy) na terytorium Polski z innego państwa członkowskiego w celu świadczenia usług przy jego pomocy, nie powoduje obowiązku rozpoznania WNT w Polsce, niezależnie od okresu wykorzystywania sprzętu w Polsce. Tymczasem zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT, jeżeli budowa będzie trwała dłużej niż 24 miesiące, zagraniczny podatnik powinien rozpoznać wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w Polsce z tytułu przywiezienia sprzętu budowlanego.

Innym przykładem niezgodności dotyczącym powyższej grupy przepisów – jest obowiązek wywozu towarów przywiezionych z innego państwa członkowskiego, na których to mają zostać wykonane prace (np. uszlachetnianie, naprawa) najpóźniej w ciągu 30 dni od wykonania usługi. Przekroczenie wskazanego w ustawie limitu czasowego powoduje konieczność rozpoznania WNT w Polsce w odniesieniu towarów, których np. uszlachetnienie zostało dokonane w Polsce. Warunek ten wynika wprost z art. 12 ust. 1 pkt 6 ustawy o VAT. Tymczasem takiego limitu nie przewiduje art. 28a(7) w związku z art. 28a(5)(b) VI Dyrektywy.

Podwójne opodatkowanie raz jeszcze

Kolejna niezgodność związana z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi dotyczy podstawy opodatkowania w WNT. Zgodnie z art. 31 ustawy o VAT, podstawą opodatkowania WNT jest kwota, jaką nabywca jest obowiązany zapłacić. Do podstawy opodatkowania wlicza się m.in. dodatkowe wydatki, tj. koszty opakowania, transportu czy ubezpieczenia.

Warto w tym miejscu przypomnieć zasady opodatkowania wewnątrzwspólnotowego transportu towarów. Otóż, jeżeli polski podatnik VAT, nabywca usługi transportu wewnątrzwspólnotowego, poda usługodawcy swój numer NIP z kodem PL – miejscem opodatkowania takiej usługi będzie Polska. Oznacza to, że podatnik ten będzie musiał rozpoznać podatek należny według stawki 22% z tytułu importu usług (przy założeniu, że usługodawcą jest podatnik niemający siedziby w Polsce). **Może zatem dojść do sytuacji, w której ta sama usługa będzie dwa razy opodatkowana; raz jako element podstawy opodatkowania WNT, drugi raz**

PODATKI

w związku z importem usług transportu wewnątrz-wspólnotowego.

Rozwiązaniem byłoby wprowadzenie przepisu wyłączonego wartości tych usług z podstawy opodatkowania w imporcie usług albo WNT. Tymczasem oba przepisy milczą w tym zakresie. Co więcej przepis dotyczący podstawy opodatkowania importu usług wyłącza z podstawy opodatkowania przypadki kiedy wartość usługi zwiększa ... wartość celną importowanych towarów. Zabrakło w tym przepisie sformułowania „lub podstawę opodatkowania WNT”.

W Dyrektywie zasady obliczania podstawy opodatkowania WNT zostały zdefiniowane nieco inaczej. Otóż zgodnie z art. 28e VI Dyrektywy, w przypadku WNT podstawę opodatkowania określa się na podstawie tych samych elementów, które brane są pod uwagę przy określaniu podstawy opodatkowania dla transakcji krajowych. W przypadku transakcji krajowych koszt transportu czy załadunku wliczany jest do podstawy opodatkowania z tytułu dostawy towarów, o ile koszty te nie zostały odrębnie zafakturowane. Taka sama zasada powinna zostać przyjęta dla WNT.

Zaliczki w eksporcie i WDT

Z art. 10(2) VI Dyrektywy wynika, że otrzymanie każdej zaliczki przed wydaniem towaru powoduje powstanie obowiązku podatkowego z tytułu przyszłej dostawy. VI Dyrektywa nie wyróżnia WDT czy eksportu towarów – jako odrębnych czynności podlegających opodatkowaniu. Zdarzenia te stanowią dostawę towarów, z tym że miejscem przeznaczenia dostawy jest, odpowiednio, inne państwo członkowskie lub kraj nienależący do Wspólnoty. Z tego względu przepisy Dyrektywy dotyczące zaliczek odnoszą się zarówno do dostawy krajowej, jak i WDT, czy eksportu towarów.

Do końca kwietnia 2004 r. w Polsce obowiązywała zasada, zgodnie z którą opodatkowaniu podlegały jedynie te zaliczki, których wartość przekroczyła 50% ceny. Przepisy nowej ustawy o VAT zostały – generalnie – dostosowane do wymogów Dyrektywy, niezupełnie jednak do regulacji unijnych. W przypadku zaliczek dotyczących eksportowanych towarów, pozostawiono przepisy w niezmiennym praktycznie brzmieniu, w porównaniu do obowiązujących do 30 kwietnia 2004 r. Zgodnie z art. 19 ust. 12 ustawy o VAT, w dalszym ciągu zatem opodatkowaniu podlegają jedynie te zaliczki, których wartość przekroczyła 50% ceny. Na tym nie koniec. Aby zaliczka taka podlegała opodatkowaniu, wywóz towarów musi nastąpić w ciągu 6 miesięcy od dnia jej otrzymania. Dodatkowo eksporter jest obowiązany złożyć zabezpieczenie majątkowe kwoty zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym¹⁾, wynikającej z zastosowania 0% stawki VAT do kwoty otrzymanej zaliczki. Zgodnie z art. 20 ust. 3 warunek złożenia zabezpieczenia zwrotu w celu rozpoznania

obowiązku podatkowego z tytułu otrzymanej zaliczki, wprowadzono również przy wewnątrz-wspólnotowej dostawie towarów.

Jak już wskazaliśmy wyżej, **przepis art. 19 ust. 12 nowej ustawy o VAT – jest z całą pewnością niezgodny z art. 10(2) VI Dyrektywy**, który nie pozwala państwom członkowskim w tym zakresie prawa na odstępstwo od opodatkowania każdej zaliczki. Warto przy tym podkreślić, że w praktyce przepisy dotychczasowej ustawy o VAT, umożliwiające opodatkowanie zaliczek na poczet eksportu pod warunkiem złożenia odpowiedniego zabezpieczenia, były właściwie martwe. Nawet jeżeli spełniony był pierwszy z warunków zastosowania stawki 0% (wywóz towarów w ciągu 6 miesięcy), niewielu podatników decydowało się na złożenie zabezpieczenia, tym bardziej, że u niektórych w ogóle nie występowała kwota do zwrotu ze względu na stałą nadwyżkę podatku należnego. Zaskakujące jest więc utrzymanie w nowej ustawie omawianych przepisów.

Celem wprowadzenia tych przepisów była eliminacja przypadków wyłudzenia zwrotów w związku z wystąpieniem sprzedaży (tu: zaliczki) opodatkowanej 0% stawką VAT, kiedy intencją podatnika otrzymującego zaliczkę nigdy nie był wywóz towarów poza terytorium Polski. Identyczny efekt można byłoby osiągnąć bez wprowadzania odstępstw od wymogów VI Dyrektywy, poprzez odpowiednie zdefiniowanie prawa do zwrotu nadwyżki podatku należnego nad podatkiem naliczonym, np. wskazanie, że obrót z tytułu zaliczek w eksporcie i WDT nie stanowi podstawy do otrzymania zwrotu w ciągu 60 dni, chyba że podatnik złoży zabezpieczenie majątkowe w odpowiedniej kwocie.

Zaliczkowy zwrot podatku

Jak wspomnieliśmy w poprzedniej publikacji, źródłem niezgodności polskich przepisów VAT z prawem Wspólnot Europejskich – jest nie tylko sama ustawa o VAT, ale również niektóre przepisy rozporządzeń wykonawczych wydanych na jej podstawie. Szczególnie interesującym problemem jest kwestia zgodności z wymogami prawa wspólnotowego polskich przepisów regulujących tzw. zaliczkowy zwrot podatku dla podatników rozpoczynających działalność, którzy nie dokonali jeszcze czynności opodatkowanych. Wynika to z tego, że ocena prawidłowości polskich przepisów wymaga nie tylko analizy postanowień VI Dyrektywy, ale również orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

Kwestia zasad dokonywania zwrotu zaliczkowego uregulowana jest w rozdziale 3 rozporządzenia Ministra Finansów z 27 kwietnia w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, zasad wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług²⁾. Podobnie jak przepisy obowiązujące do końca kwietnia 2004 roku, rów-

niez przytoczone powyżej regulacje pozwalają podatnikowi rozpoczynającemu działalność wystąpić o zwrot podatku, o ile spełni on szereg formalnych warunków dokonania zwrotu. Do warunków tych należy zaliczyć m.in. konieczność dokonania zakupów o wartości co najmniej 500 000 zł netto, zapłatę całości kwot wynikających z faktur zakupu, powstrzymanie się od prowadzenia działalności opodatkowanej w ciągu 6 miesięcy od dnia dokonania pierwszych zakupów. Co więcej, należy zaznaczyć, że zwrot zaliczkowy może dotyczyć jedynie zakupu towarów i usług zaliczanych do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych. Innymi słowy, przed rozpoczęciem sprzedaży opodatkowanej, podatnik nie może odzyskać podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług niemających charakteru inwestycyjnego.

Analizę zgodności powyższych regulacji z prawem Wspólnot Europejskich należy rozpocząć od przytoczenia właściwych postanowień VI Dyrektywy dotyczących odliczeń i zwrotu podatku. Zgodnie z jej art. 17(1) „prawo do odliczenia powstaje z chwilą powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do podatku podlegającego zapłacie”. Oznacza to, że nabywca ma prawo zadeklarować podatek naliczony przy zakupie towarów lub usług w tym samym okresie sprawozdawczym, w którym dostawca deklaruje podatek należny. Pozostaje jednak rozstrzygnięcie kwestii, kiedy zadeklarowany podatek naliczony może zostać zwrócony, w szczególności, kiedy podatnik nie wykazuje jeszcze w ogóle podatku należnego. Zgodnie z art. 18(4) Dyrektywy „Jeśli za dany okres rozliczeniowy kwota przysługujących odliczeń przekracza kwotę podatku należnego, Państwa Członkowskie mogą dokonać zwrotu lub przenieść nadwyżkę na okres następny”. Przepis ten nie wydaje się być wystarczająco precyzyjny, aby na jego podstawie określić nieprzekraczalny termin, w którym państwo członkowskie powinno dokonać zwrotu podatnikowi nadwyżki podatku. Takie wnioski można jednak wyciągnąć z orzecznictwa Trybunału.

Jednym z fundamentalnych orzeczeń dotyczących odliczenia i zwrotu podatku jest sprawa C-268/83 (*D.A. Rompelman i E.A. Rompelman-Van Deelen*). Jej przedmiotem była ocena prawidłowości postępowania holenderskich władz skarbowych, które odmówiły podatnikowi zwrotu podatku naliczonego z tytułu zapłaty zaliczki na poczet dostawy lokalu użytkowego, w którym miała być prowadzona w przyszłości działalność gospodarcza. Trybunał analizując stan faktyczny doszedł do wniosku, że odmówienie podatnikowi prawa do natych-



miastowego zwrotu podatku i obciążenie go kosztami finansowania „zamrożonej” kwoty byłoby niedopuszczalne w świetle fundamentalnej zasady neutralności VAT dla podatnika. Argumentacja Trybunału zawarta w orzeczeniu w sprawie *Rompelman* była wykorzystywana w kolejnych orzeczeniach dotyczących zasad zwrotu podatku.

Analizując poprawność przepisów regulujących zaliczkowy zwrot podatku, szczególną uwagę należy poświęcić grupie orzeczeń C-110/98-147/98 (*Gabalfrisa SL i inni*). Jej przedmiotem była ocena przez Trybunał zgodności z przepisami VI Dyrektywy – regulacji hiszpańskich, na mocy których

podatnikom rozpoczynającym działalność pozwalano na wystąpienie o zwrot podatku, pod warunkiem złożenia specjalnego wniosku jeszcze przed naliczeniem podatku, a ponadto, pod warunkiem, że regularna działalność opodatkowana rozpocznie się nie później niż rok od złożenia wniosku. Opierając się na interpretacji zasady neutralności VAT, ustalonej w sprawie *Rompelman*, Trybunał stwierdził, że: „Artykuł 17 VI Dyrektywy wyklucza możliwość wprowadzenia przepisów krajowych, które uzależniałyby skorzystanie z prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego, przez podatnika tego podatku, przed rozpoczęciem regularnej działalności opodatkowanej, od spełnienia pewnych kryteriów, np. złożenia stosownego wniosku przed powstaniem obowiązku podatkowego lub faktycznego rozpoczęcia działalności opodatkowanej w ciągu jednego roku od złożenia takiego wniosku, jak również przepisów które przewidywałyby kary za niedopełnienie powyższych wymogów w postaci odebrania prawa do dokonywania odliczeń lub przesunięcia skorzystania z tego prawa do czasu faktycznego rozpoczęcia regularnej działalności opodatkowanej”.

Odnosząc wnioski z orzeczenia Trybunału w sprawie *Gabalfrisa* do postanowień przepisów rozporządzenia dotyczących zaliczkowego zwrotu podatku, należy uznać, że wszelkie warunki wychodzące poza normalne ograniczenia odliczenia podatku naliczonego (np. konieczność uregulowania należności, czy zakaz rozpoczęcia wykonywania czynności opodatkowanych w ciągu 6 miesięcy od rozpoczęcia zakupów, jak również ograniczenie zwrotu podatku jedynie do zakupów inwestycyjnych) – są niezgodne z wymogami prawa wspólnotowego.

PODATKI

Elektroniczny obieg dokumentów

Kolejną kwestią, którą warto poruszyć dokonując ogólnej analizy zgodności polskiego stanu prawnego z wymogami Wspólnoty, jest kwestia dopuszczenia przez ustawę o VAT oraz wydane do niej akty wykonawcze – do elektronicznej wymiany dokumentów pomiędzy podatnikami i organami skarbowymi oraz pomiędzy podatnikami.

Jedną z ostatnich nowelizacji VI Dyrektywy, przyjętą w 2002 r., wniosła istotne zmiany do jej art. 22, którego treścią jest określenie zakresu różnego rodzaju obowiązków administracyjnych podatników. Przepis ten reguluje zasady rejestracji podatników, obowiązki ewidencyjne, kwestie związane z wystawianiem faktur, składaniem deklaracji podatkowych itp. Zmiany wniesione na mocy Dyrektywy 2002/38/EC dotyczą głównie elektronicznej formy komunikacji pomiędzy władzami skarbowymi i podatnikami. Zgodnie z art. 22(1)(a) VI Dyrektywy, państwa członkowskie mają obowiązek umożliwić podatnikom składanie oświadczeń o rozpoczęciu, zaprzestaniu lub zmianie prowadzenia działalności jako podatnik drogą elektroniczną. Co więcej – państwa członkowskie mogą nawet wprowadzić obowiązek składania zgłoszeń rejestracyjnych tą drogą. Analogiczne postanowienia dotyczą – na podstawie art. 22(4)(a) – składania deklaracji dla VAT, a na podstawie art. 22(6)(b) – również przesyłania informacji podsumowujących dla transakcji wewnątrzspółnotowych.

Niestety przepisy nowej ustawy o VAT nie przewidują możliwości spełnienia przez podatników ich obowiązków związanych z przesyłaniem dokumentów do urzędów skarbowych w formie elektronicznej.

Wydaje się, że przyczyną pominięcia tych wymogów w polskich regulacjach nie było przeoczenie, lecz praktyczny brak przygotowania polskiego fiskusa do elektronicznego obiegu dokumentów.

Kwestią odrębną od komunikowania się drogą elektroniczną z organami skarbowymi, jest przewidziana przez VI Dyrektywę możliwość elektronicznego przesyłania i przechowywania faktur przez podatnika. Zgodnie z art. 22(3)(c) VI Dyrektywy (w brzmieniu nadanym Dyrektywą 2001/115/EC) faktury mogą być, pod warunkiem zgody kontrahenta, przesyłane w formie elektronicznej. Art. 106 ust. 10 ustawy o VAT umożliwia Ministrowi Finansów określenie w drodze rozporządzenia – zasad wystawiania i przesyłania faktur drogą elektroniczną. Należy zwrócić uwagę, że jest to jedynie możliwość, a nie obowiązek. W efekcie żadne z opublikowanych dotychczas rozporządzeń wykonawczych nie zawiera jakichkolwiek postanowień dotyczących faktury elektronicznej. Co więcej, wspomniana delegacja odnosi się jedynie do wystawiania i przesyłania faktur.

Tymczasem istotną kwestią związaną z fakturą elektroniczną jest sposób archiwizowania wystawionych i otrzymanych dokumentów. Wspomniana Dyrektywa 2001/115/EC wprowadziła do VI Dyrektywy nowy artykuł 22a, którego treścią jest określenie zasad przechowywania faktur w formie elektronicznej, a w szczególności zasad przechowywania faktur w formie elektronicznej w innych państwach członkowskich.

Niestety, przepisy § 26 rozporządzenia z 27 kwietnia 2004 r., dotyczące zasad przechowywania faktur, w żaden sposób nie odnoszą się do elektronicznej formy przechowywania dokumentów, co więcej, nakazują ich przechowywanie „w oryginalnej postaci”, co w świetle braku przepisów wykonawczych regulujących zasady wystawiania faktury w formie elektronicznej, zdaje się jednoznacznie przesądzać o konieczności przechowywania dokumentów papierowych.

Brak jest również jakichkolwiek wskazówek co do możliwości przechowywania faktur poza granicami Polski, choć możliwość taką przewiduje wprost wspomniany już art. 22a VI Dyrektywy (w odniesieniu do faktur elektronicznych) oraz art. 22(3)(d) (niezależnie od formy wystawionej faktury).

Reasumując trzeba niestety stwierdzić, że zarówno przepisy ustawy o VAT, jak i aktów wykonawczych do niej – pozostawiają bardzo wiele do życzenia w zakresie możliwości zastąpienia papierowego obiegu dokumentów związanym rozliczeniem VAT – dokumentami elektronicznymi. Należy przy tym podkreślić, że dzieje się tak pomimo faktu, że przywołane przepisy VI Dyrektywy – w tym zakresie – mają charakter przepisów bezwzględnie obowiązujących.

* * *

Podsumowując obie publikacje dotyczące zgodności nowej ustawy o VAT ze standardami prawa UE, należy stwierdzić, że jednoznacznych niezgodności jej przepisów z postanowieniami VI Dyrektywy jest mniej niż można by zakładać, opierając się na potocznych opiniach dotyczących ustawy. Nie zmienia to jednak faktu, że nie jest ona wolna od błędów i licznych niejasności. Biorąc dodatkowo pod uwagę niezgodności z prawem wspólnotowym, zarówno te przedstawione przez nas w niniejszych publikacjach, jak i te, które uświadomimy sobie dopiero w praktyce, przy rozliczaniu podatku – ustawa o VAT zasługuje na szybkie podjęcie prac nad jej nowelizacją.

1) Zgodnie z art. 87 ustawy o VAT wystąpienie sprzedaży opodatkowanej stawkami obniżonymi (w tym 0%) uprawnia podatnika do otrzymania zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w okresie 60 dni (w kwocie równej 22% obrotu opodatkowanego stawkami obniżonymi).

2) Dz. U. nr 97, poz. 971.

Krzysztof Sachs
Autor jest partnerem w Zespole VAT
firmy Ernst & Young

Roman Namysłowski
Autor jest menedżerem w tym samym
zespolu

Dominik Mączyński, Ryszard Sowiński

Ochrona podatnika przed skutkami przepisów trudnych do zrozumienia

Zjawisko obowiązywania przepisów prawa podatkowego, które ze względu na stosowanie rozbudowanego systemu odwołań, używanie zdań wielokrotnie złożonych czy stosowanie pojęć nieostrych są trudne do zrozumienia przez ich adresatów, zmusza do postawienia pytania o mechanizmy ochrony podatnika przed skutkami takich regulacji prawnych.

Tematem niniejszego artykułu jest problem obowiązywania przepisów trudnych do zrozumienia dla podatnika. Za „przepisy trudne do zrozumienia”¹⁾ uznajemy, dla potrzeb tej publikacji, takie przepisy, których podatnik nie jest w stanie pojąć z uwagi na sposób ich zredagowania, choć normy w nich zawarte są do niego adresowane. Badając opisywane zjawisko, należy poczynić jednak kilka założeń wstępnych.

Po pierwsze, należy uznać, że nie od wszystkich podatników można oczekiwać takich samych umiejętności interpretacji tekstu prawnego. Ze względu na różny poziom wykształcenia i zdolności intelektualnych obywateli doprowadzenie do sytuacji, w której wszystkie przepisy będą zrozumiałe dla wszystkich podatników, jest praktycznie niemożliwe²⁾.

Po drugie, można założyć, że w miarę wzrostu skali prowadzonej działalności gospodarczej przedsiębiorca coraz częściej musi powierzać kwestie rozliczeń podatkowych wyspecjalizowanym służbom. Wydaje się więc, że regulacje adresowane do takich przedsiębiorców mogą cechować się większym stopniem złożoności.

Powstaje pytanie, czy można tolerować sytuację, w której stopień skomplikowania tekstu prawnego jest tak duży, że aby go zrozumieć, podatnik jest zmuszony zatrudnić podmioty profesjonalnie zajmujące się wykładnią prawa. Naszym zdaniem

fakt zatrudnienia takiego podmiotu do interpretacji stanu prawnego jest zawsze dowodem pewnej nieprawidłowości legislacyjnej.

Prawo podatkowe powinno być na tyle zrozumiałe, aby z jego interpretacją radzili sobie sami podatnicy lub ich wyspecjalizowane służby księgowe.

Punktem wyjścia do dalszych rozważań mogą być zatem następujące postulaty:

- nie można wymagać od podatnika, aby przy zapoznawaniu się z treścią aktów prawnych korzystał z innych źródeł niż organy promulgacyjne,
- podatnik nieprowadzący działalności gospodarczej w większym rozmiarze powinien mieć możliwość zrozumienia regulacji do niego adresowanych bez konieczności zatrudniania specjalistów,
- od podatnika prowadzącego działalność gospodarczą można oczekiwać większej znajomości prawa podatkowego.

Analizując kwestię skutków prawnych wprowadzania do systemu prawnego przepisów trudnych do zrozumienia, nie sposób nie wspomnieć o wypracowanych na gruncie piśmiennictwa³⁾, orzecznictwa⁴⁾ i legislacji⁵⁾ zasadach tworzenia prawa. Z zasad tych wynika jednoznacznie postulat tworzenia prawa zrozumiałego dla jego adresatów, a przepisy niezrozumiałe poddawane są powszechnej krytyce. Prawodawca sformułował reguły tworzenia prawa w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej⁶⁾. Reguły zawarte w rozporządzeniu są jednak, na gruncie prawa podatkowego, wielokrotnie naruszane.

Błędy legislacyjne powodujące powstawanie przepisów trudnych do zrozumienia

Zarówno w orzecznictwie, jak i w literaturze wielokrotnie wskazuje się na różnorodne błędy popełniane w procesie tworzenia prawa daninowego. Zwraca się uwagę między innymi na konieczność zachowania *vacatio legis*, zakaz zmian regulacji podatkowych w trakcie roku, konieczność ochrony praw nabytych i ochrony interesów w toku. Naszym celem nie jest dokonywanie po raz kolejny szczegółowej i kompleksowej analizy zarzutów stawianych prawu podatkowemu. Warto jednak podnieść te nieprawidłowości, które powodują tworzenie przepisów trudnych do zrozumienia. Niejasność

przepisów podatkowych wynika, naszym zdaniem, najczęściej z następujących przyczyn:

- wprowadzania przepisów zawierających błędy konstrukcyjne,
- stosowania rozbudowanego systemu odniesień,
- używania zdań wielokrotnie złożonych,
- stosowania pojęć nieostrych,
- braku spójności wewnętrznej aktów prawnych,
- rozproszenia materii w wielu aktach prawnych,
- braku przepisów intertemporalnych.

Przepisy zawierające błędy konstrukcyjne zmuszają podatników do sięgania do reguł wykładni pozajęzykowej, a to z kolei powoduje, że rezultat wykładni nie jest rezultatem pewnym. Przykładem przepisu powodującego niepewność co do rezultatów wykładni jest art. 7 ust. 2 i 3 ustawy o podatku od towarów i usług⁷⁾. Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają, co do zasady, wyłącznie odpłatne dostawy towarów. Artykuł 7 ust. 2 ustawy stanowi jednak, że przez dostawę rozumie się również nieodpłatne przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem, jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych czynności. Tak więc, jeżeli podatnik dokonuje dostawy nieodpłatnej na cele niezwiązane z prowadzoną działalnością (np. przekazując wyprodukowaną żywność dla domu dziecka) – zobowiązany jest zapłacić od takiego przekazania podatek od towarów i usług. Natomiast w następnym przepisie (art. 7 ust. 3 ustawy), ustawodawca ustanowił zasadę, zgodnie z którą „Przepisu ust. 2 nie stosuje się do przekazywanych drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych, prezentów o małej wartości i próbek”. Treść przepisu jest o tyle niezrozumiała, że wyłącza on zastosowania ust. 2 w sytuacjach, w których ten ustęp i tak zazwyczaj nie ma zastosowania (ust. 2 dotyczy przecież przekazania niezwiązanych z prowadzonym przedsiębiorstwem)”. Powstaje zatem pytanie,

czy przekazywanie prezentów o dużej wartości⁸⁾ w związku z prowadzonym przedsiębiorstwem podlega opodatkowaniu czy też nie.

W opisywanej wyżej sytuacji możliwe są co najmniej dwa rezultaty wykładni. Z jednej strony można uznać, że przepis ust. 3 jest *superfluum* ustawowym i nie zmienia w żaden sposób stanu prawnego – każde przekazanie nieodpłatne dokonywane w związku z prowadzonym przedsiębiorstwem jest nieopodatkowane.

Z drugiej strony można, stosując zaawansowane reguły wykładni, stwierdzić, że przekazania takie podlegają opodatkowaniu. Wynika to z:

- wykładni *a contrario* przepisu art. 3,

- zasady głoszącej, że ustawodawca nie wprowadza do systemu zapisów niepotrzebnych,
- wykładni z uwzględnieniem zasad wynikających z VI Dyrektywy, która w art. 5 ust. 6 odnosi się do kwestii opodatkowania przekazania nieodpłatnych.

W literaturze przedmiotu dominuje drugi rodzaj wykładni. Żaden przepis ustawy nie ustanawia jednak wprost zasady opodatkowania nieodpłatnych przekazania związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Powstaje zatem pytanie, czy należy od podatnika oczekiwać znajomości zaawansowanych reguł wykładni i obciążać go odpowiedzialnością za ewentualne błędy wynikające z zastosowania się do komentowanego przepisu.

Drugim błędem legislacyjnym powodującym powstawanie przepisów trudnych do zrozumienia jest stosowanie rozbudowanego systemu odniesień. Wbrew regulacjom prawnym określającym sposób tworzenia przepisów prawnych na gruncie prawa podatkowego stosowanie rozbudowanych odniesień jest zasadą, a nie wyjątkiem.

W zakresie odniesień podstawowym problemem jest jednak przede wszystkim odsyłanie przez ustawodawcę do przepisów, które odsyłają do kolejnych przepisów. Aby zilustrować to twierdzenie przykładami, warto prześledzić łańcuch odniesień rozpoczynający się w art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Przepis ten odsyła do ust. 2–21, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1. Z kolei w art. 20 znajdują się odesłania do przepisów dotyczących wystawiania faktur oraz do art. 13 ust. 5, art. 13 ust. 4., art. 12 ust. 1 i 2. Natomiast w art. 13 ust. 5 podatnik znajdzie odesłanie do art. 15, art. 22 ust. 1 pkt 2. W art. 15 natomiast znajdują się odesłania do przepisów trzech innych ustaw oraz do art. 96 ust. 1 i 4.

Tego typu przykładów można podać znacznie więcej, a dodatkowym utrudnieniem jest fakt, że przepisy rozporządzenia wykonawczego do ustawy zmieniają niektóre z zasad określonych w wyżej zacytowanych przepisach.

W łańcuchu odniesień zakodowane są normy, których interpretacja jest znacznie utrudniona lub wręcz niemożliwa dla adresata nieposiadającego dogłębnej wiedzy z zakresu prawa podatkowego. Aby zrozumieć jeden przepis – należy bowiem znać dobrze całą ustawę, łącznie z przepisami przejściowymi i końcowymi, a także z licznymi aktami wykonawczymi.

Kolejnym przykładem nieprawidłowości przy tworzeniu tekstu prawnego jest kodowanie norm w zdaniach wielokrotnie złożonych oraz konstruowanie zasad, od których przewiduje się szereg wyjątków, od których z kolei przewiduje się kolejne wyjątki. Zrozumienie takich przepisów wymaga znajomości zasad logiki formalnej. Przykładem przepisu w postaci zdania wielokrotnie złożonego jest art. 10 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, który stanowi, że „wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 9, nie występuje w przypadku, gdy: (...) 3) dostawa towarów, w wy-

niku której ma miejsce wewnątrzspółnotowe nabycie towarów na terytorium kraju: a) nie stanowiła u podatnika, o którym mowa w art. 15, albo nie stanowiłaby u podatnika podatku od wartości dodanej dostawy towarów, o której mowa w art. 7, lub stanowiła albo stanowiłaby taką dostawę towarów, ale dokonywaną przez podatnika, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9, albo podatnika podatku od wartości dodanej, do którego miałyby zastosowanie podobne zwolnienia, z wyjątkiem, gdy przedmiotem dostawy są nowe środki transportu, lub b) stanowiłaby dostawę towarów, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2”.

Innym przykładem przepisów zawierających zdania wielokrotnie złożone i wymagających ponadprzeciętnych umiejętności logicznego myślenia są zapisy art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z tymi przepisami nie uważa się za koszty uzyskania przychodów (pkt 60) „odsetek od pożyczek (kredytów) udzielonych spółce przez jej udziałowca (akcjonariusza) posiadającego nie mniej niż 25% udziałów (akcji) tej spółki albo udziałowców (akcjonariuszy) posiadających łącznie nie mniej niż 25% udziałów (akcji) tej spółki, jeżeli wartość zadłużenia spółki wobec udziałowców (akcjonariuszy) tej spółki posiadających co najmniej 25% udziałów (akcji) i wobec innych podmiotów posiadających co najmniej 25% udziałów w kapitale takiego udziałowca (akcjonariusza) osiągnie łącznie trzykrotność wartości kapitału zakładowego spółki – w części, w jakiej pożyczka (kredyt) przekracza tę wartość zadłużenia, określoną na dzień zapłaty odsetek; przepisy te stosuje się odpowiednio do spółdzielni, członków spółdzielni oraz funduszu udziałowego takiej spółdzielni”. Z kolei zgodnie z pkt 61 nie zalicza się do kosztów „odsetek od pożyczek (kredytów) udzielonych przez spółkę innej spółce, jeżeli w obu tych podmiotach ten sam udziałowiec (akcjonariusz) posiada nie mniej niż po 25% udziałów (akcji), a wartość zadłużenia spółki otrzymującej pożyczkę (kredyt) wobec udziałowców (akcjonariuszy) tej spółki posiadających co najmniej 25% jej udziałów (akcji) i wobec innych podmiotów posiadających co najmniej 25% udziałów w kapitale tych udziałowców (akcjonariuszy) oraz wobec spółki udzielającej pożyczki (kredytu) osiągnie łącznie trzykrotność wartości kapitału zakładowego spółki – w części, w jakiej pożyczka (kredyt) przekracza tę wartość zadłużenia, określoną na dzień zapłaty odsetek; przepisy te stosuje się odpowiednio do spółdzielni, członków spółdzielni oraz funduszu udziałowego takiej spółdzielni”⁹⁹.

Kolejny przykład dotyczy przepisów zawierających wyjątki od wyjątków. Zgodnie z treścią art. 27 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług miejscem świadczenia usługi jest „miejsce, gdzie świadczący usługę posiada siedzibę”. Wyjątek od tej zasady wprowadza art. 27 ust. 2 pkt 2, zgodnie z którym miejscem świadczenia usługi jest miejsce, gdzie odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości. Z kolei wyjątek od tej zasady znajduje się w art. 28 ust. 1, w którym za miejsce świadczenia uznano miejsce, gdzie transport

towarów się rozpoczyna. Natomiast od tej zasady ustawodawca przewidział wyjątek w art. 28 ust. 3, zgodnie z którym miejscem świadczenia usługi jest terytorium państwa członkowskiego, które wydało nabywcy numer identyfikacji podatkowej.

Kolejną przyczyną powstawania przepisów trudnych do zrozumienia jest używanie przez ustawodawcę pojęć nieostrych¹⁰⁰. Zgodnie z przyjętymi zasadami redakcji tekstu prawnego przepisy powinny być redagowane w sposób precyzyjny, tak aby adresat był w stanie jednoznacznie określić zakres swoich obowiązków¹¹¹. Z tego względu używanie pojęć nieostrych powinno następować, na gruncie prawa daninowego, tylko w szczególnie uzasadnionych przypadkach. Takim przypadkiem wydaje się być np. art. 67a ordynacji podatkowej, który umożliwia organowi podatkowemu umorzenie zaległości podatkowych w przypadku istnienia „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego”. Ponieważ ustawodawca nie jest w stanie przewidzieć wszystkich sytuacji, w których umorzenie jest uzasadnione, sięga do pojęć nieostrych. Używanie pojęć nieostrych jest jednak często zabiegiem nieusprawiedliwionym. Przykładem pojęcia nieostrych jest pojęcie „prezentu” na gruncie opisywanego wcześniej art. 7 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług. Ponieważ pojęcie prezentu nie ma ściśle określonego znaczenia (*Słownik języka polskiego* nie zawiera precyzyjnej definicji, podaje jedynie jako synonimy słowa „upominek, podarunek”¹²) i kojarzy się z przekazaniem rzeczy w związku z jakąś wyjątkową okolicznością, pojawia się pytanie, czy na przykład wiązanka kwiatów albo żywność jest prezentem w rozumieniu ustawy. Innym przykładem pojęcia nieostrych jest pojęcie „reprezentacji i reklamy” na gruncie art. 23 ust. 1 pkt 23 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych¹³.

Kolejną nieprawidłowością spotykaną w polskich ustawach podatkowych jest ich niespójność konstrukcyjna wyrażająca się w tym, że przepisy regulujące określoną materię rozproszone są w wielu rozdziałach. Powoduje to stan, w którym bez dokładnej lektury całego aktu prawnego nie jest możliwe uzyskanie pewności co do zasad opodatkowania. I tak na przykład w przepisach stanowiących o tym, co nie jest kosztem uzyskania przychodów (art. 23 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), reguluje się zasadę uznawania za koszt uzyskania przychodów wartości netto środka trwałego w przypadku jego sprzedaży. Przykładem „rozproszenia” może być również zamieszczanie ważnych zwolnień przedmiotowych w przepisach przejściowych i końcowych. Innym przykładem jest odebranie prawa do ulgi z tytułu darowizn przekazanych organizacjom pożytku publicznego przez przedsiębiorców opodatkowanych liniową, 19% stawką podatku dochodowego od osób fizycznych za pomocą przepisów o zasadach składania zeznań podatkowych (art. 45 ust. 1 i 1a

w związku z art. 27d i 30c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – problem ten związany jest również z kwestią wielokrotnych odniesień, o czym była mowa wcześniej).

Kolejnym zjawiskiem utrudniającym adresatowi zrozumienie treści adresowanego do niego przepisu jest rozproszenie przepisów po wielu aktach prawnych¹⁴⁾. Związane jest to po pierwsze z częstymi zmianami przepisów, a po drugie z dużą ilością delegacji ustawowych i szerokim zakresem materii regulowanej w aktach wykonawczych do ustaw podatkowych. Dowodem na pierwsze zjawisko jest fakt, że kolejne nowelizacje ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, po opublikowaniu tekstu jednolitego w Dzienniku Ustaw z 2000 r. Nr 14 zamieszczono w 51 dziennikach ustaw, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych po opublikowaniu tekstu jednolitego w Dzienniku Ustaw z 2000 r. Nr 54 – w 32 dziennikach ustaw, a ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (przed wprowadzeniem „nowej” ustawy) – w 50 dziennikach ustaw¹⁵⁾. Biorąc pod uwagę fakt rozproszenia przepisów w wielu aktach prawnych, za niewykonalne można uznać twierdzenie NSA o tym, że „w dobrze pojętym interesie osoby rozpoczynającej działalność gospodarczą leży zapoznanie się przez nią przynajmniej z podstawowymi obowiązkami i uprawnieniami, jakie wynikają z ogólnie dostępnych przepisów ogłoszonych w organach promulgacyjnych”¹⁶⁾. Na podstawie organów promulgacyjnych podatnik nie jest w stanie poznać treści adresowanych do niego aktów prawnych.

Sposoby ochrony podatnika przed skutkami wprowadzania przepisów trudnych do zrozumienia

Podsumowując wcześniejsze rozważania, należy stwierdzić, że wprowadzanie do systemu podatkowego przepisów trudnych do zrozumienia przez adresatów nie powinno być tolerowane. Pojawiające się niebezpieczne przekonanie o tym, że wzrost złożoności procesów gospodarczych usprawiedliwia sytuację, w której jedynie specjaliści są w stanie pomóc podatnikowi w wykonywaniu jego obowiązków, należy poddać krytyce. W praktyce trudno zapewne byłoby stworzyć system podatkowy wolny od jakichkolwiek błędów i pojęć niedookreślonych. Trudno też byłoby stworzyć system, w którym wykładnia funkcjonalna czy systemowa byłaby w ogóle niepotrzebna¹⁷⁾.

Należy także zwrócić uwagę na fakt, że

podatnik niewypełniający swojego obowiązku podatkowego z powodu niezrozumienia przepisu nie jest w obecnym stanie prawnym właściwie chroniony.

Trybunał Konstytucyjny nie eliminuje, z wyjątkiem rzadkich przypadków, przepisów trudnych do zrozumienia z systemu prawnego, organy podatkowe nie uznają takich błędów za przesłankę umorzenia zaległości podatkowych, a sądy administracyjne podkreślają, że nieznanomość prawa nie zwalnia podatnika od zapłaćenia podatku¹⁸⁾.

Bez względu jednak na zasadność wprowadzania do systemu przepisów trudnych do zrozumienia rodzi się problem prawnej ochrony obywatela, który nie był w stanie zrozumieć adresowanego do niego przepisu. Jeżeli uznać, że sytuacja funkcjonowania w systemie prawnym przepisów trudnych do zrozumienia jest swego rodzaju patologią, to powinny w tym systemie funkcjonować mechanizmy usuwające skutki tej patologii.

Warto rozważyć trzy możliwości prawnej ochrony podatników przed skutkami funkcjonowania trudnych do zrozumienia przepisów. Są to:

- wykładnia prawa podatkowego dokonana przez właściwe organy,
- sądowa kontrola trudnych do zrozumienia przepisów,
- możliwość umorzenia zaległości podatkowych albo zaniechania poboru podatku, rozłożenia podatku na raty, odroczenia terminu płatności, możliwość przywrócenia terminów.

Wykładnia prawa podatkowego dokonywana przez właściwe organy

Istotną regulacją, mającą na celu zapewnienie zrozumienia przepisów prawa podatkowego na etapie jego interpretacji, jest ogólna wykładnia prawa podatkowego dokonywana przez Ministra Finansów oraz udzielanie podatnikom przez organy podatkowe informacji o zakresie i sposobie stosowania prawa podatkowego w konkretnej sprawie. Instytucje te zostały uregulowane w art. 14 i 14a ustawy – Ordynacja podatkowa.

W intencji ustawodawcy wykładnia prawa podatkowego dokonywana przez właściwe organy państwa miała zapewnić jednolite stosowanie prawa podatkowego poprzez wyeliminowanie rozbieżności w orzecznictwie organów podatkowych. Wykładnia prawa podatkowego dokonywana jest na dwóch płaszczyznach. Minister Finansów dokonuje wykładni ogólnej, interpretując przepisy budzące wątpliwości i rozbieżności w orzecznictwie. Organ podatkowy natomiast udziela informacji o zakresie stosowania prawa podatkowego jedynie na wniosek podatnika, w jego indywidualnej sprawie. Instytucja nie jest wolna od wad.

Mankamentem wykładni dokonywanej przez Ministra Finansów jest to, iż często ukazuje się ona ze znacznym opóźnieniem, co powoduje, że ciężar ryzyka związanego z błędnym rozumieniem przepisu zostaje przerzucony na podatnika. Najpierw bowiem podatnik jest zobowiązany do realizacji obowiązku podatkowego

według, jego zdaniem, słusznej metody, a nierzadko po jakimś czasie dopiero uzyskuje informację o wykładni prawa sporządzonej przez Ministra Finansów. Niewątpliwie wadą dokonywanej w ten sposób wykładni prawa jest fakt, że Minister Finansów nie jest w stanie wyjaśnić wszystkich trudnych do zrozumienia przepisów.

Warto w tym miejscu odnotować, że zdarzały się sytuacje, w których wykładnia dokonywana przez Ministra Finansów nie służyła wyjaśnianiu wątpliwości interpretacyjnych, lecz wprowadzaniu podatników w błąd¹⁹⁾. Takie działanie podważa nie tylko wiarygodność organów zobowiązanych do przestrzegania prawa, ale również wiarygodność omawianej instytucji.

W przypadku wykładni prawa dokonywanej przez organy podatkowe, choć zwiększa ona nieco bezpieczeństwo obrotu, nie rozwiązuje jednak większości problemów, ponieważ po pierwsze – opracowywanie przez organy podatkowe interpretacji trwa nierzadko znacznie dłużej niż miesiąc, a po drugie – interpretacje takie zawierają błędy i nie są w pełni wiarygodne. Wady te nie zostały również w pełni wyeliminowane po wejściu w życie, od początku 2005 r., nowelizacji ustawy – Ordynacja podatkowa²⁰⁾. Wprowadzenie instytucja ta w nowym kształcie stwarza obecnie podatnikom większą pewność w zakresie wielkości obciążeń podatkowych, jednak sposób regulacji nakazuje sceptycyzm wobec nowych unormowań prawnych²¹⁾.

Pomimo sformułowanych powyżej uwag krytycznych

niewątpliwą zaletą obowiązywania instytucji wykładni prawa jest wyjaśnienie podatnikom zawitych przepisów podatkowych przez profesjonalne organy administracji publicznej, a także to, że zastosowanie się podatnika do wykładni Ministra Finansów lub organu podatkowego ogranicza w dużej mierze niekorzystne konsekwencje błędnego zrozumienia przepisów podatkowych.

Sądowa kontrola przepisów trudnych do zrozumienia

Ochrona prawna podatników przed skutkami obowiązywania przepisów trudnych do zrozumienia powinna być zapewniona w szczególności przez kontrolę sądową dokonywaną przez Trybunał Konstytucyjny oraz sądy administracyjne²²⁾.

Punktem wyjścia dla rozważań zawartych w niniejszym rozdziale jest założenie, że przepisy trudne do zrozumienia są sprzeczne z zasadą demokratycznego państwa prawa, o której mowa w art. 2 Konstytucji i w licznych orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego. Warto w tym miejscu wspomnieć o nadrzędnym charakterze

Konstytucji w hierarchii źródeł prawa w Polsce, a także o treści art. 8 ust.2, który stanowi, że „przepisy Konstytucji stosuje się bezpośrednio, chyba że Konstytucja stanowi inaczej”. Konstytucja jest aktem normatywnym, zawierającym normy powszechnie obowiązujące, „a nie jakiegokolwiek inne wypowiedzi”. Konstytucja ma charakter kreacyjny i derogacyjny²³⁾. Miejsce Konstytucji w hierarchii źródeł prawa oznacza również, że żadna norma prawna nie może być niezgodna z ustawą zasadniczą.

Nie ulega wątpliwości, że organem właściwym do oceny zgodności określonych regulacji prawnych z Konstytucją RP jest Trybunał Konstytucyjny. Orzeczenia TK zapadają na wniosek uprawnionych organów wymienionych w art. 191 oraz art. 192 Konstytucji RP. Ponadto, zgodnie z art. 193, każdy sąd może przedstawić TK pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem. Orzeczenia TK mają moc powszechnie obowiązującą i są ostateczne, co oznacza, że TK może orzec o utracie mocy obowiązującej niezgodnego z Konstytucją, trudnego do zrozumienia przepisu. Orzeczenie takie wchodzi w życie z dniem jego ogłoszenia, jednak wyjątkowo TK może określić inny termin utraty mocy obowiązującej, natomiast w sytuacji, gdy orzeczenie wiąże się z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawie budżetowej, TK określa termin utraty mocy obowiązującej po zapoznaniu się z opinią Rady Ministrów. Termin ten nie może jednak przekroczyć osiemnastu miesięcy.

Orzeczenia TK, choć mają fundamentalne znaczenie dla systemu prawnego w zakresie oceny zgodności ustaw z Konstytucją, nie są w stanie zapewnić pełnej ochrony prawnej podatnikom przed skutkami obowiązywania trudnych do zrozumienia przepisów prawnych. Wynika to m.in. z ograniczonego kręgu podmiotów, które są upoważnione do złożenia wniosku do TK o dokonanie oceny zgodności ustaw z Konstytucją. Nie wszystkie zatem wątpliwe przepisy mogą być rozpoznane przez TK. Ponadto przedmiotem orzeczeń TK są przepisy już obowiązujące, na podstawie których realizowane są obowiązki podatkowe. Ochronę prawną osłabia również fakt, iż TK często w przypadku stwierdzenia niezgodności przepisów podatkowych z ustawą odracza termin utraty ich mocy obowiązującej oraz wprowadza inne zastrzeżenia ograniczające skutek podjętych przez siebie orzeczeń²⁴⁾.

Wobec powyższego, istotną rolę przy ocenie mocy obowiązującej trudnych do zrozumienia przepisów prawnych powinny odgrywać również sądy administracyjne, tj. Naczelny Sąd Administracyjny i Wojewódzkie Sądy Administracyjne.

Niewątpliwie w doktrynie prawniczej problemem spornym jest kwestia interpretacji zasady bezpośred-

niego stosowania Konstytucji²⁵). Chodzi o to, czy „normy konstytucyjne mogą być materialnoprawną podstawą orzeczenia sądu, (...) czy w razie konfliktu normy ustawowej z konstytucyjną sąd jest upoważniony odmówić zastosowania tej pierwszej i wydać orzeczenie na podstawie normy wyrażonej w konstytucji nie skierowując sprawy do Trybunału Konstytucyjnego”²⁶). Zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie istnieją dwa stanowiska. Zgodnie z pierwszym jedynie TK jest organem uprawnionym do oceny zgodności ustaw z Konstytucją, a sądy są zobowiązane do orzekania na podstawie ustaw i ewentualne wątpliwości co do ich konstytucyjności winny rozstrzygać w trybie art. 193 Konstytucji RP, kierując pytanie prawne do TK. Drugi pogląd zakłada, że każdy sąd, rozpatrując konkretną sprawę, może pominąć przepis, który uzna za niezgodny z Konstytucją.

Pierwsze stanowisko zajął Sąd Najwyższy stwierdzając w jednym z orzeczeń, że „Konstytucja jest ustawą zasadniczą, a jej dyrektywy doznają konkretyzacji w ustawodawstwie „zwykłym” i dopiero te ostatnie normy prawa stanowionego są podstawą rozstrzygania sporów sądowych. Wyrażona w art. 8 ust. 2 Konstytucji zasada bezpośredniego stosowania oznacza obowiązek sądu orzekania w zgodzie z priorytetami ustanowionymi w Konstytucji. W razie zastrzeżeń co do zgodności ustaw „zwykłych” z Konstytucją specjalny tryb przewidziany w art. 188 Konstytucji pozwala na wyeliminowanie z obrotu prawnego norm prawnych niekonstytucyjnych. Dopóki nie zostanie stwierdzona przez Trybunał Konstytucyjny niezgodność określonego aktu normatywnego z Konstytucją, dopóty ten akt podlega stosowaniu”²⁷). Podobne stanowisko Sądu Najwyższego znaleźć można w wyroku z dnia 30 października 2002 roku. Sąd stwierdza w nim, że „bezpośredniość stosowania Konstytucji nie oznacza kompetencji do kontroli konstytucyjności obowiązującego ustawodawstwa przez sądy i inne organy powołane do stosowania prawa”²⁸). Również sam Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd, że „bezpośredniość stosowania konstytucji nie oznacza kompetencji do kontroli konstytucyjności obowiązującego ustawodawstwa przez sądy i inne organy powołane do stosowania prawa”, a także, że „domniemanie zgodności ustawy z konstytucją może być obalone jedynie wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego, a związanie sędziego ustawą obowiązuje dopóty, dopóki ustawie tej przysługuje moc obowiązująca”²⁹).

Natomiast przykładem szerokiego pojmowania zasady bezpośredniego stosowania Konstytucji jest stanowisko NSA wyrażone w następujący sposób: „Sędziowie mają prawo (...) do wydawania wyroków wprost na podstawie Konstytucji. Sędzia sądu administracyjnego może w indywidualnej sprawie odstąpić od stosowania przepisu ustawy podatkowej, który uznaje za sprzeczny z Konstytucją, oraz pominąć sprzeczny z Konstytucją i ustawą akt podustawowy”³⁰). Stanowisko takie znajdu-

je uzasadnienie w treści art. 178 Konstytucji RP, zgodnie z którym sędziowie w sprawowaniu swego urzędu są niezawisli i podlegają tylko Konstytucji oraz ustawom. Zgodnie z prezentowanym poglądem

możliwe jest zatem wydanie przez sąd administracyjny orzeczenia odmawiającego stosowania ustawy podatkowej bądź jej części w razie uznania jej za niezgodną z Konstytucją, o ile jest niezbędne dla rozstrzygnięcia konkretnej sprawy³¹.

Takie pojmowanie zasady bezpośredniego stosowania Konstytucji znajduje odzwierciedlenie również w wyrokach Sądu Najwyższego. I tak w wyroku z dnia 29 sierpnia 2001 r. sąd stwierdza, iż jego obowiązkiem jest dokonywanie oceny konstytucyjności przepisu, albowiem „uchylenie się od niej może prowadzić do rozstrzygnięcia sprawy na podstawie przepisu niekonstytucyjnego, a zatem niezgodnie z prawem obowiązującym”³²). W innym z kolei orzeczeniu SN stwierdza, że „sąd może w konkretnej sprawie pominąć normę prawną aktu podustawowego niezgodnego z konstytucją i wydać rozstrzygnięcie wyłącznie na podstawie konstytucji i ustaw”³³).

W świetle uregulowań konstytucyjnych wydaje się uzasadniony pogląd, zgodnie z którym sędziowie są nie tylko „maszyną, aparatem subsumcyjnym, podciągającym wypadki życiowe pod określone istniejące przepisy”³⁴).

Sądom administracyjnym należy zatem przypisać istotną rolę przy zapewnieniu podatnikom ochrony w związku z obowiązywaniem trudnych do zrozumienia przepisów prawnych. Sądy te bowiem, orzekając w konkretnych przypadkach, mogą przy wydawaniu wyroku pominąć przepisy trudne do zrozumienia jako niezgodne z Konstytucją.

Naturalnie orzeczenie takie nie będzie miało skutków powszechnie obowiązujących, a zatem przepis nie utraci mocy obowiązującej. W określonej sprawie nie będzie jednak stanowił podstawy nakładania obowiązku podatkowego.

Umorzenie zaległości podatkowych a przepisy trudne do zrozumienia

W związku z zaproponowanym na początku niniejszego artykułu założeniem, że stopień skomplikowania przepisów powinien być dostosowany do możliwości intelektualnych ich adresata, powstaje pytanie, jak uchronić podatnika przed skutkami przepisów co prawda trudnych do zrozumienia, ale nieprzekraczających granic niekonstytucyjności. Wydaje się, że w przypadku

swoistego „niedostosowania” przepisów do poziomu wiedzy, doświadczenia i umiejętności konkretnego podatnika nie można mówić o niekonstytucyjności przepisów, ale należy uznać, że powoduje to zasadność umorzenia zaległości podatkowej powstałej w wyniku błędnej interpretacji przepisów.

Zgodnie z art. 67a § 1 ordynacji podatkowej w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym organ podatkowy, na wniosek podatnika, może umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną. Według zwolenników wąskiej interpretacji pojęć nieostrych użytych w ordynacji umorzenia należy stosować wyłącznie w przypadku wystąpienia zdarzeń losowych, na które podatnik nie miał wpływu. Umorzenia uzasadnione są również w sytuacji zagrożenia egzystencji podatnika. Obecnie jednak dominuje szersze pojmowanie ustawowych przesłanek umorzenia³⁵. Odrzucenie tezy o ograniczaniu przesłanki ważnego interesu podatnika do zdarzeń losowych egzemplifikuje teza wyroku NSA z dnia 28 stycznia 2000 r.³⁶: „Nie można się zgodzić, że art. 67 § 1 ordynacji podatkowej może mieć zastosowanie jedynie w wypadku zaistnienia klęski żywiołowej (zdarzenia losowego). Użyte w powołanym przepisie określenia „ważny interes podatnika” i „interes publiczny” mają charakter nieostry, którego treść powinna być oceniana w świetle okoliczności konkretnej sprawy (...)”. Zwolennicy szerszego pojmowania opisywanych pojęć stwierdzali, że choć, co do zasady, niepowodzenia finansowe nie mogą skutkować powstaniem obowiązku umorzenia zaległości, to umorzenie jest „możliwe w warunkach, które pozwolą podatnikowi na osiągnięcie równowagi ekonomicznej i ochronią ją przed likwidacją”³⁷.

Pomimo pewnej ewolucji poglądów na temat przesłanek umorzenia w kierunku ich szerszego pojmowania – postulat uznania niezrozumienia przepisów za taką przesłankę nie doczekał się jak dotąd akceptacji. Nawet gdyby dopuścić tak szeroką interpretację pojęcia „interes publiczny” i „ważny interes podatnika” – przepis art. 67a ordynacji podatkowej jest przepisem uznaniowym. „Uznanie administracyjne jest konstrukcją prawną pozwalającą organowi administracji publicznej na wybór konsekwencji prawnych zaistnienia sytuacji, do której odnosi się hipoteza normy prawnej. Konsekwencje te określone są w przepisach prawa, a z natury rzeczy muszą być one co najmniej dwie”³⁸. Użycie w art. 67a ordynacji podatkowej konstrukcji uznania administracyjnego budzi kontrowersje i wiąże się z ograniczeniem prawa podatnika do instancyjnej i sądowej kontroli poprawności merytorycznej decyzji organu pierwszej instancji. Instytucja umorzenia zaległości podatkowej – biorąc pod uwagę obecne poglądy na przesłanki umorzenia oraz instytucję uznania administracyjnego – nie zapewnia właściwej ochrony podatnika przed błędami wynikającymi z niechlujnej legislacji.

Uważamy, że należy dopuścić umorzenie w sytuacji, gdy zdeorientowany treścią trudnych do zrozumienia przepisów podatnik zwraca się do naczelnika urzędu skarbowego z wnioskiem o umorzenie zaległości podatkowych. Co więcej,

konstrukcja normy art. 67a ordynacji powinna być zreformowana w taki sposób, aby dyrektor izby skarbowej oraz sędziowie sądów administracyjnych mieli możliwość oceny, czy przy danym stopniu skomplikowania przepisów oraz możliwościach intelektualnych, jakich należałoby oczekiwać od danego podatnika – umorzenie powinno być obligatoryjne czy nie.

Dyskusja na temat konieczności reformy prawa podatkowego prowadzona jest od lat. Kolejni ministrowie odpowiedzialni za przygotowywanie propozycji rozwiązań ustawowych zapowiadają istotne zmiany w prawie podatkowym. Tymczasem stan kryzysu legislacyjnego trwa, a nawet się pogłębia. Wydaje się, że bez radykalnej zmiany poglądów na kwestię obowiązywania przepisów trudnych do zrozumienia i bez wynikających z tego konsekwencji (również budżetowych) twórcy prawa nie będą mieć motywacji do reformy systemu podatkowego. Sędziowie sądów administracyjnych i Trybunał Konstytucyjny uzyskują w ten sposób szansę na wymuszenie na ustawodawcy koniecznych zmian.

Podsumowując:

1. Proces tworzenia przepisów prawnych³⁹) powinien być powierzony odpowiednio przygotowanym do tego osobom lub instytucjom⁴⁰). Twórcy prawa podatkowego powinni opracowywać projekty aktów prawnych w sposób jasny i precyzyjny, pamiętając o adresacie przygotowywanych regulacji.
2. Przepisy niezrozumiałe są niezgodne z art. 2 Konstytucji RP i powinny być eliminowane w drodze kontroli sądowej.
3. Organami upoważnionymi do kontroli konstytucyjności trudnych do zrozumienia przepisów są zarówno sądy administracyjne orzekające w konkretnych sprawach, jak i Trybunał Konstytucyjny, którego orzeczenia mają moc powszechnie obowiązującą. Podkreślić należy szczególną rolę sędziów sądów administracyjnych, którzy powinni odmawiać stosowania w konkretnej sprawie przepisów, które uznają za niezgodne z Konstytucją.
4. Trudne do zrozumienia przepisy powinny być wyjaśniane w drodze wykładni dokonywanej przez właściwe organy, przy zapewnieniu podatnikom ochrony w przypadku powołania się na taką interpretację.

5. W przypadku swoistego „niedostosowania” przepisów do poziomu wiedzy, doświadczenia i umiejętności konkretnego podatnika nie można mówić o niekonstytucyjności przepisów, ale należy uznać, że powoduje to zasadność umorzenia zaległości podatkowej powstałej w wyniku błędnej interpretacji przepisów lub zastosowania innego instrumentu prawnego pozwalającego na złagodzenie negatywnych skutków obowiązywania przepisu trudnego do zrozumienia.

1) Synonimami pojęcia „trudne do zrozumienia” są słowa: niejasne, zagmatwane, zawiłe. Zob. *Uniwersalny słownik języka polskiego PWN*, pod red. S. Dubisza, Warszawa 2003.

2) „Znaczna część dziwactw podatkowych powstaje w związku z formułowaniem tekstów aktów prawotwórczych, których język powinien być jednoznaczny i komunikatywny dla jak najszerszego grona adresatów (...)”. Zob. A. Gomułowicz, J. Małecki, „Dziwactwa” *legislacji podatkowej*, *Acta Universitatis Lodzianis Folia Iuridica* 54, 1992, s. 141.

3) Zob. m.in. B. Brzeziński, *Zasady tworzenia prawa finansowego (próba sformułowania)*, Państwo i Prawo 1986, z. 5, s. 66–67; zob. także C. Kosikowski, *Legislacja finansowa*, Warszawa 1998, s. 23 i n.; A. Gomułowicz, J. Małecki, „Dziwactwa”..., *op. cit.*, s. 141; C. Kosikowski, *Prawo finansowe – część ogólna*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003, s. 166–167, 171; R. Kubacki, *Legislacja podatkowa*, cz. II. Monitor Podatkowy 1998, nr 9, s. 283; R. Mastalski, *Zasada państwa prawnego w orzecznictwie podatkowym Trybunału Konstytucyjnego*, *Głosa* 1995, nr 5, s. 15–16; A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Warszawa 1954, t. 2, s. 585.

4) Zob. m.in. W. Łączkowski, *Zasady podatkowe w orzecznictwie polskiego Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Koncepcje współczesnych reform podatkowych. Europa na drodze do wspólnej waluty. Księga pamiątkowa z okazji 40-lecia pracy naukowej prof. dr hab. A. Komara*, Poznań 1998, s. 99 i n.; J. Małecki, *Lex falsa lex non est*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius, Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, (red.) A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003, s. 69; R. Mastalski, *Orzecznictwo podatkowe Trybunału Konstytucyjnego a polski system podatkowy*, Państwo i Prawo 1993, nr 4, s. 5 i n.; J. Oniszczuk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 167–168; liczne wyroki Trybunału Konstytucyjnego.

5) Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej (Dz. U. Nr 100, poz. 908).

6) *Ibidem*. Zob. S. Wronkowska, M. Zieliński, *Problemy i zasady redagowania tekstów prawnych*, Warszawa 1993, s. 160 i n.

7) Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535).

8) Pojęcie „małej wartości” zostało zdefiniowane w ust. 3.

9) Por. B. Brzeziński, R. Haydey, *Niedopuszczalna kapiualizacja w prawie podatkowym*, Monitor Podatkowy 1998, nr 2, s. 33 i n.

10) Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, „Dziwactwa”..., *op. cit.*, s. 147.

11) Zob. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 lutego 2001 r., K 19/99, z dnia 12 czerwca 2002 r., P 13/01, z dnia 20 listopada 2002 r., K 41/02 i orzeczenie z dnia 26 kwietnia 1995 r., K 11/94.

12) Z kolei „podarunek” to „to, co się komuś daje za darmo w celu sprawienia mu radości, przyjemności; dar, podarek, prezent, upominek”, zob. *Słownik języka polskiego PWN*, www.pwn.pl.

13) Zob. m.in. M. Dawidziuk, *Koszty reprezentacji i reklamy dla celów podatku dochodowego od osób prawnych*, Monitor Podatkowy 1996, nr 10, s. 300; B. Dauter, *Reprezentacja i reklama w podatku dochodowym od osób prawnych*, Doradca Podatnika 2002, nr 9, s. 70; E. Kosiński, *Wydatki na reprezentację i reklamę jako koszty uzyskania przychodów w świetle orzecznictwa NSA i wyjaśnień Ministerstwa Finansów*, Monitor Podatkowy 1999, nr 6, s. 17; E. Kosiński, *Wydatki na reprezentację i reklamę*, Przeгляд Podatkowy 1999, nr 5, s. 1.

14) M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, s. 104 i n.

15) Szerzej na temat zjawiska: S. Wronkowska, *Na czym polega dobra legislacja?*, Przeгляд legislacyjny 2002, nr 1, s. 9.

16) Wyrok NSA z dnia 11 lutego 1998 r., III SA 1678/96. Warto w tym miejscu przytoczyć orzeczenie NSA z 1984 roku, w którym sąd stwierdza, że „nikt nie może się zasłaniać nieznajomością prawa ogłoszonego we właściwym organie promulgacyjnym. Jednakże przepisy prawa i ustalenia o charakterze ogólnym, wydane przez organy państwowe, lecz nie opublikowane w urzędowych zbiorach, mogą mieć w stosunku do określonej osoby moc obowiązującą tylko pod warunkiem, że została o ich treści poinformowana.” – wyrok NSA z dnia 14 listopada 1984 r., SA/Gd 893/84.

17) Zob. R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 96.

18) „Argument braku wykształcenia i nieznajomości przepisów prawa nie może być podstawą udzielenia ulgi w zapłacie zaległości podatkowej, bowiem decydując się na prowadzenie działalności gospodarczej w jakiegokolwiek formie, podatnik przyjmuje na siebie ryzyko jej prowadzenia.” – wyrok NSA z dnia 12 maja 2000 r., I SA Lu/211/99 (należy jednak przyznać, że inne uzasadnione przyczyny były podstawą prawidłowego rozstrzygnięcia w rozpatrywanej przez sąd sprawie).

19) Zob. np. Pismo PO 2/11-01573/95 Podsekretarza Stanu z dnia 31 października 1995 r. do izb i urzędów skarbowych w sprawie darowizn (pismo zostało wydane przed wejściem w życie ordynacji podatkowej).

20) Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. Przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 173, poz. 1808).

21) Wobec omawianej nowelizacji ustawy podnosi się często zarzut niekonstytucyjności, a także obawy może budzić planowane ograniczenie możliwości korzystania z prawa do informacji o zakresie stosowania prawa podatkowego na skutek wprowadzenia opłaty.

22) O znaczeniu orzecznictwa sądowego więcej, [w:] R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Wpływ orzecznictwa sądowego na proces tworzenia prawa podatkowego*, Przeгляд Podatkowy 2001, nr 3, s. 20.

23) S. Wronkowska, *W sprawie bezpośredniego stosowania Konstytucji*, Państwo i Prawo 2001, nr 9, s. 4.

24) Por. np. wyrok TK z dnia 6 marca 2002 r. (P 7/00 – POP 2002 r., nr 4, poz. 111).

25) L. Morawski, *Główne problemy współczesnej filozofii prawa, Prawo w toku przemian*, Warszawa 2003, s. 238 i n.

26) S. Wronkowska, *W sprawie...*, *op. cit.*, s. 5.

27) Wyrok SN z dnia 7 listopada 2003 r., V CKN 1493/00.

28) Wyrok SN z dnia 30 października 2002 r., V CKN 1456/00.

29) Zob. wyrok TK z dnia 31 stycznia 2000 r., P 4/99, a także wyroki o sygnaturach P 12/98, P 8/99, P 8/00, U 4/97, Sk 19/99.

30) Wyrok NSA z dnia 14 lutego 2002 r., I SA/Po 461/01, OSP 2003, nr 2, poz. 17.

31) J. Małecki, *Prawotwórcza rola orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach podatkowych*, RPEiS 1993, z. 4, s. 36–37; zob. m.in. wyrok NSA z dnia 14 lutego 2002 r., I SA/Po 461/01, OSP 2003, nr 2, poz. 17; wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2002 r., I SA/Łd 1954/01, OSP 2002, nr 11, poz. 139.

32) Wyrok SN z dnia 29 sierpnia 2001 r., III RN 189/00.

33) Wyrok SN z dnia 7 marca 2003 r., III RN 33/02.

34) J. Małecki, *Prawotwórcza rola...*, *op. cit.*, s. 34.

35) Najobszerniejsze dotychczas omówienie dyskusji na temat przesłanek umorzenia zaległości podatkowych, [w:] A. Pomorska, *Kontrowersje wokół przesłanek umorzenia zaległości podatkowych, Ex iniuria non oritur ius...*, *op. cit.*, s. 275.

36) Wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2000 r., III SA 181/99.

37) Wyrok NSA z dnia 16 stycznia 1998 r., III SA 1248/96.

38) B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Oleśńska, *Ordynacja podatkowa – komentarz*, 2002.

39) Więcej na ten temat, [w:] A. Bień, *Proceduralne aspekty tworzenia dobrego prawa*, Przeгляд Legislacyjny 2002, nr 1, s. 25.

40) S. Wronkowska, *Zagadnienia procesu legislacyjnego*, Przeгляд Legislacyjny 2000, nr 1, s. 11 i n.

dr Dominik Mączyński
dr Ryszard Sowiński

Autorzy są pracownikami naukowymi
w Katedrze Prawa Finansowego na
Wydziale Prawa i Administracji UAM



RECENZJA



Stephan Kudert, Marcin Jamróży

Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców

Wyd. Wolters Kluwer Polska – ABC, Warszawa 2007, wyd. 1

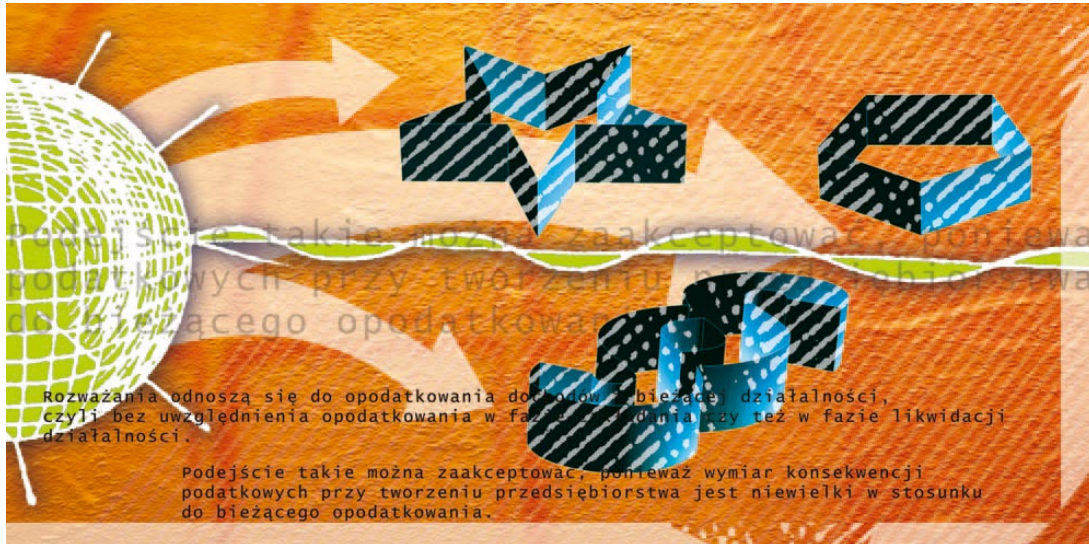
Niniejsza publikacja omawia wpływ opodatkowania podatkami dochodowymi na typowe decyzje gospodarcze podejmowane przez przedsiębiorców. Zgodnie z intencją Autorów ma ona pomóc przedsiębiorcom w obniżaniu kosztów za pomocą legalnego kształtowania obciążeń podatkowych. Pod pojęciem optymalizacji podatkowej Autorzy rozumieją wybór takiej formy prawnej oraz struktury planowanej transakcji w ramach i granicach obowiązującego prawa podatkowego, która pomogłaby zmniejszyć poziom obciążeń podatkowych. Jest to niewątpliwie jedna z nielicznych pozycji na polskim rynku, która w sposób tak profesjonalny, a jednocześnie czytelny i zrozumiały, pokazuje przedsiębiorcom, jaka może być metodologia wykonania rachunku obciążeń podatkowych lub symulacji rozliczenia podatkowego oraz jakich wyborów powinni dokonać w oparciu o uzyskane wyniki, aby jak najwięcej zaoszczędzić na podatkach. Tam, gdzie Autorzy dowodzą pewnych prawidłowości za pomocą dość skomplikowanych wzorów matematycznych, wynik końcowy ilustrują prostymi przykładami, które ułatwiają zrozumienie tezy końcowej. Recenzowana publikacja jest przydatna przedsiębiorcy na każdym etapie procesu gospodarczego: przed podjęciem decyzji o rozpoczęciu działalności gospodarczej, w toku jej wykonywania, w razie konieczności przeprowadzenia restrukturyzacji oraz w momencie zakończenia działalności. Z rozdziału poświęconego decyzjom inwestycyjnym czytelnik może dowiedzieć się, kiedy inwestycja rzeczowa z podatkowego punktu widzenia jest mniej opłacalna od lokaty finansowej lub odwrotnie oraz jakie są różnice w ocenie jej opłacalności na poziomie spółki i wspólników, w zależności od tego, czy inwestorem jest spółka z o.o. czy spółka osobowa.

Dalsze rozważania Autorów dotyczą wpływu podatków dochodowych na decyzje finansowe przedsiębiorcy, a w szczególności odpowiedzi na pytanie, kiedy bardziej opłacalne jest finansowanie spółki ze środków własnych, a kiedy ze środków obcych. Interesująco przedstawiają się wywody Autorów w przedmiocie polityki dywidendy. Wyplata dywidendy zawsze powoduje pogorszenie (utrata) płynności finansowej, toteż Autorzy zalecają rozważenie sprzężenia wypłaty dywidendy z powrotnym pozyskaniem środków od wspólników. Analizują także, jaka jest najbardziej optymalna forma wypłaty wynagrodzenia wspólnikowi przez spółkę (udział w zysku, odsetki) w zależności od tego, czy wypłaty dokonuje spółka osobowa czy kapitałowa. Nierzwykłe interesujące są rozważania Autorów na temat polityki wykazywania dochodów w aspekcie krajowym i transgranicznym. Autorzy dowodzą na przykładzie Polski i Niemiec, jakie stawki (graniczne, przeciętne) należy brać pod uwagę, aby optymalnie rozłożyć dochody podlegające w tych państwach opodatkowaniu w zależności od metody unikania podwójnego opodatkowania. W rozdziale o cenach transferowych Autorzy rozważają z kolei, na przykładzie powiązanych spółek z siedzibą w Polsce i w Niemczech, w jaki sposób zmienia się całkowite opodatkowanie, jeżeli spółka-córka wypłaca spółce-matce zamiast dywidendy podwyższone wynagrodzenie z tytułu świadczenia usług. Szereg przykładów optymalizacji podatkowej znajdziemy w rozdziale dotyczącym wykorzystania straty podatkowej. Autorzy omówili m.in. zjawisko kupowania strat, określane także jako nabycie „garnituru spółek”. W Polsce brak jest regulacji prawnych uzależniających wykorzystanie straty podatkowej przez spółkę od zachowania jej tożsamości gospodarczej, co powoduje, że ta forma optymalizacji podatkowej, przynajmniej do czasu interwencji usta-

Rozpatrując zażalenie na postanowienie w sprawie interpretacji podatkowej wydane po upływie trzymiesięcznego terminu, organ odwoławczy obowiązany jest stwierdzić uchybienie terminu, uchylić rozstrzygnięcie organu I instancji i skierować je do ponownego rozpoznania; w przeciwnym razie, można stwierdzić, że jest to „milcząca interpretacja”, skutkująca związaniem organów stanowiskiem podatnika zaprezentowanym we wniosku o udzielenie interpretacji.

Wyrok z dnia 7 sierpnia 2007 r. (I SA/Gd 732/2005)

RECENZJA



wodawcy, może być brana pod uwagę jako mieszcząca się w granicach prawa. Wiele miejsca Autorzy poświęcili analizie wpływu opodatkowania na wybór formy prawnej, w tym także w przypadku działalności gospodarczej wykonywanej za granicą. Porównano na przykład bieżące opodatkowanie przedsiębiorcy indywidualnego i spółki z o.o. oraz wykazano, jak kształtują się obciążenia podatkowe przy wykorzystaniu alternatywnych wobec wypłat z zysku form płatności spółki na rzecz wspólników, takich jak wynagrodzenie za pracę i świadczenie usług, odsetki od udzielonej pożyczki, wynagrodzenie z tytułu spółki cichej oraz czynsz dzierżawny. Interesująca jest przedstawiona w publikacji koncepcja „podwójnej spółki” polegająca na stworzeniu struktury pozwalającej na połączenie korzyści związanych z formą prawną spółki osobowej i kapitałowej. W aspekcie transgranicznym poddana została analizie opłacalność inwestycji bezpośrednich za pośrednictwem zakładu oraz spółki-córki, a w przypadku zakładu dodatkowo rozważono, jaka forma przedsiębiorstwa macierzystego (spółka kapitałowa czy osobowa) jest najbardziej optymalna.

W rozdziale poświęconym transakcjom restrukturyzacyjnym Autorzy przedstawili kryteria oceny podatkowej tych transakcji oraz szczegółowo omówili transakcje typu *share deal* oraz *asset deal*. Pokazali, że wyznaczony cel restrukturyzacyjny można osiągnąć różnymi drogami powodującymi zróżnicowane obciążenia podatkowe lub powstanie zobowiązań podatkowych w różnych okresach. Zwrócili uwagę na fakt, że w Polsce podatnicy nie mają prawa wyboru pomiędzy odroczeniem opodatkowania a ujawnieniem i opodatkowaniem „cichych rezerw” na dzień dokonania transakcji restrukturyzacyjnych, co w znacznym stopniu ogranicza „pole manewru” i możliwość optymalizacji. Ostatni rozdział

pracy poświęcony jest wpływowi opodatkowania na wybór miejsca prowadzenia działalności, w ramach którego omówiono podatkowe instrumenty wsparcia regionalnego.

Publikacja ta stanowi cenny wkład do polskiego piśmiennictwa podatkowego, przede wszystkim z uwagi na zawartą w niej wszechstronną analizę ekonomicznych skutków opodatkowania. Autorzy – analizując różnorodne decyzje podejmowane w toku prowadzenia działalności gospodarczej pod kątem ich oddziaływania na zmniejszenie lub zwiększenie obciążenia podatkowego – udowodnili, że ciężar podatkowy nie jest wielkością daną, lecz można na niego wpływać. Wiedzę o zasadniczych możliwościach kształtowania obciążeń podatkowych powinni mieć menedżerowie podejmujący zarówno decyzje strategiczne (wybór formy prawnej lub miejsca prowadzenia działalności), jak i decyzje bieżące dotyczące np. wyboru formy finansowania czy metody amortyzacji. Wiedza ta jest także przydatna doradcom podatkowym oceniającym różne warianty decyzji gospodarczych pod kątem obciążeń podatkowych. Do niepodważalnych walorów publikacji należy bardzo duża liczba przykładów i tabel ilustrujących różne warianty rozwiązań. Publikacja może także zainteresować przedsiębiorców planujących inwestycje na terytorium Niemiec lub mających powiązania kapitałowe z podmiotami w tym kraju z uwagi na liczne przykłady dotyczące takich sytuacji.

prof. dr hab. Hanna Litwińczuk
Autorka jest profesorem na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

GŁOS DORADCÓW PODATKOWYCH



Dariusz M. Malinowski

Doradztwo podatkowe w Polsce – subiektywne spojrzenie na minione 10 lat

W 2007 roku minęło 10 lat od wejścia w życie ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym¹. To z jednej strony epoka dla dynamicznie rozwijającej się gospodarki wolnorynkowej, a jednocześnie czas bardzo krótki na zbudowanie mocnych struktur i wypracowanie miejsca w życiu społecznym dla tak licznej grupy zawodowej, jaką stanowią doradcy podatkowi.

Pytania podstawowe to – jak ten czas wykorzystali sami doradcy oraz co robić, aby w przyszłości, po kolejnych 10 latach, móc podsumować je jako okres umocnienia zawodu i wzrostu jego prestiżu w społeczeństwie. Moje sugestie i oceny mają oczywiście charakter subiektywny, ale wieloletnie doświadczenia w pracy w strukturach samorządu zmuszają wręcz do takiej retrospektywy i usprawiedliwiają chęć podzielenia się refleksjami z Czytelnikami. Sądzę, że nie jest możliwe wyrażenie jednoznacznej oceny minionych lat, bardziej oczywiste jest wskazanie priorytetów na przyszłość. Różnie mogą być kształtowane także same kryteria ocen. Ja uważam, że na doradztwo podatkowe spojrzeć można w dwóch perspektywach – do wewnątrz, czyli jak mocne są struktury samorządu, czytaj, jak mierzyć ich zdolność do prawidłowego reprezentowania interesów członków korporacji, współdziałania w stwarzaniu im jak najlepszych warunków do zarobkowego wykonywania zawodu zaufania publicznego. Celowo połączyłem w jednym zdaniu te dwie przesłanki, pozornie niepasujące do siebie – misję, którą musimy wypełniać i szanować, jednocześnie dbając o zapewnienie godnego bytu swoim rodzinom, bo możliwości dodatkowego zarobkowania są dla doradców bardzo ograniczone. Druga perspektywa, szersza, czyli na ile i w jakich kwestiach doradztwo na trwałe odcisnęło swoje piętno w życiu publicznym. I tu również trudno o jednoznaczne wskazanie, co jest białe, a co czarne, a sukcesy na tym samym polu przeplatają się z porażkami.

Otwórzmy więc wreszcie tę doradczą puszkę i wyjmijmy to, co najlepsze. Dla mnie na to miano z pewnością zasługuje generalna umowa obowiązkowego ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej oraz znakomita, partnerska współpraca Krajowej Rady Doradców Podatkowych z ubezpieczycielami, myślę, że trzeba ich tu wymienić: *HDI Gerling* oraz *TUiR Warta*. Nie tylko na papierze, nie tylko w zakresie intencji, ale – jak pokazują dane dotyczące likwidacji szkód i wypłaty odszkodowań – także w praktyce. Umowa podlega dynamicznej ewolucji. Strony wyraźnie czują newralgiczne punkty zapewniające bezpieczne i spokojne wykonywanie zawodu, poszerzając znacząco ofertę w stosunku do wymogów mini-

malnych, wynikających z przepisów prawa. Ostatni aneks wprowadza do umowy kolejny produkt, a mianowicie ubezpieczenie od odpowiedzialności karnej skarbowej. Doradca, u którego w wyniku wykonywania czynności doradztwa podatkowego wynikną zagrożenia odpowiedzialności karnej (*vide* art. 9 § 3 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy²); dalej: k.k.s.), może w drodze takiej nieobowiązkowej polisy ubezpieczyć się w zasadzie od wszystkiego, oczywiście z wyjątkiem treści sentencji wyroku. To wielkie osiągnięcie, zważywszy na skalę zjawiska. I właśnie ta skala zjawiska – mimo aktualności wszystkich wcześniejszych uwag aprobujących działania KRDP, jest jednocześnie dobitnym dowodem słabości naszej grupy zawodowej. Właśnie owa łatwość, z jaką wobec doradców wszczynane są przez urzędy skarbowe postępowania karne. Często wydaje się, że od uznania urzędnika zależeć będzie, czy postępowanie karne skarbowe z art. 61 (nierzetelne prowadzenie ksiąg podatkowych) lub art. 56 (tzw. oszustwo podatkowe, czyli podanie nieprawdziwych danych w deklaracji) wytoczy przeciw podatnikowi czy też doradcy. Żadna, nawet najlepiej sporządzona, umowa nie przewidzi scenariuszy wszystkich możliwych sytuacji, jakie mogą zaistnieć w toku współpracy doradcy z podatnikiem, a jeżeli przedstawimy umowę jednostronnie przenoszącą odpowiedzialność na klienta, to szybko go utracimy. Członkowie organów naszego samorządu często mają tendencję do porównywania roli i pozycji doradcy w postępowaniu podatkowym do tej, jaką odgrywają adwokaci i radcowie prawni, familiarnie tytułowani starszymi braćmi, w postępowaniach sądowych. Obawiam się, że jeszcze przez długi czas porównania te opierać się będą jedynie na pobożnych życzeniach. Czy jakimś prokuratorowi przyszło do głowy oskarżać adwokata, że ten wiedział nieco więcej o swoim kliencie niż prokuratura czy sąd i nie pobiegł do nich natychmiast z tą informacją lub udzielił mu błędnej porady? Od lat nie potrafimy wprowadzić do przepisów z zakresu postępowania karnego uregulowań dotyczących poszanowania tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego. Oskarżony doradca staje więc przed dylematem – walczyć o wykazanie niewinności we własnej sprawie, czy też naruszyć ślubowanie i kierować postępowanie przeciwko swojemu klientowi. Brak takiej ochrony prawnej (bo nawet najlepsza polisa osłodzić może jedynie ekonomiczne skutki porażki) połączony z przepisami prawa podatkowego, które praktycznie nie dają się stosować wprost, a funkcjonują w znakomitej większości z wykładnią sądową i, co gorsza, wykładnią autorską organów podatkowych – upodabnia wykonywanie doradz-



GŁOS DORADCÓW PODATKOWYCH

twą podatkową do tańca na brzytwie. Służymy swoją pracą obywatelom i ich interesom, ale w zgodzie z przepisami prawa i w intencji przestrzegania ich.

Zapewnienie poprawy wspomnianej ochrony prawnej uważam za zadanie priorytetowe, a dotychczasowy brak efektów, choćby w postaci poważnej publicznej dyskusji na ten temat, za porażkę. Mamy zapewnione prawo reprezentowania podatnika w całym toku postępowania administracyjnego i sądowego w sprawach z zakresu obowiązków podatkowych, ale walczyliśmy tam także o własne bezpieczeństwo. Nawiasem mówiąc, właśnie zapewnienie prawa reprezentowania podatników przed sądami administracyjnymi obydwu instancji, osiągnięte dzięki cierpliwej pracy i merytorycznemu przekonywaniu parlamentarzystów w toku procesu legislacyjnego nad projektami ustaw reformujących sądownictwo administracyjne, to przykład ewidentnego sukcesu w obydwu perspektywach i, niestety, wyjątek.

Bo sukcesem jest to, że opinujemy większość projektów aktów prawnych z zakresu prawa podatkowego, a porażką – że opinie te nie mają żadnego dalszego ciągu. Nie potrafimy wypracować sobie statusu poważnego ośrodka opiniotwórczego dla prawa podatkowego. Oczywiście najważniejsze są ustawy, ale niekiedy takie opinie mogłyby mieć wymiar szerszy. Wystarczy odnieść to choćby do aktualnej sytuacji politycznej. W pracach nad tworzeniem nowej koalicji rządowej jednym z najważniejszych punktów spornych jest problem dochodowego podatku liniowego. Jakże wdzięczny temat, by zabrać głos. Przede wszystkim wskazać na jego aspekty praktyczne, choćby poprzez przedstawienie opinii publicznej naszych doświadczeń dotyczących osób fizycznych prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą, które w znakomitej większości już od kilku lat mogą korzystać z podatku liniowego, pokazanie symulacji opłacalności takiej formy, a nawet ostrożne wypowiedzenie własnego zdania na temat proporcji w rozkładaniu ciężaru finansowania państwa przez poszczególne grupy społeczne i wskazaniu, że problem polega może raczej na granicach poszczególnych progów podatkowych, a nie tylko na wysokości stawek. Tu jako ciekawostkę warto dodać, że w Holandii, do której nasi obywatele też chętnie za chlebem wyjeżdżają, ostatnia stawka wynosi 52%, a jeszcze zupełnie niedawno było to 72%. Dlaczego więc wyjeżdżają do kraju tak bezwzględnie łupiącego podatnika? Ano dlatego, że tu, gdzie w Polsce zaczyna się 40%, tam zaczyna się w ogóle opodatkowanie. Trochę się zapędziłem, a dziś przecież nie o tym.

Problem i zarazem porażką to brak obecności doradców podatkowych w dyskusji o systemie podatkowym. Problemy zewnętrzne wynikają w dużej mierze z wewnętrznych. Tu na pierwszy plan wysuwa się anachroniczna struktura samorządu. W czasie burzliwego tworzenia ustawy o doradztwie podatkowym, opisywanego i na tych szacownych łamach, najważniejsze było ukonstytuowanie organów, ale dziś widać, że centralna KRDP nie potrafi udźwignąć całości spraw samorządu, ani kreować i stymulować jego rozwoju. Powiedzenie, iż tam, gdzie dwóch Polaków, tam trzy rozbieżne poglądy, znajduje niestety potwierdzenie również u doradców podatkowych. Poszczególne oddziały regionalne wykazują na

co dzień wiele cennych inicjatyw, głównie, choć nie tylko, skierowanych do doradców funkcjonujących na terenie danego regionu. Uznanie za tę pracę wyrażałem wielokrotnie. Okazuje się, że region ma pomysł, a KRDP go nie wspiera, a nawet hamuje. W okresie pierwszej kadencji owocem takich konfliktów były widoczne tendencje zmierzające do wzmacniania ostentacyjnej autonomii niektórych regionów. Później przybrało to gorszą dla samorządu formę, bo do KRDP w wielu wypadkach delegowani zostali członkowie realizujący zadania zlecone przez ich regiony. Dodam od razu, że wcale się temu nie dziwię. Doradcom niezaangażowanym na co dzień w strukturach organów samorządu zawsze bliżej do regionu niż do centrali. Ponieważ struktura regionów pokrywa się z podziałem administracyjnym, a zawód doradcy podatkowego rozwija się dynamiczniej tam, gdzie lepsza infrastruktura przemysłowa i większy udział miast, to jasne jest, że część regionów może liczyć tylko na zgodę tych potężnych, by móc współdziałać, czytaj – umożliwić udział w tych przedsięwzięciach również mniejszym i słabszym. Osobowość prawna struktur regionalnych wydaje się nieunikniona, by w ogóle zachować samorząd. Użyłem określenia „struktur regionalnych”, gdyż nie wyobrażam sobie samofinansowania przynajmniej 60% obecnych regionów wojewódzkich. Tendencje odśrodkowe, bez dyskusji i godnego projektu nowelizacji ustawy o doradztwie podatkowym, nie dały się pogodzić z całościową wizją samorządu i wspieraniem słabszych regionów – reprezentowaną przez niedawnego Przewodniczącego. W 2007 roku zauważalne jest obumieranie solidaryzmu przede wszystkim wśród członków KRDP. Zwołane zostały aż dwa nadzwyczajne krajowe zjazdy doradców. Na tym drugim doszło do rezygnacji Przewodniczącego z zajmowanej funkcji. Wraz z nim zrezygnowało jeszcze prawie 20 członków Rady. Nie chcę tutaj szerzej analizować tych spraw, gdyż byłem ich czynnym uczestnikiem. Faktem niezaprzeczalnym jest organizacyjne i finansowe osłabienie samorządu. Potwierdzeniem tego poglądu było wystąpienie Rady do regionów o pokrycie części kosztów II Nadzwyczajnego Zjazdu.

Reasumując, w okresie, gdy korporacje zawodowe stały się celem ataków polityków, nie wolno dopuszczać do wewnętrznego osłabiania samorządu. Pisałem dwa miesiące temu o problemach z wykonaniem postanowienia Trybunału Konstytucyjnego dotyczącego nowelizacji ustawy. Ustępujący rząd przyjął projekt nowelizacji, miejmy nadzieję, że nowy Parlament potraktuje ją priorytetowo.

Czytelnikom życzę wielu miłych chwil w rodzinnym gronie podczas Świąt Bożego Narodzenia oraz wszelkiej pomyślności w 2008 roku.

1) Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 86 z późn. zm.

2) Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 z późn. zm.

Dariusz M. Malinowski
Autor jest doradcą podatkowym



Sylwester Marciniak

Odpowiedzialność członków zarządu za zaległości podatkowe spółek kapitałowych (art. 116 ordynacji podatkowej)

Praktyka podatkowa notuje w ostatnim okresie olbrzymie zainteresowanie problematyką odpowiedzialności podatkowej osób trzecich. W szczególności dotyczy to odpowiedzialności subsydiarnej członków zarządu spółki kapitałowej w przypadku bezskutecznej egzekucji z majątku spółki. Autor w opracowaniu tym, wykorzystując najnowsze orzecznictwo sądów administracyjnych, dokonuje szerokiego przeglądu kwestii związanych z tym zagadnieniem.

Wprowadzenie

Pełnienie obowiązków członka zarządu spółek kapitałowych wiąże się nie tylko z odpowiedzialnością za zobowiązania przewidzianą w kodeksie spółek handlowych¹⁾, ale i dalej idącą odpowiedzialnością za zaległości podatkowe spółki, przewidzianą w art. 116 ordynacji podatkowej²⁾. Zasady tej odpowiedzialności określone zostały także w art. 107–109 o.p.

1. Kwestia odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych za zaległości podatkowe należy do jednych z najbardziej istotnych ale i zarazem kontrowersyjnych zagadnień prawa podatkowego. Być może jest to związane z tym, że instytucja odpowiedzialności podatkowej osób trzecich przewidziana w art. 116 o.p. posługuje się pojęciami z innych gałęzi prawa, takimi jak: odpowiedzialność solidarna (prawo cywilne), członkowie zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjnej (prawo spółek handlowych), egzekucja bezskuteczna (postępowanie egzekucyjne), czy też wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęcie postępowania zapobiegającego upadłości (postępowanie upadłościowe i układowe).

Należy podkreślić, że praktyczne znaczenie omawianego przepisu określającego przesłanki odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych jest dla organów podatkowych jak i sądów administracyjnych coraz większe. W tym miejscu wystarczy wskazać, że na tle stosowania tegoż przepisu zapadło już blisko tysiąc orzeczeń sądów administracyjnych, przy czym charakterystyczne jest to, że mamy do czynienia z tendencją wzrostową tego typu spraw. Zauważyć bowiem można, że o ile jeszcze w 2004 r. zapadło 21 orzeczeń sądów administracyjnych, w tym tylko 3 wyroki wydał Naczelny Sąd Administracyjny, to już w 2008 r. zapadło 348 orzeczeń sądów administracyjnych, z tego 48 wyro-

ków wydał NSA. W 2009 r. przepis art. 116 o.p. znalazł już zastosowanie w 283 wyrokach sądów administracyjnych, w tym NSA zajmował się wykładnią tego przepisu w 52 orzeczeniach.

O tym, jak ważne znaczenie ma interpretacja przepisu art. 116 o.p. świadczy też to, że jest to jedyny przepis prawny, którego stosowanie budziło tak poważne i tak duże rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, że stał się on przedmiotem aż czterech uchwał NSA w składzie siedmiu sędziów (które będą przedstawione poniżej) i to podjętych w ciągu niespełna jednego – ostatniego – roku.

Mając na uwadze treść tych uchwał, trzeba wskazać, że z brzmienia art. 269 ustawy z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi³⁾ wynika moc ogólnie wiążąca uchwał. Istota owej mocy ogólnie wiążącej uchwał sprawda się do tego, że stanowisko zajęte w uchwale NSA wiąże pośrednio wszystkie składy orzekające sądów administracyjnych. Dopóki więc nie nastąpi zmiana tego stanowiska, dopóty sądy administracyjne powinny je respektować. Skoro wykładnią zawartą w uchwałach NSA ma moc wiążącą w stosunku do sądów administracyjnych, to formalnie nie wiąże ona organów administracji publicznej, stron i uczestników postępowania. Nie może jednak budzić wątpliwości, że czynność procesowa skarżącego, na przykład wniesienie skargi do sądu administracyjnego, zmierzająca do wydania orzeczenia sprzecznego z tą wykładnią, pozostanie z reguły bezskuteczna. Powyższy stan powoduje, że strony oraz inni uczestnicy postępowania są pośrednio związani mocą prawną uchwał, która polega na tym, iż podmioty te nie są w stanie swoją interpretacją przełamać wykładni przyjętej w uchwale. Sformułowanie „stanowisko zajęte w uchwale”, użyte w omawianym artykule, należy rozumieć ściśle, obejmując nim wykładnię zawartą w sentencji uchwały, oczywiście tylko w granicach uzasadnionych treścią



wniosku lub postanowienia. Wykładnia podana w sentencji uchwał, wykraczająca poza te granice, jak również te poglądy prawne wyrażone w uzasadnieniu uchwały, które nie mają bezpośredniego związku z „zajętym stanowiskiem”, są pozbawione ogólnej mocy wiążącej. Uzasadnione wydaje się również stanowisko, że ogólnej mocy wiążącej pozbawiona będzie (w całości lub w części) uchwała konkretna obejmująca wprawdzie problematykę prawną wskazaną w wystąpieniu składu orzekającego NSA, jednak niewykazująca (w całości lub w części) niezbędnego związku z okolicznościami danej sprawy⁴⁾.

W razie wątpliwości co do kolizji mocy wiążącej rozstrzygnięcia podjętego w uchwale i wyroku składu zwykłego NSA należy dać pierwszeństwo wykładni zastosowanej w uchwale NSA. Uchwały mają znaczenie dla dalszej praktyki stosowania prawa tylko *ex nunc*, a więc rozstrzygnięcia te od chwili ich wydania wpływają jedynie na przyszłe orzecznictwo sądownoadministracyjne i administracyjne. Uchwały NSA nie mają zatem względem orzeczeń organów administracji i sądów administracyjnych mocy wstecznej – *ex tunc*⁵⁾.

O dużym znaczeniu art. 116 o.p. świadczą też liczne glosy do orzeczeń sądów administracyjnych poruszających wykładnię tego przepisu, jak i częstotliwość omawiania tego tematu w piśmiennictwie.

2. W obecnym stanie prawnym wspólnicy spółki z o.o. oraz spółki akcyjnej nie ponoszą odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółek, których są współnikami⁶⁾. Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe ponoszą wyłącznie osoby pełniące funkcje członków zarządu takich spółek⁷⁾. Wówczas okoliczność, czy są jednocześnie ich współnikami, nie ma znaczenia w świetle przepisów ustanawiających ich odpowiedzialność.

Do polskiego prawa podatkowego instytucja „odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych” została wprowadzona przepisem art. 116 o.p., który w tekście pierwotnym ordynacji podatkowej⁸⁾ stanowił, że za zaległości podatkowe spółki z o.o. i spółki akcyjnej odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja przeciwko spółce okaże się bezskuteczna, chyba że członek zarządu wykaże, że we właściwym czasie zgłoszono upadłość lub wszczęto postępowanie układowe albo że niezgłoszenie upadłości oraz brak postępowania układowego nastąpiły nie z jego winy, bądź też wskaże on mienie, z którego egzekucja jest możliwa (§ 1). Za odpowiedzialność członków zarządu spółki określona w § 1 obejmuje zobowiązania podatkowe, które powstały w czasie pełnienia przez nich obowiązków członków zarządu spółki (§ 2).

Od 1.01.2001 r. przepis art. 116 § 1 o.p. uległ zmianie z uwagi na wejście w życie nowego kodeksu spółek handlowych i rozszerzył odpowiedzialność za zaległości podatkowe na spółkę z o.o. w organizacji i spółkę akcyjną w organizacji.

Kolejna, lecz istotna nowelizacja omawianego przepisu nastąpiła z dniem 1.01.2003 r. na podstawie ustawy z 12.09.2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw⁹⁾. Otrzymał on wówczas brzmienie, zgodnie z którym za zaległości podatkowe spółki z o.o., spółki z o.o. w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu:

- 1) nie wykazał, że:
 - a) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe) albo
 - b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) nastąpiło bez jego winy.
- 2) nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części (§ 1).

Odpowiedzialność członków zarządu, określona w § 1, obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, które powstały w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu (§ 2).

W przypadku, gdy spółka z o.o. w organizacji lub spółka akcyjna w organizacji nie posiada zarządu, za zaległości podatkowe spółki odpowiada jej pełnomocnik albo odpowiadają wspólnicy, jeżeli pełnomocnik nie został powołany. Przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio (§ 3).

Przepisy § 1–3 stosuje się również do byłego członka zarządu oraz byłego pełnomocnika lub współnika spółki w organizacji (§ 4).

Zgodnie z art. 21 ustawy nowelizującej z 2002 r. do odpowiedzialności podatkowej osób trzecich z tytułu zaległości podatkowych stosuje się przepisy ordynacji podatkowej w brzmieniu przed zmian.

W zakresie odpowiedzialności członków zarządów spółek kapitałowych, pomimo zmiany redakcji przepisu, regulacja nie uległa ważniejszym modyfikacjom. Ustawodawca odszedł od klasycznej konstrukcji przepisu, z której jasno wynikał ciężar dowodu poszczególnych okoliczności. Należy jednak przyjąć, że udowodnienie okoliczności egzoneracyjnych nadal obciąża osoby, których dotyczy odpowiedzialność – w przeciwnym razie wymagane byłoby udowodnienie przez organ podatkowy okoliczności negatywnych, takich jak „nie wykazanie” lub „niewskazanie”, dowód powinien zaś dotyczyć okoliczności pozytywnych.

Okoliczność zwalniającą z odpowiedzialności, polegającą na wskazaniu mienia, z którego możliwa jest egzekucja, uzupełniono o zastrzeżenie, że majątek ten umożliwi zaspokojenie zaległości w znacznej części. Ogranicza to częste w praktyce nadużywanie tej okoliczności, poprzez wskazywanie drobnych elementów



DODATEK

majątku, w celu zwolnienia się od odpowiedzialności za znaczne zaległości.

W § 3 uregulowano odpowiedzialność za zaległości spółki kapitałowej w organizacji, w której nie ustanowiono zarządu. Odpowiedzialność obciąża w takim wypadku pełnomocnika, a jeśli nie został ustanowiony – wspólników (odpowiednie stosowanie § 1 przesądza, że odpowiedzialność wspólników jest solidarna i dotyczy całości ich majątków). Wspólnicy odpowiadają za zobowiązania powstałe w czasie, gdy byli wspólnikami, do momentu, w którym powołano pełnomocnika bądź zarząd.

Nowelizacja ta precyzowała też, w ślad za orzecznictwem, że odpowiedzialność ponoszą także byli członkowie zarządu, jeżeli zobowiązania podatkowe powstały wówczas, gdy pełnili oni funkcję członka zarządu¹⁰.

Wreszcie od 1.01.2009 r.¹¹) § 2 art. 116 uległ zmianie i stanowi on obecnie, że „odpowiedzialność członków zarządu obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu, oraz zaległości wymienione w art. 52 powstałe w czasie pełnienia obowiązków członka zarządu”.

Pojęcie spółki kapitałowej i jej zarządu

1. Przepis art. 4 k.s.h., zawierający tzw. słowniczek wyjaśniający podstawowe pojęcia, którymi operuje kodeks spółek handlowych określa w § 1 pkt 2, że spółka kapitałowa oznacza spółkę z o.o. i spółkę akcyjną.

Spółka z o.o. jest spółką handlową o kapitałowym charakterze, mającą osobowość prawną, działającą w oparciu o kapitał zakładowy podzielony na udziały, ponoszącą odpowiedzialność całym swoim majątkiem za zobowiązania spółki.

Inaczej niż mogłaby sugerować jej nazwa, spółka ponosi odpowiedzialność całym swoim majątkiem. Wspólnicy z kolei nie odpowiadają za zobowiązania spółki. W rzeczywistości więc nazwa spółki nie odzwierciedla czyjejkolwiek ograniczonej odpowiedzialności. Wspólnicy nie odpowiadają za zobowiązania spółki, ale ponoszą ryzyko wniesionymi do spółki wkładami. Zasada nieodpowiedzialności wspólników może zostać zmodyfikowana przez pełnienie funkcji w spółce, wprowadzenie odmiennych zasad odpowiedzialności przyjętych bezpośrednio w kodeksie spółek handlowych lub w przepisach szczególnych.

Członek zarządu będący zarazem wspólnikiem spółki może być zatem pociągnięty do odpowiedzialności na podstawie art. 116 o.p.

Spółka akcyjna natomiast jest spółką kapitałową, która działa opierając się na kapitale zakładowym podzielonym na akcje.

Akcjonariusze wnoszą do spółki wkłady i nie ponoszą w ogóle odpowiedzialności z majątku osobistego za zobowiązania spółki, będąc inwestorem pasywnym. Ich ryzyko ogranicza się do majątku wniesionego do

spółki tytułem wkładów. Jednakże, jeżeli akcjonariusze obejmą funkcje w organach spółki (w szczególności w zarządzie), to mogą z tego tytułu ponosić odpowiedzialność za zobowiązania spółki. Ta forma odpowiedzialności niemniej nie będzie miała nic wspólnego ze statusem akcjonariusza. Majątek spółki będzie potencjalnym źródłem zaspokojenia lub zabezpieczenia wierzycieli (przez pojęcie majątku spółki należy rozumieć ogólną wartość praw i innych składników majątkowych należących do spółki, niezależnie od źródeł ich pochodzenia, wykazanych w układzie bilansu po stronie aktywów). To spółka akcyjna jako podmiot ponosi odpowiedzialność za swoje zobowiązania.

Odpowiedzialność spółki w organizacji nie jest z kolei samodzielna – zgodnie z art. 13 § 1 k.s.h. za zobowiązania spółki kapitałowej w organizacji odpowiadają solidarnie spółka i osoby, które działały w jej imieniu, natomiast wspólnik albo akcjonariusz spółki kapitałowej w organizacji odpowiada solidarnie z podmiotami, o których mowa w § 1, za jej zobowiązania do wartości niewniesionego wkładu na pokrycie objętych udziałów lub akcji (art. 13 § 2 k.s.h.).

2. Zarząd jest organem realizującym zdolność do czynności prawnych spółki z o.o. Jego kompetencje określone są generalnie jako prowadzenie spraw i reprezentacja. Zarząd jest organem obligatoryjnym od momentu zarejestrowania spółki. Spółka w organizacji może działać za pośrednictwem pełnomocnika powołanego jednomyślną uchwałą wspólników. Zarząd jest organem uchwałodawczym bez względu na jego liczebność, również gdy jest jednoosobowy. Zarząd jest ponadto organem wykonawczym wobec uchwał zgromadzenia wspólników, a w pewnych przypadkach rady nadzorczej i komisji rewizyjnej. Kompetencje zarządu nie mogą być przejmowane przez inne organy, chyba że wyraźny przepis tak stanowi.

Zarząd tworzą wyłącznie osoby fizyczne mające pełną zdolność do czynności prawnych, które nie zostały skazane prawomocnym wyrokiem w sprawach wymienionych w art. 18 k.s.h. (art. 265–316 kodeksu karnego¹²) oraz art. 585 i 587 k.s.h.). Ograniczenia możliwości pełnienia funkcji członka zarządu wynikają także z art. 214 czy 387 k.s.h. w sytuacji, gdy nastąpiłoby wybranie do rady nadzorczej. Zakaz pełnienia funkcji jest uregulowany także w art. 373 i n. ustawy – Prawo upadłościowe i naprawcze¹³). Dodatkowo ograniczenia bycia członkiem zarządu mogą wynikać również z innych ustaw¹⁴). Osoby wymienione w tych ustawach nie mogą być m.in. członkami zarządów spółek prawa handlowego.

Nie jest dopuszczalne zastąpienie pojęcia zarządu innym określeniem (np. dyrekcja).

Umowa spółki powinna przewidywać liczebność zarządu.

W art. 201 § 4 k.s.h. użyto sformułowania „powołuje”, przez co w istocie należy rozumieć ustanowienie zarządu. Powołanie jest więc ogólnym terminem obejmującym każdą formę prowadzącą do nawiązania sto-



sunku organizacyjnego do pełnienia funkcji. Może to być więc na przykład wybór, powołanie, wskazanie.

Zarząd może być powołany na czas określony lub nieokreślony, a okres sprawowania funkcji może być oznaczony kalendarzowo lub w inny sposób. Osoba powołana do zarządu powinna być poinformowana o zamiarze powołania oraz o samym fakcie powołania i powinna wybór przyjąć w sposób wyraźny lub dorozumiany. Jeżeli jednak w umowie spółki jest stworzony obowiązek osobisty udziału wspólnika w zarządzie, nie potrzeba przyjęcia ustanowienia członkiem zarządu. Powołanie do zarządu przez uchwałę może być oparte o analogiczne reguły dla całego składu zarządu, lecz mogą one też odnosić się do każdego członka zarządu indywidualnie. Część zarządu może być wybierana, część wskazywana przez określone osoby (np. wspólników, którzy mają takie prawo przyznane osobiście czy też gdy ich udziały są w takim zakresie uprzywilejowane). Zasada ustanowienia zarządu przez uchwałę wspólników może ulec modyfikacji (a więc na zgromadzeniu wspólników i w trybie art. 227 k.s.h.) nie tylko co do zmiany trybu (nie uchwała, ale na przykład wskazanie), ale również co do organu czy osób podejmujących uchwałę. W szczególności może to uczynić rada nadzorcza, albo uchwałę może podjąć grupa wspólników, którym przyznano to prawo. Jeżeli uchwała zapada na zgromadzeniu wspólników, musi być podjęta w głosowaniu tajnym (art. 247 k.s.h.). W przypadku głosowania w trybie art. 227 k.s.h., przy głosowaniu treści uchwały (kurenda), oczywiste jest, że skoro wybór musi być jednomyślny, to ujawniony jest sposób głosowania, co eliminuje ze sposobów powołania zarządu głosowanie na piśmie. Jeżeli natomiast głosowanie jest pisemne, zgoda na takie głosowanie wymaga stuprocentowego konsensusu, ale sama uchwała jest podejmowana większością głosów, w głosowaniu tajnym.

Pierwszy zarząd może być powołany w umowie spółki bądź też w odrębnym trybie, zgodnym z umową spółki. Jeżeli zarząd został ustanowiony w umowie spółki, to podejmuje on wszelkie czynności w spółce w organizacji. W takiej sytuacji zmiana zarządu nie stanowi zmiany umowy spółki i podjęta być może bezwzględną większością głosów. Powołanie do zarządu powinno wskazywać dzień, od którego zarząd może pełnić swoją funkcję – jeżeli termin taki nie jest wskazany, skuteczność wyboru następuje od następnego dnia po ustanowieniu. Wpis zarządu do rejestru jest obowiązkowy, ale wywołuje skutek deklaratoryjny (bowiem taki charakter mają wszystkie wpisy, którym przepis nie nadał wyraźnie charakteru wpisu konstytutywnego). Należy wyraźnie podkreślić, że wpis nie decyduje o tym, czy ktoś jest czy nie jest członkiem zarządu, bowiem jego rolę i znaczenie należy oceniać przez pryzmat przepisów ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym¹⁵) i skutków z tego wynikających. W konsekwencji przyjąć należy, że objęcie funkcji przez osobę powołaną (podobnie odwołanie) do zarządu nie zależy od okoliczności wpisu do rejestru. Członkiem zarządu jest więc ten, który został prawidłowo powołany do organu, natomiast człon-

kostwo w organie wygasa w następstwie okoliczności skutkujących ustaniem mandatu (m.in. upływ terminu, rezygnacja, odwołanie). Wynika stąd zarazem, że niekoniecznie osoba wpisana do rejestru jest rzeczywistym członkiem organu (czy wspólnikiem) i odwrotnie, osoba niewpisana może w rzeczywistości być członkiem organu (czy wspólnikiem). Może to być na przykład związane z czasem, który musi upłynąć od złożenia wniosku do dokonania wpisu (również wykreślenia), jak i zaniechaniem takiego działania. Dlatego też wyraźnie należy stwierdzić, że wykreślenie wpisu nie powoduje, że osoby powołane do zarządu tracą status członków tego organu. Jest to zależne tylko i wyłącznie od okoliczności prawidłowego powołania do pełnienia funkcji czy też, z drugiej strony, wygaśnięcia mandatu. Jeżeli więc mandat nie wygasł, na przykład w wyniku rezygnacji, odwołania, śmierci, upływu terminu, to okoliczność wykreślenia z rejestru nie powoduje jego wygaśnięcia. Dlatego też przyjąć należy, że oddalenie wniosku o wpis do rejestru czy też dokonanie wpisu nie może rozstrzygnąć co do zasady sporu, kto jest członkiem organu. Odmowa dokonania wpisu nie oznacza, że dane nie są prawdziwe, ale że w ocenie sądu rejestrowego nie mogą one korzystać z domniemania prawdziwości, na które mogą powoływać się osoby trzecie. Odmowa taka odnosząca się do wpisów mających charakter deklaratoryjny nie zapobiega powstawaniu skutków prawnych związanych z zajściem określonego zdarzenia, takich jak uzyskanie statusu wspólnika, członka zarządu czy rady nadzorczej, ale może zapobiec objęciu przedmiotu wpisu zasadą domniemania prawdziwości. Sąd rejestrowy nie jest uprawniony do rozstrzygnięcia, kto jest, a kto nie jest członkiem organu (wspólnikiem), o tym decydują bowiem określone stosunki spółki. Jeżeli powstają w związku z tym problemy, to konieczny jest inny tryb, mianowicie sięgnięcie do art. 189 kodeksu postępowania cywilnego¹⁶) i wniesienie powództwa o ustalenie.

Odwołanie z pełnionej funkcji może odbyć się jako czynność odwrotna do trybu powołania. Zasadą jest, że powołanie i odwołanie odbywa się uchwałą wspólników, umowa spółki może jednak wprowadzać inne rozwiązania w tym zakresie. Przykładowo organ powołujący może być inny niż odwołujący, różnić się mogą również tryby postępowania. Zarówno powołanie, jak i odwołanie mogą stanowić rodzaj prawa przypisanego indywidualnie do wspólnika (jeżeli umowa tak stanowi). Odwołanie może nastąpić w różnym momencie, przy czym zasadniczo odbywa się ze skutkiem natychmiastowym, ale może też nastąpić z dniem określonym w akcie odwołania (np. po 30 dniach, 1.11.2009 r.). Skutkiem odwołania jest wygaśnięcie stosunku organizacyjnego będącego podstawą pełnienia funkcji. W wyniku odwołania powinno nastąpić wykreślenie z rejestru, co również ma skutek deklaratoryjny.

Stosownie do wyroku SN z 5.12.2002 r.¹⁷) odwołanie oraz wybór członka zarządu spółki z o.o. następuje na mocy uchwały zgromadzenia wspólników, której skuteczność nie zależy od dokonania odpowiedniego wpisu



DODATEK

w rejestrze (KRS). Wpis (lub jego brak) do rejestru danych członków zarządu nie tworzy nowego stanu prawnego. W odniesieniu do powołania i odwołania członków zarządu decydujące znaczenia ma ważnie powzięta uchwała o ich powołaniu (odwołaniu)¹⁸⁾.

Reasumując stwierdzić należy, że w przypadku spółek kapitałowych, jakimi są spółka z o.o. oraz spółka akcyjna, odpowiedzialność za ich zaległości podatkowe może być rozszerzona na trzy grupy podmiotów:

- 1) członków zarządu tych spółek, a także tych spółek w organizacji;
- 2) pełnomocników spółek w organizacji, a jeżeli pełnomocnik spółki nie został powołany – wspólników spółki w organizacji (gdy wskazane spółki nie posiadają zarządu);
- 3) byłych członków zarządu spółki oraz byłych pełnomocników lub wspólników spółki w organizacji.

Funkcjonowanie i istotę spółki z o.o. regulują przepisy art. 151 i n. k.s.h. Spółka z o.o. w organizacji powstaje z chwilą zawarcia umowy spółki z o.o. (art. 161 § 1 k.s.h.) i trwa aż do dnia wpisu spółki do właściwego rejestru. Spółka w organizacji jest reprezentowana przez zarząd albo pełnomocnika powołanego jednomyślną uchwałą wspólników.

Zasady tworzenia i funkcjonowania spółek akcyjnych określone zostały w art. 301 i n. k.s.h. Z chwilą zawiązania spółki powstaje spółka akcyjna w organizacji (art. 323 § 1 k.s.h.). Do chwili ustanowienia zarządu spółka w organizacji jest reprezentowana przez wszystkich założycieli działających łącznie albo przez pełnomocnika ustanowionego jednomyślną uchwałą założycieli¹⁹⁾.

Przesłanki odpowiedzialności podatkowej członka zarządu

Do ustalenia odpowiedzialności członka zarządu konieczne jest nie tylko ustalenie pozytywnych jej przesłanek, czyli bezskuteczności egzekucji zaległości podatkowej oraz powstania zobowiązania w okresie pełnienia przez niego tej funkcji, ale także wykazanie, że nie zachodzą przesłanki wyłączające tę odpowiedzialność.

Pozytywne przesłanki obciążenia odpowiedzialnością członka zarządu, pełnomocnika czy wspólnika spółki to:

- 1) nieskuteczna w całości lub w części egzekucja z majątku spółki,
- 2) wykazanie, że zaległości dotyczą zobowiązań powstałych w czasie pełnienia obowiązków członka zarządu, pełnomocnika czy też posiadania statusu wspólnika.

Natomiast negatywne przesłanki orzeczenia o odpowiedzialności członków zarządu, pełnomocników lub wspólników, których zaistnienie wyklucza orzeczenie o ich odpowiedzialności jako osób trzecich ordynacja podatkowa definiuje jako:

- 1) wykazanie, że we właściwym czasie podmioty te zgłosiły wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczę-

to postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe) albo że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niwskazanie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) nastąpiło bez ich winy,

- 2) wykazanie przez te podmioty mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części. Inną możliwością uniknięcia odpowiedzialności jest wskazanie majątku spółki, z którego możliwa będzie egzekucja (np. pominiętego podczas zakończonego uprzednio postępowania egzekucyjnego lub nabytego później).

Bezskuteczność egzekucji jako przesłanka odpowiedzialności członka zarządu

Na tle art. 116 § 1 o.p. wyłonił się problem, w jaki sposób organ podatkowy ma wykazać bezskuteczność egzekucji. W tym zakresie ukształtowały się dwa przeciwstawne poglądy, co doprowadziło do powstania rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Zgodnie z pierwszym stanowiskiem bezskuteczność egzekucji wymaga formalnego jej stwierdzenia po przeprowadzeniu postępowania egzekucyjnego. Zwolennicy tego poglądu wskazywali na brak w prawie podatkowym i innych aktach normatywnych definicji bezskuteczności egzekucji i podnosili w związku z tym konieczność odwołania się w tym zakresie do języka potocznego, gdzie pojęcie to związane jest z przymusowym ściąganiem należności. Wiąże się to z obowiązkiem formalnego wszczęcia i prowadzenia egzekucji na podstawie przepisów kodeksu postępowania cywilnego lub ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji²⁰⁾ oraz formalnego stwierdzenia jej bezskuteczności. Daje to pewność, że nie zachodzi żadna możliwość zaspokojenia egzekwowanej wierzytelności z jakiegokolwiek części majątku. Podkreślano, że odpowiedzialność osób trzecich ma charakter wyjątkowy, ponieważ osoby trzecie odpowiadają za cudzy dług, a orzeczenie o ich odpowiedzialności nie uwalnia podatnika od odpowiedzialności. Formalne stwierdzenie bezskuteczności spełnia więc funkcję gwarancyjną i zabezpieczającą, chroniąc osoby trzecie przed przedwczesnym i nieuzasadnionym orzeczeniem o ich odpowiedzialności.

Drugi pogląd oparty jest o stanowisko wypracowane przez judykaturę i doktrynę na gruncie art. 298 kodeksu handlowego²¹⁾ oraz art. 299 § 1 k.s.h. Uregulowana w tych przepisach odpowiedzialność subsydiarna członków zarządu za zobowiązania spółki z o.o. ma miejsce w przypadku ustalenia na podstawie każdego dowodu bezskuteczności egzekucji wobec spółki. Zwolennicy tego poglądu na gruncie prawa podatkowego wskazują jednocześnie, iż wymóg formalnego stwierdzenia bezskuteczności egzekucji nie znajduje oparcia w obowiązującym prawie, a organy podatkowe mogą ją wykazać za pomocą wszystkich obiektywnych dowodów,



wskazujących, że spółka nie posiada majątku, z którego można by zaspokoić wierzytelność Skarbu Państwa. Nie stoi temu na przeszkodzie teza o autonomii prawa podatkowego ze względu na podobieństwo regulacji publiczno i prywatnoprawnych.

Każdy ze wskazanych poglądów znalazł aprobatę judykatury, jak i doktryny, o czym świadczą rozbieżne orzeczenia sądów administracyjnych i sądów powszechnych oraz stanowiska piśmiennictwa.

Istniejące w orzecznictwie rozbieżności przemaływały za koniecznością podjęcia uchwały wyjaśniającej sporną treść art. 116 § 1 o.p. Dlatego też wnioskiem z 29.08.2008 r. Prezes NSA wystąpił o podjęcie uchwały w składzie siedmiu sędziów wyjaśniającej następujące zagadnienie prawne: „czy stwierdzenie przez organ podatkowy bezskuteczności egzekucji, o której mowa w art. 116 § 1 o.p. powinno być dokonane na podstawie formalnego aktu procesowego wydanego przez organ egzekucyjny po przeprowadzeniu postępowania egzekucyjnego czy też ustalenie wspomnianej bezskuteczności może nastąpić na podstawie każdego dowodu”.

Naczelny Sąd Administracyjny w dniu 8.12.2008 r. podjął uchwałę w składzie siedmiu sędziów (II FPS 6/08)²² zgodnie z którą po pierwsze, **stwierdzenie przez organ podatkowy bezskuteczności egzekucji, o której mowa w art. 116 § 1 o.p., powinno być dokonane po przeprowadzeniu postępowania egzekucyjnego, a po drugie, stwierdzenie bezskuteczności egzekucji ustala się na podstawie każdego prawnie dopuszczalnego dowodu.**

W uzasadnieniu uchwały NSA stwierdził między innymi, że udzielenie odpowiedzi na przedstawione pytanie wymagało rozstrzygnięcia przede wszystkim zagadnienia, czy przed wszczęciem postępowania w sprawie odpowiedzialności członków zarządu spółki z o.o., spółki z o.o. w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji, konieczne jest wszczęcie i przeprowadzenie postępowania egzekucyjnego, czy też nie. Negatywna odpowiedź na to pytanie w istocie rzeczy implikuje pogląd, iż pojęcie „bezskuteczna egzekucja” oznacza w istocie możliwość dowodzenia stanu niezaspokojenia wierzyciela publicznoprawnego każdym środkiem dowodowym. Pogląd przeciwny dowodziłby zaś, że stan ten mógłby być stwierdzony tylko ściśle określonymi środkami dowodowymi właściwymi dla postępowania egzekucyjnego, czy postępowania upadłościowego związanego z likwidacją masy upadłości.

Cechą charakteryzującą odpowiedzialność osób trzecich jest to, że odpowiadają one za cudzy dług, albowiem jest to odpowiedzialność gwarancyjna i zabezpieczająca należności publicznoprawne przed unikaniem odpowiedzialności przez podatników (płatników, inkasentów). Co więcej, odpowiedzialność osób trzecich nie ma żadnego związku z obowiązkiem podatkowym ciążyącym na podatniku, czy obowiązkiem instrumentalnym płatnika i inkasenta. Odpowiedzialność osób trzecich ma w związku z tym charakter odpowiedzialności wprawdzie oderwanej od zobowiązania podatkowego, ale jednak zależnej od istnienia zaległości podatkowej,

skoro wręcz w art. 107 § 1–3, art. 108 § 1–4 i art. 116 § 1 o.p. ściśle określona została kolejność zgłaszania przez wierzyciela podatkowego roszczenia do podatnika lub osoby trzeciej. Wynika to z istoty subsydiarności tej odpowiedzialności.

Artykuł 107 § 1 o.p. określa zasadniczy charakter odpowiedzialności osób trzecich – istnieje ona tylko w przypadkach i zakresie przewidzianych w rozdziale 15 „Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich” działu III ordynacji podatkowej. To zaś oznacza, że przypadki tej odpowiedzialności, jak i zakres, a więc i zasady tej odpowiedzialności powinny wynikać z powyższych przepisów. Do zakresu odpowiedzialności bowiem zalicza się tak zakres przedmiotowy, zasady orzekania i zasady egzekwowania tej odpowiedzialności, jak i stosunek odpowiedzialności osoby trzeciej do odpowiedzialności podatnika, płatnika i inkasenta.

Należy z całą mocą podkreślić, że przepis art. 108 § 2 pkt 3 o.p. wprost wymaga dla skutecznego wszczęcia postępowania o odpowiedzialności osoby trzeciej wszczęcia postępowania egzekucyjnego (administracyjnego, sądowego) w stosunku do podatnika, (płatnika, inkasenta), o ile organ podatkowy nie kwestionuje wysokości zobowiązania podatkowego określonego w deklaracji złożonej przez podatnika (płatnika), a która zgodnie z art. 3a § 1 i 2 pkt 1 u.p.e.a. zawiera pouczenie, że stanowi ona podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego. Poza tym, zgodnie z art. 108 § 4 o.p. egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej może być wszczęta dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna. Zwrócić też uwagę należy na to, że w art. 116 § 1–4 o.p. ustawodawca wprowadził znacznie ostrzejszy wymóg, gdyż w przypadku orzekania o odpowiedzialności podatkowej członków zarządu spółek kapitałowych nie tylko prowadzenie egzekucji z ich majątku, ale także wydanie decyzji o ich odpowiedzialności podatkowej, jest możliwe dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku spółki okaże się bezskuteczna. Wynika to wprost z faktu, że wydanie decyzji zostało wyraźnie przez ustawodawcę uzależnione od zaistnienia i stwierdzenia przesłanki bezskuteczności egzekucji przeprowadzonej do majątku spółki. Kolejną cechą charakteryzującą odpowiedzialność osób trzecich, a w szczególności członków zarządów spółek kapitałowych i innych osób odpowiedzialnych, określoną w art. 115, 116 i 116a o.p., jest sposób zabezpieczenia zobowiązania wynikającego z takiej decyzji. Otóż przepis art. 33b pkt 2 o.p. wskazuje, że zabezpieczenie zobowiązań wynikających z decyzji w sprawie odpowiedzialności osób trzecich obejmuje ściśle określony krąg podmiotów (katalog zamknięty), które mogą być odpowiedzialne za zaległości podatkowe podatników. Oznacza to, że zabezpieczenie dokonywane na zasadach uregulowanych w ordynacji podatkowej tj. przed terminem płatności lub przed powstaniem zobowiązania z tytułu odpowiedzialności osoby trzeciej, może dotyczyć tylko ściśle określonych osób. Chodzi



DODATEK

więc nie o obawę niewykonania zobowiązania przez osobę trzecią, ale przez samą spółkę.

Inną cechą charakteryzującą ten rodzaj gwarancyjnej odpowiedzialności jest jej szeroki zakres podmiotowy – obejmuje ona członków zarządu spółek kapitałowych (art. 116 § 1 o.p.), a także pełnomocników tych spółek w organizacji, albo wspólników (założycieli), gdy pełnomocnik nie został powołany (także byłych członków zarządu, byłych wspólników, byłego pełnomocnika lub wspólnika spółki w organizacji). Poza tym, zarówno w piśmiennictwie jak i orzecznictwie, nie budzi wątpliwości to, że odpowiedzialność osób trzecich (członków zarządu spółek kapitałowych), jako odpowiedzialność wynikająca i oparta na przepisach ustawy powoduje, że organ podatkowy nie ma możliwości uwolnienia osoby trzeciej od tej odpowiedzialności przez możliwość zaniechania wydania decyzji. Co więcej, wykluczony jest udział osób trzecich w postępowaniu podatkowym ustalającym, czy określającym wysokość zobowiązania podatkowego spółki, a w postępowaniu orzekającym o odpowiedzialności członków zarządu spółki kapitałowej nie można skutecznie podważyć ustaleń dokonanych w prowadzonym wcześniej postępowaniu podatkowym w stosunku do tej spółki. Podkreślenia wymaga fakt, że odpowiedzialność osób trzecich kształtuje się na etapie realizacji zobowiązania podatkowego, a nie na etapie kształtowania stosunku zobowiązaniowego.

Konsekwencją owego zróżnicowania zakresu podmiotowego odpowiedzialności uregulowanego w art. 116 § 1 o.p. i odpowiedzialności cywilnoprawnej tych podmiotów jest to, że nieprzeprowadzenie sądowego postępowania egzekucyjnego, lecz stwierdzenie bezskuteczności egzekucji każdym innym środkiem dowodowym w postępowaniu np. klauzulowym, nie byłoby wystarczające do wszczęcia postępowania w sprawie odpowiedzialności osób, o których mowa w art. 116 § 1 o.p. Konieczne byłoby więc w zakresie wiarygodności publicznoprawnych wystawienie administracyjnego tytułu wykonawczego i prowadzenie egzekucji administracyjnej do całego majątku zobowiązanego. Tym samym nie będzie możliwa sytuacja, w której wierzyciel publicznoprawny mógłby stwierdzić bezskuteczność egzekucji w całości lub w części bez wypełnienia obowiązku wystawienia tytułu wykonawczego i bez przeprowadzenia egzekucji do całego majątku spółki w oparciu tylko o uprawnienie wynikające z art. 27 § 1 pkt 3 i 10 oraz art. 29 § 1 u.p.e.a., a więc tylko w oparciu o dane zawarte w bilansie spółki, czy księgach handlowych albo przez wykazanie, że przedmioty majątkowe wchodzące w skład majątku dłużnika są obciążone zastawem, zastawem rejestrowym lub hipoteką, a pozostały majątek „oczywiście” nie wystarczy nawet na zaspokojenie kosztów postępowania. Nie oznacza to oczywiście, że wskazane dane byłoby zbędne – mogłyby one stanowić podstawę do wskazania przez wierzyciela środków egzekucyjnych mogących doprowadzić do choćby częściowego zaspokojenia wierzyciela publicznoprawnego i zmniejszyć zakres odpowiedzialności podatkowej członków zarządu spółek kapitałowych.

Dlatego też skład siedmiu sędziów NSA doszedł do przekonania, że nie można aprobować na gruncie odpowiedzialności z art. 116 § 1–4 o.p. poglądów wskazujących, że bezskuteczność egzekucji można dowodzić każdym środkiem dowodowym bez obowiązku wszczęcia postępowania egzekucyjnego²³).

Ponadto w uchwale stwierdzono, że w wyrokach z 13.03.2007 r. (II FSK 342/06)²⁴ oraz z 31.01.2007 r. (I FSK 508/06)²⁵ NSA, wprost i bez szerszej argumentacji przy wykładni pojęcia bezskuteczna egzekucja odwoływał się do jego rozumienia na gruncie art. 299 § 1–3 k.s.h. Zwrócono uwagę na to, że na gruncie odpowiedzialności członków zarządu spółek z o.o., mają oni zapewnioną ochronę w różnych instytucjach procesowych, takich jak korzystanie z zarzutów, udział w postępowaniu o zapłatę długu, brak tożsamości po stronie wierzyciela i organu orzekającego i egzekwującego odpowiedzialność. Wskazano, że instytucja odpowiedzialności członka zarządu spółek kapitałowych została inaczej uregulowana w prawie podatkowym – nie ma tu domniemania winy, a organ nie bada istnienia związku przyczynowego. Procedura dochodzenia do odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych jest skomplikowana, co realizuje zasadę określoną w art. 107 § 1 o.p. Odpowiedzialność osób trzecich, jako niezwiązana z obowiązkiem podatkowym i podatkowoprawnym stanem faktycznym, ma charakter odpowiedzialności wyjątkowej. Jest charakterystyczne, że ustawodawca w przypadku orzekania o odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych w art. 116 § 1–3 o.p. zaostrzył wymogi wydania decyzji przez konieczność przesądzenia w postępowaniu bezskuteczności egzekucji w stosunku do spółki, a w przepisie art. 108 § 2 pkt 3 o.p. wprost sformułował wymóg wszczęcia postępowania egzekucyjnego. Tym samym dla stwierdzenia zaistnienia przesłanki bezskuteczności egzekucji na gruncie odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych konieczne jest wszczęcie egzekucji, nie można bowiem bezskuteczności egzekucji stwierdzić poza postępowaniem egzekucyjnym. Za poglądem tym przemawia też użyte w art. 116 § 1 o.p. sformułowanie „jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna”, częściowa bezskuteczność egzekucji może być bowiem stwierdzona tylko w postępowaniu egzekucyjnym. W przeciwnym razie sytuacja prawna członków zarządu spółek kapitałowych odpowiedzialnych za zaległości podatkowe spółki wynikające z prawidłowo sporządzonych deklaracji podatkowych (art. 108 § 3 w zw. z art. 108 § 2 pkt 3 o.p. i art. 3a § 1 i 2 pkt 1 u.p.e.a.) byłaby inna niż odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych, których przesłanką odpowiedzialności byłyby decyzje (art. 108 § 2 o.p.). Trudno byłoby zrozumieć przyczyny takiego zróżnicowania. Przeprowadzenie postępowania egzekucyjnego prowadzi do lepszego poznania sytuacji majątkowej spółki, wyegzekwowania długu od podatnika (płatnika lub inkasenta), a więc osoby, na której ciąży obowiązek podatkowy lub obowiązki instrumentalne, a w dodatku wypełnienia przez wierzyciela obowiązku podjęcia



czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych (art. 1 pkt 1 i 2, art. 6 § 1 i art. 27 § 1 pkt 11 u.p.e.a.). Tym samym nie sposób zgodzić się z poglądem, że bezskuteczność egzekucji można wykazać każdym środkiem dowodowym także bez obowiązku wszczęcia postępowania egzekucyjnego. Należy przy tym podkreślić, że o bezskuteczności egzekucji można mówić tylko jako o zdarzeniu zaistniałym, przez co nie można tego powiedzieć o niej jako o zdarzeniu przyszłym.

Pojęcia bezskutecznej egzekucji lub pojęcia zbliżonego używa ustawodawca (choć go nie definiuje) w art. 10 § 4, art. 71 § 1, art. 110 § 1 u.p.e.a. oraz w art. 778¹, art. 833 § 6, art. 913 § 1, art. 1086 § 5 k.p.c., co jest niejako oczywiste, bo jest to niewątpliwie pojęcie z zakresu postępowania egzekucyjnego. Najpełniej uregulowane jest ono w przepisach o wyjawieniu majątku (art. 71 § 1 u.p.e.a. i art. 913 § 1 k.p.c.), choć należy zauważyć, że celem postępowania o wyjawienie majątku nie jest zaspokojenie wierzyciela, czy realizacja administracyjnego (sądowego) tytułu wykonawczego, lecz jedynie wykrycie składników majątku zobowiązanego (dłużnika), do których w dalszej części postępowania egzekucyjnego może być skierowana egzekucja. Charakterystyczne jest przy tym użycie pojęcia bezskuteczności egzekucji w art. 71 § 1 u.p.e.a. oraz w art. 913 § 1 k.p.c., aczkolwiek w tym ostatnim przepisie ustawodawca określa go jako stan, w którym zajęty w egzekucji majątek dłużnika nie rokuje zaspokojenia egzekwowanych należności lub jeżeli wierzyciel wykaże, że na skutek prowadzonej egzekucji nie uzyskał w pełni zaspokojenia swej wierzytelności. Określenie to można uznać jako spełniające swego rodzaju funkcję definicji pojęcia bezskutecznej egzekucji. Zatem dla stwierdzenia bezskuteczności egzekucji niezbędne jest wykazanie przez wierzyciela zastosowania przez organ egzekucyjny środków egzekucyjnych skierowanych do całego majątku dłużnika. Pojęcie „zajęty w egzekucji majątek dłużnika” powinno być rozumiane jako zastosowanie środków egzekucyjnych, polegających na zajęciu co najmniej (w przypadku spółek kapitałowych): wierzytelności z rachunków bankowych lub innych wierzytelności z rachunków bankowych lub innych wierzytelności i praw majątkowych, praw z instrumentów finansowych zapisanych na rachunkach papierów wartościowych lub innych rachunkach oraz wierzytelności z rachunków pieniężnych, papierów wartościowych niezapisanych na rachunku papierów wartościowych, weksła, autorskich praw majątkowych i praw pokrewnych oraz praw z własności przemysłowej, udziału w spółce z o.o., innych praw majątkowych czy ruchomości. Przy czym zauważyć można, że o ile okoliczność stwierdzenia bezskuteczności egzekucji w całości lub w części i złożenie wniosku o wyjawienie majątku, jako dającego możliwość ustalenia majątku spółki możliwego do zaspokojenia wierzytelności, dawałaby podstawę do wszczęcia postępowania z art. 116 § 1 o.p., to stwierdzenie takiego majątku w postępowaniu z art. 71 § 1 u.p.e.a. i art. 913 § 1 k.p.c. mogłoby doprowadzić do umorzenia jako bez-

przedmiotowego (art. 208 § 1 o.p.) postępowania w sprawie odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych (o ile oczywiście majątek ten doprowadziłby do całkowitego zaspokojenia wierzyciela).

Użycie w art. 913 § 1 k.p.c. określenia „zajęcie (...) nie rokuje zaspokojenia” wskazuje, że jest to najwcześniejszy moment, w którym organ egzekucyjny może zorientować się w możliwości zaspokojenia wierzyciela. Nie musi więc dojść do odbioru ruchomości, dokumentów, weksła itp., o ile już samo zajęcie nie rokuje zaspokojenia należności. Z uwagi na treść art. 110 § 1 u.p.e.a. stwierdzenie w toku postępowania egzekucyjnego, że dłużnik jest właścicielem nieruchomości nie oznacza, że stan bezskuteczności egzekucji nie wystąpił. Niezbędne będzie bowiem stwierdzenie, czy długotrwałość egzekucji z nieruchomości i prognozowane koszty egzekucyjne w przypadku wszczęcia takiej egzekucji z nieruchomości nie przekroczą uzyskanych wpływów pozwalających na pokrycie długu. W piśmiennictwie w tym zakresie wskazuje się, że umiejscowienie art. 71 § 1 u.p.e.a. i art. 913 k.p.c. po przepisach dotyczących egzekucji z ruchomości, wierzytelności, wynagrodzenia i praw majątkowych, a przed przepisami o egzekucji z nieruchomości oraz możliwość stwierdzenia bezskuteczności egzekucji już tylko po zastosowaniu ich zajęcia oznacza, że do stwierdzenia bezskuteczności egzekucji nie jest niezbędne zajęcie nieruchomości. Konieczna zatem będzie ocena owych prognoz, a więc analiza konkretnej sytuacji faktycznej w danej sprawie.

Konsekwencją stwierdzenia w toku egzekucji administracyjnej lub sądowej stanu bezskuteczności egzekucji jest, zgodnie z art. 71 § 1 u.p.e.a. i art. 913 § 1 k.p.c., możliwość zwrócenia się przez organ egzekucyjny (lub wierzyciela w toku egzekucji sądowej) do sądu o nakazanie dłużnikowi wyjawienia majątku. Pominęto w niniejszych rozważaniach zarówno art. 71 § 2 u.p.e.a., jak i art. 913 § 2 k.p.c. dotyczące wyjątkowej możliwości złożenia wniosku o wyjawienie majątku także przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego (podobnie art. 778¹ k.p.c.), jako że wcześniej przesądzono, że pojęcie bezskuteczności egzekucji na gruncie art. 116 § 1 o.p. należy rozumieć jako stan stwierdzony po wszczęciu postępowania egzekucyjnego.

W administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym można – co do zasady – wyróżnić trzy stadia: stadium poprzedzające wszczęcie egzekucji, stadium stosowania egzekucji oraz stadium następujące po przeprowadzeniu egzekucji. **Wyżej stwierdzono, że nie jest możliwe ustalenie przesłanki bezskuteczności egzekucji w stadium poprzedzającym wszczęcie egzekucji** (a co jest możliwe w niektórych przypadkach odpowiedzialności członków zarządu na gruncie odpowiedzialności cywilnoprawnej). **Wyjątkowo byłoby to jednak dopuszczalne wówczas, gdyby przeciwko spółce została przeprowadzona egzekucja zaległości podatkowych, czy nawet innych wierzytelności niemających charakteru publicznoprawnego, która zakończyłaby się, a następnie powstałyby inne należności publicznoprawne. Powielanie nowych czynności egzekucyjnych tylko dla-**



DODATEK

tego, by formalnie potwierdzić bezskuteczność egzekucji byłoby oczywiście zbędne²⁶). Jest to konsekwencją tego, że z istoty pojęcia bezskutecznej egzekucji w całości lub w części wynika, iż może i powinno być ono odnoszone do całości majątku zobowiązanego (dłużnika), a nie tylko do konkretnej wierzytelności publicznoprawnej (cywilnoprawnej). Tym samym wyjątek ten tylko potwierdza przyjętą regułę. Aktualnie w odniesieniu do sądowego postępowania egzekucyjnego ustalenie tej okoliczności przez organ podatkowy może nastąpić z wykorzystaniem instytucji prawa wierzyciela do informacji o prowadzonym postępowaniu egzekucyjnym i aktualnym stanie sprawy (art. 760¹ k.p.c.). Wprawdzie przepisu o takiej treści nie ma w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, to jednak, jak się wydaje, wierzyciel nieegzekwujący należności mógłby ubiegać się o taką informację na podstawie zasad ogólnych.

W stadium stosowania egzekucji stwierdzenie jej bezskuteczności będzie związane z zasady ze skutecznością zastosowanych środków egzekucyjnych (argumentacja z art. 71 § 1 u.p.e.a.). W obu tych stadiach wierzyciel ma obowiązek badać (przed wystawieniem tytułu wykonawczego), czy i jaka jest wysokość należności podlegającej egzekucji (art. 27 § 1 pkt 3 u.p.e.a. oraz § 6 ust. 9 i § 9 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 22.11.2001 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji²⁷), a także w miarę potrzeby dokonać aktualizacji tytułu wykonawczego (§ 9 ust. 1b i 1c rozporządzenia wykonawczego). Dane te niewątpliwie wraz z danymi dotyczącymi zastosowanych skutecznie bądź bezskutecznie środków (sposobów) egzekucyjnych pozwolą na stwierdzenie, czy egzekucja została wszczęta do całego majątku spółki oraz czy była skuteczna i w jakiej części. W drugim stadium postępowania egzekucyjnego środkiem dowodowym mogącym dowodzić bezskuteczności egzekucji może być sporządzony przez poborcę skarbowego (komornika) protokół bezskutecznego zajęcia ruchomości czy praw majątkowych albo stwierdzający, że zobowiązany posiada tylko szczegółowo wskazane ruchomości (prawa majątkowe) wolne od egzekucji.

Jeżeli chodzi o trzecie stadium postępowania egzekucyjnego w administracji, to niewątpliwie w przypadku wyegzekwowania w całości należności publicznoprawnej, tak w egzekucji administracyjnej jak i sądowej, nie ma podstawy prawnej do wydawania przez organ egzekucyjny stosownego postanowienia (poza sytuacją uregulowaną w art. 59 § 2 u.p.e.a. i art. 824 § 1 pkt 3 k.p.c.), ale w postępowaniu upadłościowym po ogłoszeniu upadłości obejmującej likwidację majątku sąd ma obowiązek wydać postanowienie o zakończeniu postępowania upadłościowego (art. 368 ust. 1 i 2 pr. up.). Nie oznacza to jednak, by nie można było wyraźnie wskazać na dowód, który będzie takim sformalizowanym dokumentem. W egzekucji administracyjnej sądowej będą to tytuły wykonawcze zawierające adnotację o skuteczności egzekucji dotyczące kwot pobranych na podstawie tytułu wykonawczego (cz. Ł i poz. 228–427 administra-

cyjnego tytułu wykonawczego) i wzmianka komornika w tytule wykonawczym o zaspokojeniu roszczenia wierzyciela w całości lub w oznaczonej części (§ 53 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z 9.03.1968 r. w sprawie czynności komorników²⁸).

Rozważenia wymaga jeszcze to, czy aktem procesowym stwierdzającym zakończenie egzekucji administracyjnej może być postanowienie o ustaleniu kosztów egzekucyjnych (art. 64c § 7 u.p.e.a. i art. 770 k.p.c.). W sądowym postępowaniu egzekucyjnym postanowienie takie jest obligatoryjne, co wynika z art. 770 k.p.c., ale w egzekucji administracyjnej co do zasady wydanie tego postanowienia zależy od żądania zobowiązanego, chyba że obciążają one wierzyciela. Zatem nie w każdym przypadku wydanie takiego postanowienia będzie mogło być uznane za formalny akt procesowy kończący postępowanie egzekucyjne i świadczący o skuteczności egzekucji.

W końcu podkreślenia wymaga to, że postępowanie w sprawie odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych toczy się z uwzględnieniem zasad ogólnych (art. 120 i n. o.p.). Oznacza to, że organ podatkowy prowadzący postępowanie obowiązany jest do podjęcia wszelkich działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym (art. 122 o.p.), a także do wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego (art. 187 § 1 o.p.), również w odniesieniu do ustalenia przesłanki bezskuteczności egzekucji w całości lub w części, w tym w zakresie dotyczącym oceny dowodów stwierdzających tę przesłankę (art. 191 o.p.).

Moim zdaniem bezskuteczność egzekucji w rozumieniu art. 116 § 1 o.p. oznacza, że w wyniku wszczęcia i przeprowadzenia przez organ egzekucyjny egzekucji skierowanej do majątku spółki nie doszło do przymusowego zaspokojenia wierzyciela. Zachodzi przy tym konieczność wyczerpania w toku tego postępowania wszystkich możliwych sposobów egzekucji, a egzekucja musi dotyczyć majątku podatnika (spółki). Tym samym pod pojęciem „bezkutecznej egzekucji” należy rozumieć sytuację, w której nie ma jakichkolwiek wątpliwości, iż nie zachodzi żadna możliwość zaspokojenia egzekwowanej wierzytelności z jakiegokolwiek części majątku spółki. Przedstawiona interpretacja spełnia przy tym funkcję gwarancyjną, zabezpieczającą osobę trzecią przed przedwczesnym i nieuzasadnionym orzeczeniem jej odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki.

Jednakże przez pojęcie bezskuteczności egzekucji można rozumieć nie tylko sytuację, w której prawnie zorganizowane działania organów egzekucyjnych, mające na celu zadośćuczynienie interesom wierzyciela (wierzycieli), które znalazły odzwierciedlenie w tytule egzekucyjnym, nie doprowadziły do spełnienia świadczenia przez dłużnika. Dodatkowo za bezskuteczną egzekucję należy uznać bowiem wypadki określone przez ustawę – Prawo upadłościowe i naprawcze. Dotyczy to oddalenia przez sąd wniosku o ogłoszenie upadłości, gdy majątek niewypłacalnego dłużnika nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania (art. 13 ust. 1 pr.



up.) oraz stwierdzenia przez sąd, że majątek dłużnika jest obciążony hipoteką, zastawem, zastawem rejestrowym, zastawem skarbowym lub hipoteką morską w takim stopniu, że pozostały majątek nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania (art. 13 ust. 2 pr. up.), a także wydania przez sąd postanowienia o umorzeniu postępowania upadłościowego, gdy majątek pozostały po wyłączeniu z niego przedmiotów majątkowych dłużnika obciążonych hipoteką, zastawem, zastawem rejestrowym, zastawem skarbowym lub hipoteką morską nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania (art. 361 pkt 1 pr. up.). W powyższych sytuacjach wierzyciel, powołując się na wydanie przez sąd postanowienia, wykaże bezskuteczność egzekucji mającej na celu zaspokojenie jego wierzytelności.

Zakres przedmiotowy i podmiotowy odpowiedzialności podatkowej członków zarządu

Członkowie zarządu spółki z o.o. oraz spółki akcyjnej, a także inne podmioty wskazane w art. 116 o.p., odpowiadają za zaległości podatkowe tych spółek, w przypadku braku przepisów szczególnych odpowiedzialność ta dotyczy jednak także innych należności wskazanych w art. 107 § 2 o.p.

W praktyce wyłonił się problem, czy dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług niezapłacone przez spółkę z o.o. należy uznać za zaległość podatkową w rozumieniu art. 51 i 116 § 1 o.p., za którą odpowiadają członkowie zarządu tej spółki. Naczelny Sad Administracyjny postanowieniem z 10.02.2009 r. (I FSK 1395/07), uznał, że jest to zagadnienie budzące poważne wątpliwości i wystąpił o podjęcie uchwały siedmiu sędziów w tym zakresie.

Jak wynika z uzasadnienia tegoż postanowienia, rozpatrywana kwestia była już przedmiotem rozstrzygnięć w sądownictwie administracyjnym, jednakże brak jest jednej spójnej linii orzeczniczej. Rozbieżności, które zarysowały się w tym zakresie w orzecznictwie sądowno-administracyjnym doprowadziły do powstania dwóch odrębnych poglądów.

Zgodnie z pierwszym z nich, wyrażonym przykładowo w wyroku NSA z 28.08.2008 r. (I FSK 972/07)²⁹⁾ „dodatkové zobowiązanie podatkowe” określone w art. 27 ust. 5 i 6 ustawy o VAT z 1993 r. nie jest podatkiem w rozumieniu art. 6 o.p., a sankcją administracyjną będącą karą wymierzoną podatnikowi za delikt administracyjny polegający na złożeniu organowi podatkowemu nierzetelnej deklaracji w podatku od towarów i usług za dany okres rozliczeniowy. Tym samym niezapłacenie tej sankcji administracyjnej w terminie nie jest zaległością podatkową w rozumieniu art. 51 § 1 o.p., a co za tym idzie nie może być na podstawie art. 107 § 1 i n. o.p. przedmiotem przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie. W powołanym orzeczeniu NSA zwrócił uwagę na wyroki Trybunału Konstytucyjnego z 29.04.1998 r. (K 17/97)³⁰⁾ oraz z 30.11.2004 r.

(SK 31/04)³¹⁾. W pierwszym z nich TK wskazał, że „dodatkové zobowiązanie podatkowe” ma charakter sankcji administracyjnej, a w drugim stwierdził, że art. 27 ust. 6 ustawy o VAT z 1993 r. nie ustanawia „zwykłego” podatku, ciężaru majątkowego, uszczuplającego majątek każdego rzetelnego podatnika, lecz dodatkowy obowiązek podatkowy (sankcję) powstający w związku z uchybieniem powinności ewidencyjnej, gdy podatnik uchybił swej powinności polegającej na regularnym składaniu rzetelnej deklaracji podatkowej VAT-7. W oparciu o poglądy prezentowane w tych wyrokach NSA w powołanym orzeczeniu uznał, że „dodatkové zobowiązanie podatkowe” ustanowione w art. 27 ust. 5 i 6 ustawy o VAT z 1993 r. ma charakter sankcji administracyjnej o cechach prewencyjnych i dyscyplinujących, określonej w przepisach prawa administracyjnego (podatkowego), a nie karnego. Celem tej sankcji, jako finansowego środka przymusu, mającego źródło w prawie administracyjnym (podatkowym), jest przede wszystkim dyscyplinowanie podatników do zachowania zgodnego z wymogami nałożonymi przez ustawodawcę w ustawie o VAT w zakresie rzetelnego realizowania obowiązku samoobliczenia i deklarowania tego podatku. Pomimo że sankcja (kara) ta spełnia określone w art. 6 o.p. kryteria podatku, będąc nieodpłatnym, przymusowym oraz bezwrotnym świadczeniem pieniężnym na rzecz Skarbu Państwa, nakładanym na podatnika na podstawie przepisów ustawy podatkowej, nie jest jednak podatkiem. Nie można jej uznać za podatek tylko z tego względu, że wynika z ustawy podatkowej i wymierza się ją według zasad przyjętych dla zobowiązań podatkowych. Określenie tej sankcji „dodatkové zobowiązaniem podatkowym” oraz ujęcie jej w przepisach ustawy o VAT, a nie w przepisach karnych skarbowych, powoduje, że jej wymiar musi następować w sprawie podatkowej za dany okres rozliczeniowy, według reguł określonych w ordynacji podatkowej oraz w ustawie o VAT. Obliguje to organ do ustalenia sankcji jako „dodatkowego zobowiązania podatkowego” obok rozstrzygnięcia o charakterze deklaratoryjnym w decyzji załatwiającej sprawę podatku od towarów i usług za dany okres rozliczeniowy, jednak procedura ustalenia wymiaru tej sankcji (podatkowa) nie decyduje o jej charakterze prawnym. Podkreślono, że „dodatkové zobowiązanie podatkowe”, pomimo określenia w ustawie o VAT, niewątpliwie nie ma cech podatku od wartości dodanej, który pobierany jest w związku z każdą kolejną czynnością na etapie sprzedaży, przenoszony jest na końcowego konsumenta, a jego kwota jest proporcjonalna do ceny dostarczonych towarów lub usług. W postanowieniu z 6.03.2007 r. w sprawie C-168/06³²⁾ w odpowiedzi na pytanie prejudycjalne zadane przez WSA w Łodzi o zgodność polskiej regulacji „dodatkové zobowiązania podatkowego” z przepisami VI Dyrektywy VAT, Trybunał wyraził pogląd (pkt 24), że „dodatkové zobowiązanie podatkowe” nie stanowi podatku, lecz sankcję, jeśli jest ono nakładane w związku z nieprawidłową deklaracją na podatek VAT. Trybunał uznał więc, że złożenie deklaracji VAT z zaniżonym po-



DODATEK

datkiem lub zawyżonym zwrotem podatku nie jest zdarzeniem rodzącym obowiązek podatkowy, który mógłby się przekształcić w zobowiązanie podatkowe o charakterze podatku, a jest jedynie zdarzeniem stanowiącym podstawę wymiaru sankcji (kary) za nierzetelne zadeklarowanie podatku. Stanowisko to, NSA (I FSK 972/07) uznał za w pełni właściwe, zauważając, że w art. 27 ust. 5 i 6 ustawy o VAT z 1993 r. nie ma określonego w ogóle przedmiotu podatku, brak więc jest podstaw do twierdzenia, że złożenie nierzetelnej deklaracji podatkowej rodzi obowiązek podatkowy w ramach niezdefiniowanego podatku. Również w doktrynie wyrażane są poglądy, że w istocie „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” można zaliczyć do karnych sankcji podatkowych, ponieważ nie odpowiada ono definicji podatku i nie ma cech konstrukcyjnych podatku, a stanowi indywidualną podwyżkę podatku w stosunku do powszechnych stawek podatkowych i ma charakter represyjny, czyli karny. Uznaniu dodatkowego zobowiązania podatkowego za podatek sprzeciwia się też art. 84 Konstytucji RP³³⁾ wyrażający zasadę powszechności opodatkowania będącą wyrazem zasady sprawiedliwości podatkowej. Stwierdzenie bowiem w oparciu o orzeczenia TK, że obciążenie z tytułu dodatkowego zobowiązania podatkowego za nierzetelne deklarowanie podatku – jako sankcja administracyjna – nie dotyczy osób fizycznych, czyni wyłom w powszechności obciążania tym świadczeniem podatników VAT za nierzetelne deklarowanie podatku, co wyklucza uznanie tegoż świadczenia za podatek, gdyż w przeciwnym razie wyłączenie z kręgu podatników tegoż „podatku” osób fizycznych byłoby sprzeczne ze wskazanymi zasadami konstytucyjnymi. Wyłączenie to nastąpiło natomiast z uwagi na charakter tegoż świadczenia, będącego sankcją administracyjną, której nie można kumulować z sankcją karną grożącą za ten sam czyn spełniający znamiona wykroczenia lub nawet przestępstwa. Przyjęcie zatem, że sankcja administracyjna nazwana „dodatkowym zobowiązaniem podatkowym” z tytułu czynu polegającego na nierzetelnym deklarowaniu podatku jest zobowiązaniem podatkowym (kwoty zwrotu podatku) jest podatkiem, oznaczałoby opodatkowanie czynu mającego znamiona czynu zabronionego (wykroczenia lub przestępstwa skarbowego) w rozumieniu przepisów karnych. W ocenie NSA (I FSK 972/07) to, że w omawianym przypadku nie mamy do czynienia z podatkiem, nie sprzeciwia się fakt nazwania tej sankcji „dodatkowym zobowiązaniem podatkowym” i dokonywanie jej wymiaru w sprawie podatkowej za dany okres rozliczeniowy, według reguł określonych w ordynacji podatkowej (art. 68 § 3 i art. 21 § 1 pkt 2) oraz w ustawie o VAT (art. 10 ust. 2). Przyjęty przez ustawodawcę niewłaściwy, gdyż nieodpowiedni dla wymiaru sankcji administracyjnej, tryb procesowy jej ustalania – taki jak dla zobowiązań podatkowych – nie może zmienić jej materialnego charakteru jako kary za delikt administracyjny. Podkreślono, iż istota ekonomiczna podatku polega, w najszerszym ujęciu, na przejmowaniu przez państwo rezultatów działalności gospodarczej innych podmio-

tów, inne jest zatem źródło powstania należności wynikającej z daniny publicznej jaką jest podatek, a inne kary administracyjnej, której nałożenie na dany podmiot nie jest pochodną jego działalności gospodarczej, lecz popełnionego przez niego deliktu administracyjnego. Administracyjne kary pieniężne ze swej istoty nie powinny realizować celów fiskalnych państwa. W wyniku przedstawionych rozważań NSA (I FSK 972/07) uznał, iż „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” określone w art. 27 ust. 5 i 6 ustawy o VAT z 1993 r., nie jest podatkiem w rozumieniu art. 6 o.p., a sankcją administracyjną będącą karą wymierzoną podatnikowi za delikt administracyjny polegający na złożeniu organowi podatkowemu nierzetelnej deklaracji w podatku od towarów i usług za dany okres rozliczeniowy. Zatem niezapłacenie sankcji administracyjnej jakim jest „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” w terminie nie jest zaległością podatkową w rozumieniu art. 51 § 1 o.p., a co za tym idzie nie może być na podstawie art. 107 § 1 i n. o.p. przedmiotem przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie. Stanowisko zaprezentowane w tym wyroku podzielił w całej rozciągłości NSA w orzeczeniu z 16.10.2008 r. (I FSK 1155/07). Z kolei w wyroku z 12.06.2008 r. (I SA/OI 138/08)³⁴⁾, WSA w Olsztynie uznał, iż „dodatkowe zobowiązania podatkowe” orzekane na podstawie art. 27 ust. 5 i 6 oraz ust. 8 ustawy o VAT z 1993 r., a od 1.05.2004 r. na podstawie art. 109 ust. 4, 5 i 8 ustawy o VAT³⁵⁾ jest co prawda świadczeniem pieniężnym o cechach określonych w art. 6 o.p., ale jednocześnie nie wynika z obowiązku podatkowego (w rozumieniu przepisów ustawy o VAT), a z nieprawidłowego wykonywania przez podatnika tego obowiązku. Na poparcie argumentacji co do sankcyjnego (a nie podatkowego) charakteru dodatkowego zobowiązania podatkowego przywołano orzecznictwo TK – wskazane już wyżej wyrokach K 17/97 i SK 31/04, a także z 4.09.2007 r. (P 43/06)³⁶⁾. Za sankcję administracyjną uznał dodatkowe zobowiązanie podatkowe także NSA³⁷⁾.

W uzupełnieniu powyższego orzecznictwa warto również wskazać na wyrok ETS z 15.01.2009 r. w sprawie C-502/07³⁸⁾, w którym Trybunał zajął się kwestią pojęcia „dodatkowego zobowiązania podatkowego”, o którym mowa w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o VAT, uznając, że sankcja uregulowana w polskich przepisach podatkowych, dotycząca nałożenia na podatnika zobowiązania dodatkowego, nie jest w ścisłym tego słowa znaczeniu dodatkowym zobowiązaniem podatkowym, lecz sankcją administracyjną, nakładaną na podatnika deklarującego wyższą kwotę podatku do zwrotu niż w rzeczywistości. Trybunał stwierdził jednocześnie, iż regulacje tego typu wprowadzane przez państwa członkowskie Wspólnoty nie naruszają wspólnego systemu VAT, lecz mieszczą się w granicach wyznaczonych w art. 22 ust. 8 VI Dyrektywy VAT, który stanowi, że państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, które uznają za konieczne do prawidłowego naliczenia i pobrania podatku.

W świetle przedstawionych poglądów zauważyć należy, że we wskazanej linii orzecznictwa rysuje się stano-



wisko, iż ponieważ „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” nie jest podatkiem w rozumieniu art. 6 o.p., nie może być ono zaległością podatkową, o której mowa w art. 51 § 1 o.p., za którą w myśl art. 116 § 1 o.p. odpowiada członek zarządu spółki z o.o.

Z kolei stanowisko, iż decyzja ustalająca dodatkowe zobowiązanie podatkowe może skutkować powstaniem zaległości podatkowej, która następnie może być przedmiotem decyzji orzekającej o odpowiedzialności osoby trzeciej, zostało zaprezentowane przykładowo w wyroku WSA w Lublinie z 3.10.2008 r. (I SA/Lu 268/08). Podkreślając brak samoistnego charakteru decyzji w przedmiocie dodatkowego zobowiązania podatkowego i jej subsydiarność wobec decyzji określającej zobowiązanie podatkowe, Sąd ten odwołał się do wyroku NSA z 25.11.2005 r. (I FSK 305/05)³⁹⁾ i wyroku z 23.05.2003 r. (I SA/Lu 948/02), wskazując, iż za zaległości podatkowej spółki z tytułu dodatkowego zobowiązania podatkowego nie może ponosić odpowiedzialności na podstawie art. 116 o.p. osoba, która nie była członkiem zarządu spółki w momencie składania wadliwej deklaracji podatkowej, pomimo to, że decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona podatnikowi w okresie sprawowania przez tę osobę funkcji członka zarządu spółki. Wojewódzki Sąd Administracyjny w powołanym orzeczeniu stwierdził, że skoro decyzja ustalająca dodatkowe zobowiązanie podatkowe stanowi konsekwencje sprawowania wadliwego i nieprawidłowego zarządu spółką, to odpowiedzialność podatkową z tego tytułu może ponosić osoba trzecia, gdy działania i zaniechania tej osoby, w okresie sprawowania przez nią funkcji członka zarządu spółki skutkowały wydaniem takiej decyzji. Tym samym z powołanego orzeczenia, a także wskazanego w nim wyroku NSA (I FSK 305/05), wnioskować trzeba, że Sądy te uznały za prawidłowy wniosek, iż dodatkowe zobowiązanie podatkowe niezapłacone przez spółkę można zakwalifikować jako zaległość podatkową w rozumieniu art. 51 § 1 i art. 116 § 1 o.p., za którą odpowiadać mogą członkowie zarządu tej spółki. Wskazać należy również na wyrok WSA we Wrocławiu z 20.05.2008 r. (I SA/Wr 1655/07), gdzie jednoznacznie stwierdzono, że analiza unormowań dotyczących ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego prowadzi do wniosku, że chociaż niewątpliwie dodatkowe zobowiązanie podatkowe ma specyficzny charakter, to jednakże nie można mu odmówić cech podatku. Pojęcie „podatek” w rozumieniu przepisów ordynacji podatkowej jest pojęciem szerokim i obejmuje szereg należności na rzecz Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego, w tym również niepodatkowe należności budżetowe. W ramach ujętej w art. 6 o.p. legalnej definicji „podatku” mieści się również dodatkowe zobowiązanie podatkowe, nosi ono bowiem wszelkie cechy podatku – wynika z prawa publicznego – ustawy podatkowej, jest rezultatem władczych uprawnień państwa i ma charakter przymusowy, przekazywane jest na rzecz budżetu państwa z przeznaczeniem na finansowanie potrzeb publicznych, bezsprzecznie jest przy tym świadczeniem pieniężnym,

bezwrotnym i nieekwiwalentnym. Spełnia także warunek ogólności, bowiem określa obowiązki wyraźnie wskazanej kategorii podmiotów prawa. Stąd też WSA zajął stanowisko, iż dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest zobowiązaniem podatkowym zdefiniowanym w art. 5 o.p. Pośrednio za zajęciem tego stanowiska przemawia w ocenie Sądu również i to, że do przedawnienia tego zobowiązania stosuje się przepisy ordynacji podatkowej. Jednoznacznie WSA stwierdził, iż konsekwencją braku zapłaty dodatkowego zobowiązania podatkowego w terminie płatności jest powstanie zaległości podatkowej w rozumieniu art. 51 § 1 o.p., w pełni zasadne jest zatem orzekanie o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej za zaległość podatkową – dodatkowe zobowiązanie podatkowe spółki na podstawie art. 107 § 1 oraz art. 116 § 1 o.p. Wojewódzki Sąd Administracyjny wskazał przy tym na inne rozstrzygnięcia sądów administracyjnych prezentujących analogiczne stanowisko⁴⁰⁾. W ocenie WSA we Wrocławiu (uzasadnienie do wyroku I SA/Wr 1655/07) nie zmienia wskazanych konkluzji fakt, że TK stwierdził, iż dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest swoistą sankcją administracyjną (K 17/97). Stanowisko Trybunału nie stoi bowiem na przeszkodzie uznaniu, że brak zapłaty dodatkowego zobowiązania podatkowego w terminie płatności skutkuje powstaniem zaległości podatkowej, do której mają zastosowanie przepisy ordynacji podatkowej.

Na rozbieżności w orzecznictwie w kwestii tego, czy dodatkowe zobowiązanie podatkowe może być traktowane jak zaległość podatkowa zwrócił także uwagę WSA w Krakowie w wyroku z 16.10.2008 r. (I SA/Kr 637/07), podkreślając, iż fakt uznawania dodatkowego zobowiązania podatkowego za podatek, a w konsekwencji za zaległość podatkową, przyjmowano powszechnie w praktyce orzeczniczej zarówno organów podatkowych jak i sądów administracyjnych (wskazano przy tym na wyrok WSA z Łodzi z 8.12.2006 r., I SA/Łd 1074/06).

W świetle zaprezentowanej linii orzecznictwa sądy administracyjne bądź to nie wypowiadały się co do charakteru „dodatkowego zobowiązania podatkowego”, nie widząc jednak przeszkód w ponoszeniu przez członka zarządu spółki odpowiedzialności za niezapłacone przez spółkę dodatkowe zobowiązanie podatkowe, bądź też uznawały, iż zobowiązanie takie wystarczająco przypomina podatek, by możliwe było uznanie, iż niezapłacenie go w terminie powoduje jego przekształcenie się w zaległość podatkową w myśl art. 51 o.p.

W uchwale składu siedmiu sędziów z 16.11.2009 r. (I FPS 2/09), NSA opowiedział się za pierwszym stanowiskiem i uznał że dodatkowe zobowiązanie podatkowe niezapłacone w terminie płatności przez spółkę z o.o. nie stanowi zaległości podatkowej w rozumieniu art. 116 § 1 w zw. z art. 51 § 1 o.p., za którą odpowiada członek zarządu takiej spółki. Tym samym przyjął, że nie mają znaczenia przy rozstrzygnięciu zagadnienia prawnego regulacje zawarte w art. 2 § 1 pkt 1 oraz art. 3 pkt 3 o.p.



DODATEK

Warto też zwrócić uwagę na treść wyroku NSA z 22.01.2009 r. (I FSK 1908/07)⁴¹⁾, zgodnie z którym, jeżeli termin płatności podatku od towarów i usług (zobowiązania podatkowego) został określony na 25. dzień miesiąca, a tym samym konkretyzacja tego powstałego z mocy prawa zobowiązania podatkowego następuje z tym dniem, to zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za dany miesiąc nie powstaje z upływem ostatniego dnia miesiąca, w którym zaistniały zdarzenia rodzące obowiązek podatkowy w zakresie podatku należnego, gdyż kształtuje go również wielkość podatku naliczonego wynikającego z faktur (dokumentów celnych) otrzymanych w terminie płatności (zaległość podatkową) w miesiącu go poprzedzającym, który nie został rozliczony w miesiącu ich otrzymania.

Skoro w § 2 art. 116 o.p. (w brzmieniu obowiązującym do 1.01.2003 r.) stwierdzono, że odpowiedzialność członka zarządu spółki za jej podatek, który nie został zapłacony w terminie płatności (zaległość podatkową), obejmuje zobowiązania podatkowe, które powstały w czasie pełnienia przez niego obowiązków członków zarządu spółki, oznacza to – w przypadku podatku od towarów i usług rozliczanego w stosunku miesięcznym – zobowiązania powstałe (ukształtowane) na dzień upływu terminu płatności tegoż podatku, czyli 25. dzień następujący po miesiącu obejmującym zdarzenia rodzące obowiązek podatkowy z tytułu tego podatku, które z upływem tego terminu nie zostały przez spółkę uiszczone, czyli stały się zaległościami podatkowymi.

Wreszcie stwierdzono, że § 2 art. 116 o.p. odwołuje się do odpowiedzialności określonej w § 1 art. 116 o.p., czyli odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki, a nie jej zobowiązania podatkowe, a więc istotnym dla tej odpowiedzialności jest moment ukonstytuowania się zobowiązania podatkowego w rozumieniu przepisów normujących dany podatek, a momentem takim jest termin płatności danego zobowiązania, z upływem którego niezapłacony podatek przeradza się w zaległość podatkową. Oznacza to, że za zaległość podatkową odpowiada ten członek zarządu, za którego kadencji przypadał termin płatności zobowiązania podatkowego, którego w tym terminie nie uiszczono, co równocześnie spowodowało powstanie zaległości podatkowej.

Zakres odpowiedzialności ogranicza zasada wyrażona w art. 116 § 2 o.p., zgodnie z którym odpowiedzialność obejmuje jedynie te zaległości podatkowe spółki, które wynikają z zobowiązań powstałych w czasie pełnienia obowiązków członka zarządu. W wyroku WSA w Olsztynie z 3.03.2004 r. (III SA 2889/02)⁴²⁾, wskazano, iż posłużenie się określeniem „pełnienie obowiązków” wskazuje, że chodzi tu o rzeczywiste (czynne, faktyczne) ich wykonywanie, a nie tylko o piastowanie (bierne) funkcji, z którą te obowiązki są związane. Z poglądem tym trudno się jednak zgodzić, gdyż może on prowadzić do sytuacji, w których członek zarządu spółki, zagrożony koniecznością poniesienia odpowiedzialności w charakterze osoby trzeciej za za-

ległości podatkowe spółki, będzie dążył do wykazania, że jego obecność w zarządzie spółki była jedynie bierna, formalna, a więc nie zobowiązuje go do odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki. Zwolnienie członka zarządu z odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki jest zatem następstwem jego odwołania (bez względu na to, czy odwołanie zostało ujawnione we właściwym rejestrze, o czym była już mowa wyżej). Stąd też to data wynikająca z uchwały o odwołaniu, albo też data rezygnacji z pełnienia funkcji członka zarządu (a nie wpis tych zdarzeń w rejestrze), powinny być brane pod uwagę przy ustaleniu zakresu odpowiedzialności osób trzecich wskazanych w art. 116 o.p.

Warto też wskazać, że w przypadku pełnomocników ustanowionych przez zarząd spółki, odpowiedzialność podatkowa za zobowiązania podatkowe spółki z o.o. nie ciąży na pełnomocnikach ustanowionych przez spółkę, a będących pracownikami innej osoby prawnej, ani na ich pracodawcy⁴³⁾.

Nie można też uznać, aby innymi osobami ponoszącymi odpowiedzialność byli obok członków zarządu likwidatorzy spółek. Analizowanym zasadom odpowiedzialności nie będą także podlegać członkowie innych organów (np. rady nadzorczej, komisji rewizyjnej), jak również wspólnicy i osoby trzecie. Przypomnieć jednak należy, że jeżeli wspólnik jest członkiem zarządu spółki, to na podstawie art. 116 o.p. możliwe jest „złamanie” zasady nieodpowiedzialności osobistej wspólników spółki za jej zobowiązania. Wiąże się to jednak nie ze statusem wspólnika, lecz z pełnioną funkcją członka zarządu.

Przesłanki uwalniające członków zarządu od odpowiedzialności

1. Pierwszą z przesłanek wyłączaających odpowiedzialność członka zarządu, a także innych podmiotów wskazanych w art. 116 § 3 o.p., jest wykazanie, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe) albo niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) nastąpiło bez jego winy.

Analizując wskazaną przesłankę wyłączenia odpowiedzialności, należy stwierdzić, że po pierwsze istotną okolicznością powodującą odstąpienie od orzeczenia o odpowiedzialności za zobowiązania spółki członka zarządu jest sam fakt złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości we właściwym czasie. Przepis art. 116 o.p. regulujący tę kwestię nie uzależnia tego zwolnienia od sposobu rozstrzygnięcia wniosku co do zasadności (wyrok NSA z 13.02.2002 r., SA/Sz 1856/00), wniosek ten musi być jednak rozpoznany, co oznacza, że w istocie rzeczy nie chodzi tu o jego złożenie, ale zgłoszenie. Złożony wniosek nieodpowiadający wymogom formalnym może bowiem być zwrócony (art. 28–29 pr. up.), a w ta-



kiej sytuacji nie będzie można mówić o zaistnieniu przesłanki zwalniającej od odpowiedzialności. W przypadku wyłączającego odpowiedzialność postępowania układowego koniecznym jest, by było ono faktycznie wszczęte. Sam wniosek nie jest w tej sytuacji przesłanką wystarczającą do uwolnienia się od odpowiedzialności.

Po drugie, dla wyłączenia odpowiedzialności członków zarządu spółki z o.o., jak i spółki akcyjnej nie ma znaczenia – gdyż nie wynika to z art. 116 § 1 o.p. – kto zgłosił żądanie ogłoszenia upadłości (wszczęcia postępowania układowego), byleby tylko uczynił to w terminie.

Po trzecie, aktualny pozostaje pogląd wyrażony na gruncie kodeksu handlowego, że „czas właściwy” do zgłoszenia upadłości, o jakim mowa w art. 298 § 2 k.h., to czas, w jakim zarząd spółki niebędący w stanie zrealizować zobowiązań względem wszystkich jej wierzycieli, powinien złożyć wniosek o ogłoszenie upadłości, aby w ten sposób chronić zagrożone interesy wszystkich wierzycieli, którzy po ogłoszeniu upadłości mogą liczyć na równomierne zaspokojenie. Jeżeli zatem członek zarządu spółki zgłasza wniosek o ogłoszenie upadłości we właściwym czasie, to oznacza to, że uczynił ze swej strony wszystko, by nie dopuścić do zaspokajania niektórych wierzycieli ze szkodą dla innych.

„Wniosek o ogłoszenie upadłości można było uznać za złożony we «właściwym czasie» tylko wtedy, gdy nie upłynęło więcej niż dwa tygodnie od chwili, gdy bądź to przedsiębiorca zaprzestał płacenia długów, bądź też długi te przewyższały wartość jego majątku. Nie jest dopuszczalne jakiegokolwiek odstępstwo od tego terminu, a możliwość taka nie wynika też z żadnego innego przepisu” (wyrok NSA z 6.07.2006 r., I FSK 1115/05)⁴⁴.

Wreszcie po czwarte, „odpowiedzialność członka zarządu za zaległości podatkowe spółki nie może mieć miejsca, jeśli przesłanki do złożenia wniosku o upadłość zaistniały, gdy nie miał on już wpływu na podjęcie kroków zmierzających do ogłoszenia upadłości spółki” (wyrok NSA z 20.11.2003 r., III SA 110/02)⁴⁵.

Należy podkreślić, iż ustawodawca uzależnia odpowiedzialność członków zarządu od tego, czy brak złożenia we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości spowodowany był zawinionym działaniem (winą) odpowiedzialnego, czy też nie. W wyroku z 12.02.2002 r. (III SA 2544/00)⁴⁶ NSA, rozważając kryterium braku winy, uznał za zasadne przyjęcie obiektywnego mierniku staranności, jakiej można wymagać od strony należącej do dbającej o swoje interesy. Osoba zainteresowana (w tym członek zarządu) powinna wykazać brak winy, czyli udowodnić stosowną argumentacją swoją staranność, oraz fakt, że uchybienie określonej obowiązku było od niej niezależne. W tym kontekście niezgłoszenie upadłości oraz brak postępowania układowego we właściwym czasie na skutek błędnie udzielonej pomocy prawnej nie zwalnia członka zarządu od odpowiedzialności za zaległości spółki na podstawie przesłanki braku zawinienia, o której mowa w art. 116 § 1 o.p.

Mocno dyskusyjne jest to, czy członek zarządu spółki może uwolnić się od odpowiedzialności za za-

ległości spółki, jeżeli wykaże, że w składzie zarządu nastąpił podział czynności i do jego obowiązków nie należała pieczę nad majątkiem. Skoro bowiem art. 201 k.s.h. stanowi, że zarząd prowadzi sprawy spółki i reprezentuje spółkę, to należy raczej przyjąć, że taki podział obowiązków nie jest okolicznością wyłączającą winę członka zarządu.

Jedną z najbardziej kontrowersyjnych kwestii w tym zakresie dotyczy problemu, czy członek zarządu spółki z o.o., o którym mowa w art. 116 § 1 o.p., w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1.01.2003 r., może skutecznie uwolnić się od odpowiedzialności za zaległość podatkową powstałą w okresie pełnienia przez niego tej funkcji, jeżeli w okresie tym nie było podstaw do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub wszczęcie postępowania układowego, a podstawy te powstały dopiero po wydaniu decyzji określającej tę zaległość podatkową i po zakończeniu pełnienia funkcji członka zarządu.

Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale składu siedmiu sędziów z 10.08.2009 r. (II FPS 3/09)⁴⁷, stwierdził, że **członek zarządu spółki z o.o., o którym mowa w art. 116 § 1 o.p. w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1.01.2003 r., może również po zakończeniu pełnienia tej funkcji, uwolnić się od odpowiedzialności za zaległości podatkowe powstałe w tym czasie, jeżeli wykaże w postępowaniu podatkowym, że w okresie pełnienia przez niego funkcji członka zarządu nie było podstaw do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub postępowania zapobiegającego upadłości (postępowanie układowe).**

W uzasadnieniu uchwały stwierdzono między innymi, że brzmienie art. 116 o.p., nadane ustawą nowelizującą z 2002 r., nie zmieniało rozwiązań merytorycznych zawartych w tym artykule w poprzednim brzmieniu, a tylko je uściślało. W szczególności nowy § 4 w art. 116 o.p. nie rozszerzał odpowiedzialności na byłych członków zarządu, a tylko uściślał wniosek wynikający z § 2 w art. 116 o.p. w poprzednim brzmieniu, iż odpowiedzialność ponoszą również byli członkowie zarządu, jeżeli zaległość podatkowa powstała w czasie pełnienia przez nich funkcji członka zarządu (I FSK 265/07).

Zauważono ponadto, że zgodnie z art. 21 w zw. z art. 30 ustawy zmieniającej z 2002 r. rozstrzygnięcie powstałych wątpliwości powinno nastąpić na podstawie przepisu w art. 116 § 1 o.p. w brzmieniu obowiązującym przed 1.01.2003 r.

W praktyce i orzecznictwie nie budzi wątpliwości, że ocena, czy zgłoszenie upadłości nastąpiło we „właściwym czasie”, powinna być dokonywana w świetle przepisów dotyczących postępowania upadłościowego i układowego, które obecnie regulowane jest przepisami ustawy – Prawo upadłościowe i naprawcze, a wcześniej przepisami rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej z 24.10.1934 r.: Prawo o postępowaniu układowym⁴⁸ oraz Prawo upadłościowe⁴⁹.

Sposób rozumienia znaczenia pojęcia „właściwego czasu” zgłoszenia przez członków zarządu spółki wnio-



DODATEK

sku o ogłoszenie upadłości (użytego w art. 116 § 1 o.p. oraz w art. 298 k.h.) został już wyjaśniony w orzecznictwie. W wyroku z 18.10.2000 r. (V CKN 109/00)⁵⁰, SN uznał, że do wykładni art. 298 k.h. nie należy mechanicznie przenosić sformułowania art. 5 § 2 p.u., lecz – uwzględniając konkretne okoliczności sprawy – ustalać „właściwy czas” do zgłoszenia wniosku, jak również oceniać przesłanki wymienione w art. 5 § 1 i 2 („zaprzestanie płacenia długów” oraz „ujawnienie, że majątek spółki lub osoby prawnej nie wystarcza na zaspokojenie długów”). Zgodnie z art. 5 § 1 p.u. przedsiębiorca zobowiązany jest nie później niż w terminie dwóch tygodni od dnia zaprzestania płacenia długów zgłosić w sądzie wniosek o ogłoszenie upadłości. Wszczęcie postępowania upadłościowego lub układowego może nastąpić wtedy, gdy wystąpią ustawowe przesłanki. Czasem właściwym do podjęcia tych czynności jest czas, w jakim zarząd spółki, niebędący w stanie zrealizować zobowiązań względem jej wierzycieli, powinien złożyć wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęcie postępowania układowego, aby w ten sposób chronić zagrożone interesy wierzycieli. Termin 14 dni na złożenie przez przedsiębiorcę wniosku o ogłoszenie upadłości liczony od dnia, w którym majątek nie wystarcza na zaspokojenie długów, ma na celu ograniczenie do niezbędnego minimum okresu, w którym dłużnik może rozporządzać swoim majątkiem w sposób odmienny, niż czyniłby to syndyk po ogłoszeniu upadłości. Członkowie zarządu dłużnika będącego osobą prawną, nie dochowując tego terminu i rozporządzając majątkiem przedsiębiorcy, narażają prawa wierzycieli.

W związku z powyższym rygor art. 5 § 1 p.u. jest emanacją naczelną zasady tego aktu prawnego (tj. ochrony praw wierzycieli) i jako taki powinien być interpretowany w świetle art. 116 o.p. Przesłanki uwolnienia się przez członków zarządu spółki od odpowiedzialności za zobowiązania sprowadzają się zatem do wykazania należytej staranności w działaniach zmierzających do wszczęcia postępowania upadłościowego. Nie spełnia tego wymagania podjęcie stosownych czynności w warunkach niweczących cały sens postępowania upadłościowego – nie budzi żadnych wątpliwości, że braki formalne wniosku o ogłoszenie upadłości uniemożliwiają wszczęcie postępowania, którego celem jest ochrona prawna interesów wierzycieli, a zatem złożenie takiego wniosku nie może stanowić przesłanki uwalniającej członków zarządu od odpowiedzialności za zobowiązania spółki. Dla jej spełnienia nie wystarcza samo wystąpienie o ogłoszenie upadłości, ale konieczne jest też dokonanie czynności procesowych niezbędnych dla kontynuowania tego postępowania⁵¹. Należy również mieć na uwadze art. 9 § 1–3 p.u. i art. 1 p.p.u., wskazujące podmioty legitymowane do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości oraz o otwarcie postępowania układowego. Mogą to uczynić wierzyciel lub dłużnik w zakresie postępowania upadłościowego oraz podmiot gospodarczy w zakresie otwarcia postępowania układowego. Z wnioskiem takim nie może wystąpić były członek zarządu spółki z o.o.

Analiza przedstawionych przepisów prowadzi do następujących wniosków (znajdujących potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych):

- 1) odpowiedzialność członka zarządu za zaległości podatkowe spółki nie może mieć miejsca, jeśli przesłanki o złożenie wniosku o upadłość zaistniały, gdy nie miał on już wpływu na podjęcie kroków zmierzających do ogłoszenia upadłości spółki⁵²;
- 2) zapis art. 116 § 1 o.p., że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości oraz niewszczęcie postępowania układowego nastąpiło nie z jego winy, należy rozumieć w ten sposób, że jedynie wykazanie, gdy członek zarządu miał wpływ na dokonanie we właściwym czasie zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub wszczęcie postępowania zapobiegającego upadłości (postępowanie układowe), a nie nastąpiło w tym czasie zgłoszenie tego wniosku lub wszczęcie tego postępowania, od odpowiedzialności tej wyłączyć go może jedynie wykazanie, że nie nastąpiło to z jego winy. Członek zarządu nie może ponosić odpowiedzialności za okoliczności, na które nie miał jakiegokolwiek wpływu⁵³.

Zatem w każdym przypadku orzekania o odpowiedzialności członka zarządu organ podatkowy jest zobowiązany zbadać, czy i kiedy wystąpiły przesłanki do ogłoszenia upadłości, gdyż tylko niezłożenie wniosku o upadłość w terminie czyni otwartą kwestię odpowiedzialności członka zarządu na podstawie art. 116 § 1 o.p.

Odpowiedzialność członka zarządu może wchodzić w rachubę tylko w sytuacji, gdy w stosunku do spółki wystąpiły przesłanki upadłości. Z kolei członek zarządu tylko wtedy ponosi odpowiedzialność, kiedy obowiązku w zakresie złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub wszczęcia postępowania układowego nie wypełnił w terminie lub też ponosi winę za jego niewypełnienie. W każdym przypadku należy zatem ustalić, że taki obowiązek w ogóle na członku zarządu ciążył oraz kiedy powinien być dopełniony.

Jeśli w okresie pełnienia funkcji przez członka zarządu nie zachodziły przesłanki do ogłoszenia upadłości, to późniejsze pogorszenie się sytuacji finansowej spółki w okresie, kiedy już tej funkcji nie pełnił, powoduje uwolnienie tego członka zarządu od odpowiedzialności ukształtowanej w art. 116 § 1 o.p.

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym pojawiło się również stanowisko odmienne⁵⁴. Sformułowano bowiem pogląd, że w sytuacji, gdy spółka z o.o. pomimo wypłacalności, nie zapłaciła w terminie podatku i z tego tytułu powstała zaległość podatkowa, to odpowiedzialność za nią członka zarządu, wynikająca z art. 116 § 1 o.p., pełniącego funkcję w tym czasie, w którym powstało zobowiązanie (§ 2 art. 116 o.p.), należy uznać za oczywistą. W takim przypadku wprowadzone w art. 116 § 1 o.p. przesłanki egzoneracyjne nie mają zastosowania, a późniejsze pogorszenie się sytuacji finansowej spółki pozostaje bez wpływu na zakres odpowiedzialności tego członka zarządu.

Obok przeciwnego poglądu w orzecznictwie (za którym opowiedział się NSA), pogląd ten spotkał się



również z krytyką doktryny⁵⁵). Podzielając poglądy krytyczne odnośnie wykładni przesłanek egzoneracyjnych ustanowionych w art. 116 § 1 o.p., przedstawionej powyżej, w szczególności zgodzić się należy z tezą, że w każdym przypadku orzekania o odpowiedzialności członka zarządu organ podatkowy jest zobowiązany zbadać, czy i kiedy wystąpiły przesłanki do ogłoszenia upadłości. Do takiego wniosku prowadzi wnioskowanie *a contrario*: skoro członek zarządu nie odpowiada, jeśli we właściwym czasie zgłoszono upadłość, to odpowiadać może tylko wtedy, kiedy upadłości we właściwym czasie nie zgłoszono. Zatem również w takiej sytuacji przedmiotem ustaleń faktycznych, niezbędnych do oceny właściwego zastosowania przepisu art. 116 § 1 o.p. w zakresie wprowadzonych w nim przesłanek egzoneracyjnych, powinno być zbadanie, czy w tym czasie sytuacja finansowa spółki nakazywała ogłoszenie upadłości lub wszczęcie postępowania układowego.

Skład przedstawiający zagadnienie prawne zwrócił również uwagę na możliwość tworzenia się patologicznych zjawisk prowadzących do uwolnienia się od odpowiedzialności członków zarządów spółek z o.o., zaniżających wykazywane w składanych zeznaniach wysokości należnego podatku. Odpowiedzialność ponosiliby jedynie członkowie zarządu, którzy sprawowali swą funkcję zarówno w dacie powstania zaległości, jak i w momencie zaistnienia podstaw do ogłoszenia upadłości lub wszczęcia postępowania układowego. Odnosząc się do tej argumentacji NSA w uchwale wskazał, że sytuacje „oczywistego” zaniżania zobowiązania podatkowego, jeżeli mogły ostatecznie wpływać na sytuację finansową spółki, nie powinny być rozpatrywane wyłącznie na gruncie art. 116 § 1 o.p. Tego rodzaju działania członków zarządu, dopuszczających się z naruszeniem obowiązujących przepisów zaniżania kwot należnego podatku, powinny spotkać się z zastosowaniem środków odpowiedzialności karnej przewidzianej w przepisach ustawy z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy⁵⁶) oraz art. 587 § 1 k.s.h. W każdym bądź razie nie może to być dostatecznym argumentem do wyłączenia stosowania w odniesieniu do byłych członków zarządu przepisu art. 116 § 1 o.p., również w zakresie wprowadzonych w tym przepisie przesłanek egzoneracyjnych. Przepis ten nie przewiduje bowiem w tym zakresie żadnych wyjątków, niezależnie od tego, czy dotyczy to osób pełniących aktualnie (w dacie wydania decyzji oraz powstania zobowiązania podatkowego) obowiązki członka zarządu, czy też członków zarządu, którzy nie pełnili już funkcji w dacie wydania decyzji określającej kwotę zobowiązania podatkowego.

Zatem w każdym wypadku wydania decyzji na podstawie art. 116 § 1 o.p. organ podatkowy zobowiązany jest wskazać istnienie przesłanek odpowiedzialności członka zarządu spółki z o.o. za jej zaległości podatkowe oraz zbadać, czy nie zachodziły przesłanki wyłączające tę odpowiedzialność. W przypadku orzeczenia odpowiedzialności byłych członków zarządu tych spółek, badanie przesłanek wyłączających tę odpowiedzialność z uwagi na podstawy ogłoszenia upadłości lub wszczęcia

postępowania układowego może dotyczyć wyłącznie okresu, w którym osoby te pełniły obowiązki członka zarządu i dotyczyć zobowiązań podatkowych powstałych w tym okresie (art. 116 § 2 o.p.). Podkreślono, że również prowadząc postępowanie wyjaśniające w tym zakresie, organ podatkowy zobowiązany jest respektować zasady postępowania podatkowego (m.in. zasady wyrażonej w art. 122, 187 § 1 i art. 191 o.p.). To w tym postępowaniu, zgodnie z treścią art. 116 § 1 o.p., członek zarządu może „wykazać” istnienie przesłanek egzoneracyjnych. Istnienie tych przesłanek stanowi jedną z zasadniczych okoliczności przesądzających o dopuszczalności wydania decyzji na podstawie tego przepisu⁵⁷). Uznano, że w przypadku wskazywania tego rodzaju przesłanek, podobnie jak na gruncie odpowiedzialności z art. 299 k.s.h. (poprzednio art. 298 § 1 k.h.), członek zarządu spółki nie może powoływać się na nieznaną sobie stan jej finansów, jako przyczynę niezgłoszenia wniosku o upadłość lub niewszczęcia postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe). Członkowi zarządu powinien być znany na bieżąco stan finansów spółki, a co za tym idzie, możliwość zaspokojenia długów⁵⁸).

Badanie przez organ podatkowy „właściwego czasu” na zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości jest przesłanką obiektywną, ustaloną w oparciu o okoliczności faktyczne każdej sprawy. Badając w toku prowadzonego postępowania podatkowego istnienie tej obiektywnej przesłanki, należy uwzględnić wysokość zobowiązania podatkowego, określonego w decyzji organu podatkowego, nawet jeżeli decyzja ta została wydana w okresie, kiedy członek zarządu nie pełnił już funkcji. W przypadku zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa (art. 21 § 1 pkt 1 o.p. w zw. z art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁵⁹), to spółka była zobowiązana do zapłaty podatku należnego w terminach wyznaczonych przez przepisy prawa. Niewypełnienie tych obowiązków w terminie i we właściwej (przewidzianej przepisami prawa) wysokości uzasadnia wydanie decyzji przez organ podatkowy na podstawie przepisu art. 21 § 3 o.p., nie zmienia to jednak tego, że zobowiązanie to już istniało wcześniej i powinno zostać wykonane w terminach przewidzianych w przepisach prawa (por. II FSK 1605/06). Zatem zbadanie przesłanek egzoneracyjnych powinno nastąpić z uwzględnieniem kwoty zobowiązania podatkowego określonej w decyzji, a nie deklaracji podatkowej wykazującej inną wysokość zobowiązania podatkowego, niż to wynikało z przepisów prawa, na podstawie których zobowiązanie to powstało.

2. Drugą z przesłanek wyłączenia odpowiedzialności członka zarządu spółki z o.o. lub spółki akcyjnej, a także ewentualnie pełnomocnika lub współnika tych spółek w organizacji, jest wskazanie mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części. Ustawodawca nie definiuje, co oznacza stwierdzenie „zaspokojenie w znacznej części”, pozostawiając to w istocie uznaniu



DODATEK

organów podatkowych prowadzących dane postępowanie. Rozwiązanie to należy uznać za co najmniej kontrowersyjne.

„Możliwość uwolnienia się członka zarządu od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki z o.o., poprzez wskazanie mienia spółki umożliwiającego zaspokojenie znacznej części zaległości podatkowych, wymaga wskazania takiego mienia, z którego egzekucja faktycznie jest możliwa”. Przykładowo uznać należy, że podanie spisu należności przysługujących spółce od dłużników nie czyni zadość wymaganiom art. 116 § 1 pkt 2 o.p. w tym zakresie i nie oznacza zaistnienia przesłanki wyłączającej odpowiedzialność członka zarządu⁶⁰.

Ciężar wykazania przesłanek egzoneracyjnych

Należy ponownie podkreślić, że w trakcie postępowania organy podatkowe powinny działać zgodnie z ogólnymi zasadami postępowania, przede wszystkim zatem w zgodzie z regułami wynikającymi np. z art. 120 czy 122 o.p., a także z normami bardziej szczegółowymi, takimi jak te zawarte w art. 187 § 1 i art. 191 o.p. Uzyskanie pełnego i obiektywnego materiału dowodowego wiąże się przy tym z kwestią obowiązku dowodzenia i ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym. Przepisy procesowe regulujące zasady postępowania podatkowego nie wskazują w sposób wyraźny i jednoznaczny, na kim ciąży obowiązek dowodzenia oraz ciężar dowodu. Może to wynikać z interpretacji zasad ogólnych postępowania podatkowego, regulacji szczegółowych, a także etapu postępowania. Na tej podstawie w literaturze przedmiotu i orzecznictwie wskazuje się na różnice istniejące między tymi pojęciami⁶¹.

Obowiązek dowodzenia w postępowaniu podatkowym spoczywa na organie podatkowym (art. 122 i 187 § 1 o.p.). Z przepisów tych wynikają dwie dyrektywy kierowane do organów podatkowych. Pierwsza stanowi, że organy podatkowe muszą określić z urzędu, jakie dowody są niezbędne do ustalenia stanu faktycznego sprawy, natomiast z drugiej wynika obowiązek przeprowadzenia z urzędu niezbędnych dowodów lub dopuszczenia ich na wniosek strony. Podkreśla się, że organ nie może przyjąć biernej postawy, ograniczając się jedynie do oceny, czy strona udowodniła fakty stanowiące podstawę jej żądania. Organ podatkowy nie może również ograniczyć się do przeprowadzenia dowodów, które są niekorzystne dla strony, pomijając całkowicie okoliczności i dowody dla niej korzystne.

Ciężar dowodu natomiast nie wynika z przepisów procesowych, ale znajduje swoje źródło w materialnym prawie podatkowym, które określa to w sposób wyraźny lub dorozumiany. Przy ocenie przepisów, które w sposób dorozumiany regulują kwestię ciężaru dowodu wskazuje się na pomocną zasadę racji dostatecznej, według której dowody powinien przedstawić ten spośród uczestników postępowania podatkowego, który związany jest ciężarem twierdzenia, co do faktów, z których wywodzi skutki prawne.

W znaczeniu materialnym ciężar dowodu określa, jakie fakty muszą być udowodnione w celu prawidłowego ustalenia podstawy faktycznej rozstrzygnięcia, czyli jakie źródła dowodowe należy przedstawić lub wskazać środki dowodowe na poparcie oznaczonych twierdzeń o faktach sprawy. Tak więc dotyczy to fazy zbierania, przedstawiania i wskazywania dowodów. Ciężar dowodu w sensie formalnym wskazuje na to, który z uczestników postępowania powinien przedstawić źródła dowodowe lub wskazać środki dowodowe na poparcie swoich twierdzeń. Ciężar dowodu wskazuje równocześnie na to, kto ponosi konsekwencje nieudowodnienia tezy dowodowej, a więc konsekwencje uchylecia się od ciężaru dowodu w sensie materialnym. Uchylenie się od poniesienia ciężaru dowodowego w toczącym się postępowaniu podatkowym oznacza narażenie się danego uczestnika postępowania na niebezpieczeństwo ujemnych następstw procesowych. Naruszenie obowiązku w zakresie ciężaru dowodu przez organ podatkowy prowadzi do niepełnego zgromadzenia materiału dowodowego, co skutkuje wadliwością wydanego w ten sposób orzeczenia. Natomiast skutki uchylecia się strony od poniesienia ciężaru dowodowego oznaczają narażenie się na niebezpieczeństwo niekorzystnych dla niej następstw materialnoprawnych lub procesowych, np. utraty prawa do ulgi, zwolnienia, zwrotu podatku lub nadpłaty czy nieprzywrócenia uchybionego terminu.

Zgodnie z brzmieniem przepisu materialnego art. 116 § 1 o.p. przy orzekaniu o odpowiedzialności osób trzecich, jakimi są członkowie zarządu spółki kapitałowej na podstawie art. 116 § 1 i § 2 o.p. organ podatkowy ma obowiązek wykazać w ramach postępowania dowodowego (obowiązek dowodzenia i ciężar dowodu):

- 1) istnienie zaległości podatkowych takiej spółki,
- 2) bezskuteczność egzekucji zaległości podatkowych przeciwko spółce,
- 3) że strona postępowania pełniła obowiązki członka zarządu spółki w czasie kiedy powstały zobowiązania podatkowe spółki.

O formie i sposobach wykazania powyższych okoliczności była już mowa powyżej, w związku z czym należy jedynie przypomnieć odnośnie pierwszej z nich, iż osoba trzecia w zakresie istnienia tej przesłanki nie może zgłaszać zarzutów merytorycznych związanych z wykazaniem lub określeniem samego zobowiązania podatkowego, gdyż powinny być one podnoszone przez podatnika będącego spółką w innym postępowaniu (wymiarowym, stwierdzenia nadpłaty). Ponadto z istoty postępowania egzekucyjnego wynika, że osoba trzecia nie może brać w nim udziału gdzie zobowiązanym i stroną tego postępowania jest podatnik.

Natomiast strona zwolni się z odpowiedzialności (art. 116 § 1 o.p.), czyli nie zaistnieją podstawy faktyczne i prawne do wydania decyzji, gdy albo:

- 1) wykáže chociażby jedną z poniższych okoliczności, a mianowicie, że:
 - a) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości,



- b) we właściwym czasie wszczęto postępowanie zapobiegające upadłości (postępowanie układowe),
 - c) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) nastąpiło nie z jej winy.
- 2) wskaże mienie, z którego egzekucja zaległości podatkowych jest możliwa.

Z konstrukcji przepisu § 1 art. 116 o.p. wynika, że w tym zakresie ciężar dowodu spoczywa na stronie, a dopiero ciężar dowodzenia na organie podatkowym. Wnioski takie płyną z porównania treści przepisu zawartej w jego części wstępnej, gdzie ustawodawca użył kategorycznego sformułowania „odpowiadają”, z częścią końcową, gdzie użyto określeń „wykaże” i „wskaże”

Tutaj podkreślić należy, iż, jeśli chodzi o okoliczność braku winy osoby trzeciej, to odnosi się ona do obowiązku, spoczywającego na zarządzie jako organie wykonawczym osoby prawnej, zgłoszenia wniosku o upadłość lub wszczęcia postępowania układowego. Z przepisu art. 116 § 1 o.p. wynika, że brak winy wiąże się z konkretnym obowiązkiem członka zarządu, a nie elementem bezskuteczności egzekucji kierowanej przeciwko spółce⁶².

1. Członek zarządu może uwolnić się od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki dopiero wówczas, gdy wykaże, iż nie ponosi winy również nieumyślnie, a więc, że nie przewidywał i nie mógł w żaden sposób przewidzieć, iż zaistniała w danym momencie sytuacja finansowa w spółce wymaga zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości bądź wszczęcia postępowania układowego w celu zapewnienia ochrony interesów jej wierzycieli przed niewypłacalnością.

2. Prowadząc postępowanie w przedmiocie orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu za zaległości spółki organ podatkowy powinien w pierwszej kolejności stwierdzić istnienie przesłanek pozytywnych tej odpowiedzialności, a dopiero w przypadku ich stwierdzenia rozważyć, czy strona postępowania w sposób wiarygodny przedstawiła okoliczności egzoneracyjne (przesłanki negatywne). W przypadku braku którejkolwiek z przesłanek pozytywnych nie ma konieczności rozważania istnienia przesłanek negatywnych, gdyż orzeczenie o odpowiedzialności członka zarządu nie może nastąpić.

3. Możliwość uwolnienia się przez członka zarządu od odpowiedzialności za zobowiązania spółki kapitałowej istnieje wówczas, gdy osoba taka wskaże na istnienie takiego majątku spółki, który pozwoli na faktyczne i skuteczne zaspokojenie należności Skarbu Państwa. Chodzi tu o wskazanie przez członka zarządu takiego mienia, które umożliwiłoby zaspokojenie długu podatkowego, a nie o wskazanie składników majątkowych o jakiegokolwiek wartości.

Zwracając ponownie uwagę na przesłankę „właściwego czasu”, nadmienić trzeba, iż wniosek o ogłoszenie upadłości może być uznany za zgłoszony we właściwym czasie, gdy wykazane zostało, że zgłaszając go zarząd (członek zarządu) uczynił ze swej strony wszystko, by nie dopuścić do zniweczenia celu postępowania upadłościowego poprzez stworzenie sytuacji, w której niektórzy wierzyciele są zaspokajani kosztem innych.

Warto też zwrócić uwagę na wyrok z 8.04.2009 r. (II FSK 132/09)⁶³, w którym NSA stwierdził m.in., że wniosek o upadłość powinien być zgłoszony w takim czasie, żeby wszyscy wierzyciele mieli możliwość równomiernego, chociaż tylko częściowego, zaspokojenia z majątku spółki, a właściwy czas w rozumieniu art. 116 § 1 o.p. nie może być utożsamiany z terminem procesowym, którego bieg kończy się w określonym dniu.

Postępowanie oraz decyzja o odpowiedzialności członka zarządu

Jedną z najbardziej spornych kwestii proceduralnych w przedmiocie odpowiedzialności podatkowej członków zarządu było to, czy organ podatkowy może prowadzić postępowanie w sprawie orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, przewidzianej w art. 116 § 1 o.p., tylko z udziałem jednego z członków zarządu spółki wymienionej w tym przepisie, a w stosunku do każdego z pozostałych członków zarządu prowadzić odrębne postępowanie (oczywiście w sytuacji, gdy w danym okresie zarząd spółki był wieloosobowy), czy powinien prowadzić jedno postępowanie z udziałem wszystkich osób będących w danym okresie członkami zarządu takiej spółki.

Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale składu siedmiu sędziów z 9.03.2009 r. (I FPS 4/08)⁶⁴, zajął stanowisko, że **przepis art. 116 § 1 o.p. nakłada obowiązek na organ podatkowy do prowadzenia postępowania w przedmiocie odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki z o.o. wobec wszystkich osób mogących ponieść taką odpowiedzialność.**

Pytanie prawne wyłoniło się na tle skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Skarbowej wniesionej od wyroku, którym uchylono decyzję ostateczną podjętą w sprawie przeniesienia odpowiedzialności podatkowej na członka zarządu spółki z o.o. Jako przyczynę takiego rozstrzygnięcia podano m.in. „pominięcie przez organy podatkowe aspektu solidarnej odpowiedzialności członków zarządu”, który wynika wprost z treści art. 116 § 1 o.p. Tymczasem treść tegoż przepisu obowiązała do tego, aby „wspomnieć” w decyzji, że „odpowiedzialność skarżącego jako członka zarządu Spółki z o.o.” jest „odpowiedzialnością solidarną z pozostałymi członkami zarządu”. Stanowisko takie wsparto poglądem WSA w Olsztynie (III SA 2889/02), zgodnie z którym „w orzeczeniu o odpowiedzialności jednego z dwóch członków zarządu należało zaznaczyć, że jest to odpowiedzialność solidarna”. Odwołano się także do „niebudzącej wątpliwości” linii orzeczniczej NSA, zgodnie z którą



DODATEK

„w przypadkach odpowiedzialności solidarnej, stronami postępowania są wszystkie podmioty, które taką odpowiedzialność ponoszą”. W konsekwencji za nie do zaakceptowania uznano pogląd, że „o wypełnieniu dyspozycji solidarnej odpowiedzialności członków zarządu świadczy fakt wydania decyzji o odpowiedzialności solidarnej za zaległości podatkowe Spółki odrębnie w stosunku do pozostałych członków jej zarządu”.

Naczelny Sąd Administracyjny w zwykłym składzie uznał, iż w sprawie wyłania się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości w kwestii dotyczącej zakresu podmiotowego, jakim powinno być objęte postępowanie podatkowe prowadzone w stosunku do członków zarządu spółki kapitałowej w ramach art. 116 § 1 o.p. Uzasadniając ową wątpliwość wskazano, że poszczególne składy sądów administracyjnych, orzekając w tożsamych sprawach, doprowadziły do powstania dwóch rozbieżnych stanowisk.

Pierwsze opowiada się za takim rozumieniem art. 116 § 1 o.p., które nakazywałoby organom objąć postępowaniem podatkowym dotyczącym odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółki wszystkich członków jej zarządu odpowiedzialnych wobec siebie solidarnie za zobowiązanie spółki. Za przyjęciem takiej koncepcji opowiedziano się w wyrokach WSA w Olsztynie (III SA 2889/02), NSA z 2.06.2006 r. (I FSK 1015/05)⁶⁵, czy I FSK 1227/05. W wyrokach tych akcentowano przede wszystkim, że prowadzenie jednego postępowania w stosunku do wszystkich współników jest konieczne dla „uniknięcia jakichkolwiek wątpliwości co do zakresu odpowiedzialności danej osoby a przede wszystkim dla zagwarantowania jej prawa osobistego związanego z ewentualnymi roszczeniami regresowymi do pozostałych osób ponoszących w danym przypadku odpowiedzialność za cudzy dług, które to prawo winno być respektowane przez każdego wierzyciela a zatem i organ podatkowy”. Wskazywano również, że „współodpowiedzialny członek zarządu powinien być zawiadomiony o toczącym się postępowaniu, gdyż dotyczy ono jego interesu prawnego”.

Drugie stanowisko natomiast sprowadza się do poglądu, że w ramach art. 116 § 1 o.p. brak jest podstaw prawnych do prowadzenia jednego postępowania w stosunku do wszystkich solidarnie odpowiedzialnych członków zarządu spółki kapitałowej. Dla ilustracji tegoż poglądu odwołano się do wyroków NSA z 11.01.2006 r.: II FSK 139/05⁶⁶ i III FSK 140/05⁶⁷, w których wskazano, że istota odpowiedzialności solidarnej wynika z art. 366 § 1 kodeksu cywilnego⁶⁸, do którego odsyła art. 91 o.p., a jej konsekwencją jest to, że organ podatkowy może wszcząć postępowanie przeciwko jednemu z członków zarządu i wydać w stosunku do niego decyzję, jeżeli zachodzą przesłanki z art. 116 o.p. Udział innych członków zarządu w tym postępowaniu nie jest konieczny i zależy jedynie od ich woli (mogą zgłosić swój udział, powołując się na okoliczności wymienione w art. 133 o.p.). Przywołano także wyrok NSA z 20.12.2006 r. (I FSK 316/06)⁶⁹, w którym stwierdzono, że „stan faktyczny przy orzekaniu o odpowiedzialności

członków zarządu nie jest zaś tożsamy (każdy z członków zarządu mógł nim być w różnym okresie czasu, mógł przedstawiać inne okoliczności zwalniające go z odpowiedzialności, a to nie uzasadnia prowadzenia jednego postępowania...)”. W wyroku II FSK 1606/06, wskazano natomiast, że ordynacja podatkowa nie zna instytucji współuczestnictwa koniecznego, znanej z postępowania cywilnego (art. 72 § 2 i § 3 k.p.c.). Podobnie wypowiedziano się także w wyrokach NSA – II FSK 65/07, czy też z 2.04.2008 r. (I FSK 80/08)⁷⁰.

Skład pytający wskazał również, że przedstawiana problematyka znalazła swój wyraz w publikacjach naukowych. Przedstawiciele doktryny wskazywali, że postępowanie podatkowe prowadzone w ramach art. 116 o.p. dotyczy interesu prawnego wszystkich członków zarządu spółki kapitałowej, w konsekwencji czego „zadaniem organu winno być objęcie postępowaniem wszystkich osób odpowiedzialnych solidarnie jako stron postępowania” (II FSK 140/05)⁷¹.

Naczelny Sąd Administracyjny we wskazanej uchwale podkreślił, że istota problemu sprowadza się do kwestii, czy postępowanie mające za przedmiot odpowiedzialność podatkową członków zarządu spółki z o.o., jako osób trzecich, może być prowadzone przeciwko osobie wybranej przez organy podatkowe, czy też powinno być prowadzone przeciwko wszystkim osobom, które w okolicznościach faktycznych danej sprawy odpowiedzialność taką mogą ponosić.

Przypomniano, że w prawie podatkowym obowiązek zapłaty podatku, a co za tym idzie towarzysząca mu odpowiedzialność, ciąży co do zasady na podatniku⁷², a przepisy rozdziału 15 „Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich” Działu III ordynacji podatkowej stanowią wyjątek od tej zasady, przyznając organom podatkowym prawo do orzekania o odpowiedzialności osób trzecich.

Analizując art. 107 i 116 o.p. NSA zauważył, że osoby trzecie ponoszą odpowiedzialność solidarną z podatnikiem za jego, określone przepisem art. 107 § 1 i 2 o.p., ciężary publicznoprawne, a przy stosowaniu tych przepisów mamy do czynienia z podwójną solidarnością, która ma miejsce po pierwsze między zobowiązanymi z art. 116 § 1 o.p. a podatnikiem, a po wtóre między samymi członkami zarządu.

Okolicznością bezsporną jest, że ordynacja podatkowa samodzielnie nie reguluje zasad odpowiedzialności solidarnej odsyłając w tym zakresie wprost do unormowań kodeksu cywilnego. W tej z kolei ustawie odpowiedzialność solidarna unormowana została przepisami działu I „Zobowiązania solidarne” tytułu II Księgi trzeciej (art. 366–378 k.c.). Z art. 366 § 1 k.c. wywodzone jest uprawnienie organów podatkowych do wyboru osoby, wobec której prowadzone jest postępowanie. Z regulacji tej wynika, że odpowiedzialność solidarną dłużników cechuje się:

- 1) wielością dłużników,
- 2) zobowiązaniem każdego dłużnika do spełnienia określonego świadczenia wobec tego samego wierzyciela,



- 3) możliwością żądania przez wierzyciela całości lub części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna,
- 4) zwolnieniem wszystkich dłużników w razie zaspokojenia wierzyciela przez któregokolwiek z dłużników⁷³.

Przenosząc to spostrzeżenie na grunt prawa podatkowego trzeba odpowiedzieć na pytanie, kogo uznać można za „dłużnika podatkowego”. Ordynacja podatkowa nie posługuje się co prawda takim pojęciem, niemniej wydaje się ono być w pełni uprawnione na gruncie prawa podatkowego, zwłaszcza gdy weźmie się pod uwagę określoną art. 51 § 1 o.p. definicję zaległości podatkowej, będącej *sui generis* długiem podatkowym czy też unormowania zawarte w art. 21 i n. o.p., które mówią o powstawaniu zobowiązania podatkowego. Stwierdzić zatem można, że na gruncie prawa podatkowego dłużnikiem jest co do zasady sam podatnik, jak też płatnik oraz inkasent (wniosek taki wspiera treść uchwały IFPS 8/07). Status ten co prawda mogą zyskać, w trybie analizowanych tu przepisów, także inne osoby (tj. osoby trzecie), niemniej w tym celu organy podatkowe zobligowane są wydać decyzję wymaganą przepisem art. 108 § 1 o.p. Dopóki decyzja taka wobec osoby trzeciej (osób trzecich) nie zapadnie nie można jej (ich) traktować za dłużnika (dłużników) przez co zasady odpowiedzialności solidarnej nie będą miały wobec niej (nich) zastosowania, co wynika z treści art. 366 § 1 k.c.

Ta ostatnia uwaga ma dla niniejszych rozważań kluczowe znaczenie, bowiem skoro decyzja podatkowa, podjęta w trybie przywołanego wyżej przepisu, kreuje odpowiedzialność za cudze długi (zaległości) podatkowe, to dopiero z momentem jej podjęcia można zasadnie mówić o powstaniu reżimu kształtowanego przepisami kodeksu cywilnego o odpowiedzialności solidarnej. W konsekwencji staje się oczywistym, że obowiązkiem organu podatkowego jest wszczęcie, po uprzednim ustaleniu, postępowania w przedmiocie odpowiedzialności podatkowej osób trzecich przeciwko wszystkim osobom mogącym taką odpowiedzialność ponosić. Wymóg taki da się wyprowadzić z treści art. 107 § 1 o.p. w powiązaniu z regulacjami szczegółowymi (w tym z art. 116 § 1) oraz art. 133 § 1 o.p. ocenianymi w kontekście zasady prawdy obiektywnej, która określona została w jej art. 122. Konkluzję taką w pierwszej kolejności wspiera analiza tychże unormowań, w tym zwłaszcza art. 107 § 1 oraz art. 116 § 1 o.p. W jej wyniku stwierdzić można, że przepisy te mają charakter mieszany. Obok aspektów procesowych kreują jednak powinność zapłaty cudzych zaległości podatkowych, który to aspekt, niewątpliwie materialnoprawny, wybija się na plan pierwszy. Tym bardziej więc warto zwrócić uwagę na fakt, że w treści tych unormowań prawodawca posługuje się liczą mnogą. Tak więc mowa w nich o „osobach trzecich” (art. 107 o.p.) czy też o ponoszących odpowiedzialność „członkach zarządu” spółki (art. 116 § 1 o.p.). Liczba pojedyncza pojawia się w nich dopiero wtedy, gdy indywidualizowana jest odpowiedzialność tych osób poprzez określenie, na przykład w art. 116 § 1 o.p.,

przesłanek egzoneracyjnych, które siłą rzeczy odnoszą się do poszczególnych członków zarządu. Już zatem charakter przedmiotowych norm jak też ich konstrukcja (owa liczba mnoga jaką posługuje się prawodawca), potwierdzają tezę, iż organy podatkowe powinny prowadzić postępowanie w przedmiocie odpowiedzialności podatkowej osób trzecich przeciwko wszystkim osobom, które taką odpowiedzialność mogą ponosić. Konieczność taką determinuje zresztą niekwestionowana zasada, iż zakres postępowania podatkowego każdorazowo wyznacza norma prawa materialnego. Ta zaś w niniejszym przypadku każe ustalić pełny krąg osób odpowiedzialnych za zaległości podatkowe podmiotów określonych w § 1 art. 116 o.p., a w konsekwencji wszcząć przeciwko nim postępowanie w sprawie. Nakaz ów jednoznacznie potwierdza art. 108 § 1 o.p., który uzależniając odpowiedzialność podatkową osób trzecich od podjęcia decyzji sprawią, że właśnie w tym orzeczeniu dochodzi między innymi do jej podmiotowej konkretyzacji. W przypadku, gdy organ podatkowy skieruje decyzję do niektórych (jednej bądź więcej) osób spośród tych, które mieszczą się w dyspozycji art. 116 § 1 o.p., to osoby pominięte podlegałyby wyłączeniu z odpowiedzialności. Taki zaś stan rzeczy byłby ze wszech miar niedopuszczalny. Stąd też postępowanie w przedmiocie orzekania o odpowiedzialności osób trzecich powinno być prowadzone przeciwko wszystkim osobom, które potencjalnie odpowiedzialność taką mogą ponosić. Tylko w takim przypadku zresztą osoba, która faktycznie wykonała zobowiązanie za podatnika, zyskuje realną gwarancję realizacji swego prawa podmiotowego do regresu, stanowiącego wszak immanentny aspekt reżimu odpowiedzialności solidarnej (art. 376 k.c.). Regres, w przypadku zapłaty cudzego długu publicznoprawnego, realizowany może być wyłącznie w drodze powództwa cywilnoprawnego. Powództwo takie może jednak okazać się bezskuteczne, bowiem, jak zaznaczono wyżej, generalnym warunkiem odpowiedzialności osoby trzeciej za cudzy dług podatkowy jest wydanie w tej materii decyzji przez organy podatkowe w trybie art. 108 § 1 w powiązaniu z (przykładowo) art. 116 § 1 o.p. Brak takiej decyzji praktycznie uniemożliwi zatem realizację uprawnienia osoby, która wykonała takie zobowiązanie, obciążające także innych. Taki stan rzeczy wyniknąć może choćby z przedawnienia prawa orzekania w sprawie (art. 118 § 1 o.p.) czy też z faktu, że brak jest przepisów, które przymuszałyby organ do wydania stosownego orzeczenia wobec dalszych osób w sytuacji, gdy dane (cudze) zobowiązanie zostało wykonane. Sąd cywilny nie jest zaś organem uprawnionym do orzekania w tej materii. Gdyby potraktować kwestię stwierdzenia tej okoliczności (tj. odpowiedzialności pozwanej osoby za cudzy dług podatkowy) za element stanu faktycznego sprawy to przyzwolić należałoby sądowi cywilnemu na stosowanie regulacji publicznoprawnych, co wprost uznać trzeba za niedopuszczalne. Tymczasem z zasad odpowiedzialności solidarnej wynika, że każdy wierzyciel, zatem i Skarb Państwa, zobowiązany jest respektować prawo do reali-



DODATEK

zacji roszczeń regresowych, co przejawiać może się na przykład w obowiązku przeniesienia na niego przysługujących mu zabezpieczeń. Prawo takie najpełniej zaś gwarantuje wydanie takiej decyzji w trybie art. 108 § 1 o.p., która określałaby pełny krąg osób ponoszących odpowiedzialność akcesoryjną uregulowaną przepisami rozdziału 15 „Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich” Działu III ordynacji podatkowej.

Swoją drogą przedstawione rozwiązanie nie jest niczym szczególnym w sprawach podatkowych. Tytułem przykładu wskazać można chociażby na przepisy art. 3 ust. 5 ustawy z 15.11.1989 r. o podatku rolnym⁷⁴⁾, art. 3 ust. 4 i art. 9 ust. 2 ustawy z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych⁷⁵⁾, art. 4 pkt 2 i pkt 9 *ab initio* ustawy z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych⁷⁶⁾ czy też art. 2 ust. 4 ustawy z 30.10.2002 r. o podatku leśnym⁷⁷⁾, które to unormowania nie pozostawiają organom podatkowym jakiegokolwiek wyboru, obligując je do adresowania decyzji podatkowych wobec wszystkich zobowiązanych osób.

Zresztą rozwiązanie to potwierdzają także unormowania procesowe, w tym zwłaszcza art. 122 i 133 § 1 o.p. Ten pierwszy przepis obliguje wszak organy podatkowe do „wyczerpującego zbadania wszystkich okoliczności faktycznych związanych z określoną sprawą, aby w ten sposób stworzyć jej rzeczywisty obraz i uzyskać podstawę do trafnego zastosowania przepisu prawa”. Możliwość taka zaistnieje zaś tylko wtedy, gdy stwierdzone zostanie ponad wszelką wątpliwość, kto w danym przypadku ponosić może odpowiedzialność za cudze zaległości podatkowe, które to ustalenie ma istotne znaczenie nie tylko z punktu widzenia art. 116 § 1 ale przede wszystkim art. 108 § 1 o.p. Z kolei norma art. 133 § 1 o.p. definiując pojęcie strony, podobnie jak art. 116 § 1 o.p., posługuje się w analizowanym zakresie liczbą mnogą. Wskazuje bowiem, że stroną postępowania w przedmiocie przeniesienia odpowiedzialności są „osoby trzecie”, a więc wszystkie, które w danym przypadku mogą ponosić odpowiedzialność za cudzą zaległość podatkową. Regulacja ta potwierdza w ten sposób wnioski płynące z unormowań materialnoprawnych.

Stąd też przyjąć trzeba, że materialnoprawna treść analizowanych unormowań, w tym między innymi art. 116 § 1 o.p., w połączeniu z regulacjami procesowymi sprawia, że organ podatkowy nie ma jakiegokolwiek dyskrecjonalnej możliwości wyboru osoby, wobec której wszczęcie postępowanie w przedmiocie odpowiedzialności podatkowej osób trzecich. Możliwość taka oznaczać musiałaby działanie organu podatkowego w ramach uznania administracyjnego pojmowanego jako „luz stosowania przepisów prawa znajdujący swój wyraz w kształtowaniu następstw prawnych określonego zdarzenia przez wybór jednego z możliwych wariantów rozstrzygnięcia sprawy indywidualnej”. Ażeby jednak działanie takie było dopuszczalne, koniecznym jest istnienie wyraźnego upoważnienia ustawowego, którego brak w przypadku analizowanych przepisów. Tym samym przyjąć należy, że postępowanie powinno być wszczęte i prowadzone przeciwko wszystkim osobom,

które w danym przypadku mogą ponosić odpowiedzialność po myśli art. 116 § 1 o.p. O występowaniu takiej potrzeby przekonuje zresztą chociażby konieczność zapewnienia wszystkim osobom, potencjalnie odpowiedzialnym za cudzą zaległość podatkową, możliwości obrony własnych interesów w tym w zakresie dowodzenia przesłanek egzoneracyjnych. Wszak różne okoliczności faktyczne rzutujące na odpowiedzialność poszczególnych osób mogą, z różnych powodów, być dla nich nieznanne i dopiero współuczestniczenie w postępowaniu spowodować może ich ujawnienie, a co za tym idzie wykorzystanie we własnym interesie. Ponad wszystko zaś wskazuje na nią konieczność respektowania przez każdego wierzyciela, a więc także i Skarb Państwa, prawa podmiotowego tych, którzy zobowiązanie wykonali do realizacji przysługujących im roszczeń regresowych, który to aspekt omówiono już wcześniej.

Zaprezentowaną konkluzję wspiera także doktryna, podnosząc w swych wypowiedziach, że „wskazana w art. 366 § 1 k.c. możliwość wyboru dłużnika, od którego wierzyciel będzie dochodził należności, może być w prawie podatkowym utożsamiana jedynie z prawem do wyboru podmiotu, w stosunku do którego będzie prowadzona egzekucja. Nieuzasadnione jest twierdzenie, że odpowiednie stosowanie art. 366 § 1 k.c. pozwala organom podatkowym również na wybór podmiotów, w stosunku do których podejmowane będą czynności zmierzające do powstania zobowiązania podatkowego (wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego). Innymi słowy, skorzystanie z uprawnienia, jakie daje art. 91 o.p. w zw. z art. 366 § 1 k.c., jest możliwe dopiero po powstaniu zobowiązania podatkowego, czyli przy zobowiązaniach, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p., po skutecznym doręczeniu decyzji ustalającej. Jest to prawo do wyboru dłużnika, od którego zażąda się zapłaty świadczenia, ale dopiero po podjęciu czynności zmierzających do tego, aby każdy z podmiotów, na których ciąży ustawowy obowiązek podatkowy, stał się podatnikiem w następstwie doręczenia mu decyzji ustalającej podatek”⁷⁸⁾.

Warto też zwrócić uwagę, że materia zbliżona do rozstrzyganej w tej sprawie stanowiła w przeszłości przedmiot rozważań judykatury. Przypomnieć można choćby zagadnienie strony w sprawach wymiaru opłaty skarbowej od umów cywilnoprawnych na gruncie minionego już stanu prawnego (np. wynikającego z ustawy z 31.01.1989 r. o opłacie skarbowej)⁷⁹⁾, w których judykatura jednoznacznie opowiedziała się za poglądem, że stroną postępowania podatkowego jest każda ze stron umowy cywilnoprawnej⁸⁰⁾. W szczególności warto zwrócić uwagę na ostatni z przywołanych wyroków (I SA/Lu 309/98), w którym wyrażono pogląd, że „okoliczność, że zasady solidarnej odpowiedzialności pozwalają organom podatkowym na egzekwowanie należnej opłaty skarbowej od jednej ze stron czynności cywilnoprawnej, nie podważa wynikającej z art. 4 ust. 2 ustawy z 1989 r. o opłacie skarbowej zasady, iż stronami postępowania w sprawie określenia należnej opłaty skarbowej są wszystkie strony tych czynności”.



W konsekwencji uprawniony jest pogląd, że art. 116 § 1 o.p. nakłada na organ podatkowy obowiązek prowadzenia postępowania w przedmiocie odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki z o.o. wobec wszystkich osób mogących ponosić taką odpowiedzialność.

Stanowisko takie niewątpliwie implikuje odpowiedź na pytanie, czy w analizowanej sytuacji powinno toczyć się jedno postępowanie podatkowe. Kwestia ta ma w gruncie rzeczy charakter techniczny i stwierdzić trzeba, że aczkolwiek pożądanym byłoby prowadzenie jednego postępowania przeciwko wszystkim zobowiązanym osobom, do czego podstawy dostarcza art. 166 § 1 o.p., to w świetle regulacji procesowych nie może być poczytywane za błąd prowadzenie odrębnych postępowań pod warunkiem, iż postępowania te obejmą wskazany wyżej krąg osób (tj. wszystkich zobowiązanych).

Podsumowanie.

Z uwagi na istniejące rozbieżności w praktyce orzeczniczej bardzo pozytywnie należy ocenić fakt, że przesłanki odpowiedzialności osób trzecich – członków zarządu spółek kapitałowych za zaległości podatkowe tych spółek, ustalone w art. 116 § 1 o.p., były w ostatnim okresie przedmiotem rozważań w uchwałach składu siedmiu sędziów NSA. W uchwale II FPS 6/08, odniesiono się do przesłanki bezskuteczności egzekucji, o której mowa w art. 116 § 1 o.p. Z kolei, w uchwale I FPS 4/08, odniesiono się do obowiązku prowadzenia postępowania, o którym mowa w tym przepisie wobec wszystkich osób mogących ponosić odpowiedzialność w nim przewidzianą. W uchwale II FPS 3/09 uwolniono od odpowiedzialności za zaległości podatkowe tych członków zarządu, którzy wykazają, że w okresie pełnienia przez nich funkcji nie było podstaw do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości. Wreszcie w najnowszej uchwale I FPS 2/09 uznano, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe niezapłacone w terminie przez spółkę nie stanowi zaległości podatkowej w rozumieniu art. 116 o.p., za którą odpowiada członek zarządu takiej spółki.

Przytoczone w powyższych uchwałach ogólne zasady kształtujące odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za zaległości podatkowe tych spółek należy w pełni zaakceptować.

Te uchwały oczywiście nie wyjaśniają wszystkich istotnych kontrowersji związanych z odpowiedzialnością podatkową członków zarządu spółek kapitałowych, w takiej sytuacji trzeba sięgać do orzecznictwa sądów administracyjnych, zwłaszcza wyroków NSA, które zapadły w ostatnim okresie oraz prawomocnych wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych. Ponadto należy korzystać z bogatego piśmiennictwa w tym zakresie.

Kluczowym dla przedmiotowych rozważań jest, że cechą charakterystyczną odpowiedzialności osób trzecich jest to, iż odpowiadają one za cudzy dług. Jest to odpowiedzialność gwarancyjna i zabezpieczająca należności publicznoprawne przed unikaniem odpowie-

dzialności przez podatników, płatników, inkasentów. Co więcej, odpowiedzialność osób trzecich nie ma żadnego związku z obowiązkiem podatkowym ciążyącym na podatniku, czy obowiązkiem instrumentalnym płatnika i inkasenta. Odpowiedzialność osób trzecich ma w związku z tym charakter odpowiedzialności wprowadzonej ododerwanej od zobowiązania podatkowego, ale jednak zależnej od istnienia zaległości podatkowej, skoro wręcz w art. 107 § 1–3, art. 108 § 1–4 i art. 116 § 1 o.p. ściśle określona została kolejność zgłaszania przez wierzyciela podatkowego roszczenia do podatnika lub osoby trzeciej. Wynika to z istoty subsydiarności tej odpowiedzialności. Wydanie decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej wymaga wykazania zarówno przesłanek pozytywnych tej odpowiedzialności, jak również wykazania, że w sprawie nie wystąpiły przesłanki wyłączające tę odpowiedzialność.

- 1) Ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037 ze zm.; dalej: k.s.h.).
- 2) Ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.; dalej: o.p.).
- 3) Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.
- 4) Por. A. Kabat, *Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego podjęte w latach 2004–2007*, ZNSA 2008/6, s. 9–32.
- 5) Por. A. Skoczylas, *Glosa do uchwały NSA z dnia 30 czerwca 2008 r., I FPS 1/08*, OSP 2009/1, s. 4.
- 6) Artykuł 47 ustawy z 19.12.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.) – ustanawiał zasadę solidarnej odpowiedzialności współników za zobowiązania podatkowe spółek. Jednakże odpowiedzialność ta nie obejmowała współników spółek akcyjnych (por. A. Olesińska, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe podatnika*, TNOiK – Toruń 1996, s. 69–86).
- 7) Por. D. Jankowiak, *Odpowiedzialność podatkowa podatnika, płatnika, inkasenta i osób trzecich*, Warszawa 2003.
- 8) Dz. U. Nr 137, poz. 926.
- 9) Dz. U. Nr 169, poz. 1387; dalej: ustawa nowelizująca z 2002 r.
- 10) Wyrok NSA z 13.02.2008 r. (I FSK 265/07), LEX nr 488127.
- 11) Ustawa z 7.11.2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1318).
- 12) Ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553 ze zm.).
- 13) Ustawa z 28.02.2003 r. – Prawo upadłościowe i naprawcze (Dz. U. Nr 60, poz. 535 ze zm.; dalej: pr.up.).
- 14) Ustawa z 21.08.1997 r. o ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby pełniące funkcje publiczne (tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 216, poz. 1584 ze zm.), ustawa z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 ze zm.), ustawa z 5.06.1998 r. o samorządzie województwa (tekst jedn.: Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1590 ze zm.), ustawa z 5.06.1998 r. o samorządzie powiatowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1592 ze zm.), ustawa z 25.09.1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2002 r. Nr 112, poz. 981 ze zm.), ustawa z 16.02.2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (Dz. U. Nr 50, poz. 331 ze zm.).
- 15) Ustawa z 20.08.1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 168, poz. 1186 ze zm.).
- 16) Ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296 ze zm.; dalej: k.p.c.).
- 17) I PKN 619/01, OSNP 2004/11, poz. 191, LEX nr 106511.
- 18) Tak również wyrok NSA w Katowicach z 9.09.2002 r. (I SA/Ka 1259/01), POP 2004/1, poz. 5 oraz wyrok WSA w Warszawie z 6.06.2007 r. (III SA/Wa 3618/06), LEX nr 413845.
- 19) A. Kidyba, *Komentarz do kodeksu spółek handlowych*, LEX 2009.
- 20) Ustawa z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954 ze zm.; dalej: u.p.e.a.).
- 21) Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 27.06.1934 r. (Dz. U. Nr 57, poz. 502; dalej: k.h.).



DODATEK

- 22) ONSAiWSA 2009/2, poz. 19, LEX nr 465091.
 23) Wyrok NSA z 31.01.2006 r. (I FSK 554/05), LEX nr 219317.
 24) LEX nr 517196.
 25) LEX nr 285287.
 26) Do tej części uzasadnienia uchwały, zastrzeżenia zgłosił A. Mariański, *Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za zobowiązania podatkowe spółki*, Prz. Pod. 2009/5, s. 39–41.
 27) Dz. U. Nr 137, poz. 1541 ze zm.; dalej: rozporządzenie wykonawcze).
 28) Dz. U. Nr 10, poz. 52 ze zm. Na konieczność wykorzystania kont księgowych podatnika oraz tytułów wykonawczych zwraca także uwagę J. Drosik, (w głosie do tej uchwały opublikowanej w ZNSA 2009/2, s. 182–191.
 29) LEX nr 469028.
 30) OTK 1998/3, poz. 30, LEX nr 32905.
 31) OTK-A 2004/10, poz. 110, LEX nr 133790.
 32) LEX nr 258133.
 33) Ustawa z 2.04.1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).
 34) LEX nr 390059.
 35) Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.; dalej: ustawa o VAT).
 36) ZNSA 2007/5–6, poz. 95.
 37) Uchwała z 26.04.2000 r. (FPS 16/99), ONSA 2000/3, poz. 97, LEX nr 40422; uchwała z 14.03.2005 r. (FPS 1/04), ONSAiWSA 2005/3, poz. 51, LEX nr 147633; wyrok z 6.06.2005 r. (FSK 2172/04), LEX nr 173315.
 38) LEX nr 469620.
 39) LEX nr 187963.
 40) Wyrok NSA we Wrocławiu z dnia 6.03.2003 r. (I SA/Wr 2120/00), POP 2003/5, poz. 130; I FSK 305/05; wyrok WSA w Lublinie z 20.02.2008 r. (I SA/Lu 794/07); wyrok NSA z 13.03.2008 r. (I FSK 465/07), LEX nr 354173.
 41) LEX nr 508224.
 42) M. Pod. 2004/6, s. 46, LEX nr 134014.
 43) Tak też interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 26.06.2008 r. (ITPB3/423-261/08/MT).
 44) LEX nr 247905.
 45) POP 2004/6, poz. 115, LEX nr 134006.
 46) LEX nr 54702.
 47) LEX nr 509153.
 48) Dz. U. Nr 93, poz. 836 ze zm.; dalej: p.p.u.
 49) vTekst jedn.: Dz. U. z 1991 r. Nr 118, poz. 512 ze zm.; dalej: p.u.
 50) LEX nr 52742.
 51) Por. wyroki SN: z 20.01.2004 r. (II CK 356/02), „Glosa” 2005/2, LEX nr 145305; z 18.04.2007 r. (I UK 349/06), OSNP 2008/9–10, poz. 149, LEX nr 384349; z 22.06.2006 r. (I UK 369/05), LEX nr 376439; wyrok NSA z 29.11.2008 r. (II FSK 1287/05), LEX nr 263559.
 52) Por. wyroki NSA: z 20.11.2003 r. (III SA 1110/02), POP 2004/6, poz. 115; z 4.11.2005 r. (I FSK 266/05), M. Pod. 2006/3, s. 40, LEX nr 172159; z 13.02.2008 r. (II FSK 1605/06), LEX nr 449973.
 53) Por. wyroki NSA: z 13.06.2008 r. (I FSK 764/07), LEX 468863; z 20.10.2006 r. (II FSK 1271/05), LEX nr 264209; z 5.09.2006 r. (I FSK 1227/05), LEX nr 264049.
 54) Por. wyroki NSA z 13.02.2008 r. (II FSK 1606/06), LEX nr 449985; z 13.03.2008 r. (II FSK 65/07), LEX nr 476668 oraz zdanie odrębne do wyroku II FSK 1605/06.
 55) Por. A. Olesińska, *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 lutego 2008 r.*, sygn. akt II FSK 1606/06, ZNSA 2009/3(24), s. 201–204.
 56) Tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 ze zm.
 57) Por. wyrok NSA z 18.11.2005 r. (FSK 2548/04), M. Pod. 2006/5, s. 48, LEX nr 178497.
 58) Por. wyroki SN: z 2.10.2008 r. (I UK 39/08), LEX nr 491095; z 24.09.2008 r. (II CSK 142/08), LEX nr 470009; z 11.03.2008 r. (II CSK 545/07) LEX nr 385597; z 16.01.2008 r. (IV CSK 430/07), LEX nr 487532.
 59) Ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.).
 60) Tak też WSA w Poznaniu w wyroku z 23.01.2009 r. (I SA/Po 1203/08), LEX nr 481566.
 61) Zob. A. Hanusz, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2006, s. 179 in.; wyrok NSA z 26.10.2005 r. (FSK 30/05).
 62) Tak też wyrok WSA w Gliwicach z 9.02.2009 r. (III SA/GL 360/08), LEX 491953.
 63) LEX nr 496155.
 64) ONSAiWSA 2009/3, poz. 47, LEX nr 486211.
 65) LEX nr 231031.
 66) LEX nr 221009.
 67) LEX nr 194278.
 68) Ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm.; dalej: k.c.).
 69) LEX nr 285029.
 70) LEX nr 472306.
 71) Tak wypowiedział się w głosie do tego wyroku B. Demel, PPP 2007/11, s. 78.
 72) Por. uchwała NSA z 26.05.2008 r. (I FPS 8/07), ONSAiWSA 2008/5, poz. 79, LEX nr 378011.
 73) Por. K. Zawada, w: *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. I, pod red. prof. K. Pietrzykowskiego, Warszawa 1997, s. 669.
 74) Tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 ze zm.
 75) Tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 ze zm.
 76) Tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 68, poz. 450 ze zm.
 77) Dz. U. Nr 200, poz. 1682 ze zm.
 78) Por. R. Dowgier, w: C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 391; podobnie A. Olesińska, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, Lublin 2000, s. 78.
 79) Dz. U. Nr 4, poz. 23 ze zm.
 80) Por. wyroki SN: z 11.03.1999 r. (III RN 153/98), OSNP 2000/1, poz. 3, LEX nr 37713; z 25.03.1999 r. (III RN 154/98), LEX nr 38450, czy też wyroki NSA: z 22.01.1996 r. (SA/Kr 1851/95), Pr. Gosp. 1996/5, s. 23, LEX nr 24284; z 11.12.1996 r. (I SA/Kr 296/96) LEX nr 28958; z 19.05.1999 r. (I SA/Lu 309/98), LEX nr 37883.

Sylwester Marciniak
 Autor jest sędzią Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego



Dagmara Dominik

Orzecznictwo polskich sądów administracyjnych po wyrokach Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości

Każda kultura prawna zakłada, że w systemie prawa stanowiącego obowiązują nie tylko normy wprost ustanowione w przepisach prawnych, ale i normy wywnioskowane z tych pierwszych w drodze pewnych reguł wnioskowania. Dotyczy to również wspólnotowego porządku prawnego. Jak już było mówione we wcześniejszych publikacjach na łamach PP¹⁾, wspólnotowy porządek prawny – jak zresztą każdy porządek prawny – musi posiadać skuteczny system ochrony sądowej. Wspólnotowy wymiar sprawiedliwości ma charakter złożony, albowiem podzielono kompetencje między Europejski Trybunał Sprawiedliwości (dalej: ETS) i sądy państw członkowskich. Stworzenie systemu współpracy między ETS i sądami państw członkowskich ma na celu zagwarantowanie jednolitego i spójnego stosowania prawa wspólnotowego oraz jego stały rozwój. Jednakże integracja norm pochodzenia wspólnotowego z prawem państw członkowskich zależy od tożsamości sędziego krajowego²⁾. Wynika to z faktu pełnienia przez niego potrójnej roli w stosunku do wspólnotowego wymiaru sprawiedliwości. Po pierwsze, jest on gwarantem zasady bezpośredniego skutku i zasady bezpośredniego stosowania prawa wspólnotowego³⁾. Po drugie, sędzia jest strażnikiem zasady pierwszeństwa prawa wspólnotowego wobec prawa krajowego⁴⁾. Po trzecie, jest on partnerem ETS w zakresie procedury pytań prejudycjalnych⁵⁾.

Czy polskie sądy administracyjne są związane orzecznictwem ETS?

Szczególne rola sędziego krajowego spowodowała, że z momentem wejścia Polski do Unii Europejskiej również sędzia polski musiał zadać sobie pytanie czy w sprawach, w których orzeka, jest związany orzecznictwem ETS? O ile ciężko doszukać się w tym względzie wyraźnych przepisów prawa⁶⁾, to niewątpliwie odpowiedź na tak zadane pytanie odnajdujemy w samym orzecznictwie ETS. W wyroku w sprawie *Milch*⁷⁾ stwierdzono, że w przypadku gdy ETS w wyroku wstępnym dokonuje wykładni prawa wspólnotowego, to sądy krajowe, które rozstrzygają sprawę główną, związane są wykładnią dokonaną przez ETS. Podobnie w sprawie *Benedetti*⁸⁾ zauważono, że wyrok prejudycjalny wiąże sędziego krajowego, co do dokonanej w nim wykładni przepisów prawa wspólnotowego. Z powołanych wyroków wynika w sposób niezbity, że wyrok ETS – dokonujący wykładni lub ważności przepisu prawa wspólnotowego – jest wiążący dla sądu krajowego, który wystąpił z pytaniem prejudycjalnym. Należy także pamiętać, że jeżeli z pytaniem prejudycjalnym wystąpił sąd pierwszej instancji (wojewódzki sąd administracyj-

ny), to wyrok ETS wiąże również sąd wyższej instancji (Naczelny Sąd Administracyjny). Taki wniosek można wywieść z treści wyroku w sprawie *Rheinmülen*⁹⁾, w którym podniesiono, że skutek wyroku prejudycjalnego nie dotyczy tylko sądu, który zadał pytanie prejudycjalne, ale także wszystkich sądów rozstrzygających sprawę w toku instancyjnym.

A zatem o ile nie ma już wątpliwości co do związania sądu krajowego wyrokiem ETS w kwestii, w jakiej sąd ten występuje z pytaniem prejudycjalnym, to taka wątpliwość może się nasuwać co do innych spraw, w których nie istniała potrzeba wystąpienia z pytaniem prejudycjalnym, a dotyczy ona materii będącej przedmiotem implementacji do polskiego systemu prawnego.

Tutaj z pomocą przychodzi doktryna aktów wyjaśnionych¹⁰⁾, zgodnie z którą sądy krajowe powinny opierać na wcześniejszych orzeczeniach ETS, jeżeli dane wątpliwości prawne w ramach określonego zagadnienia zostały już wyjaśnione¹¹⁾. Przy czym istotne jest to, że wykładnia przepisu prawa wspólnotowego wyjaśnia i precyzuje, o ile zachodzi taka potrzeba, znaczenie i zakres tego przepisu, jakie musi lub powinno być wzięte pod uwagę i stosowane od momentu jego wejścia w życie¹²⁾.



TEMAT MIESIĄCA

Podsumowując powyższe, należy stwierdzić, że

Wyroki ETS są wiążące dla polskich sądów administracyjnych. Sąd nie może przyjąć interpretacji odmiennej niż dokonana wcześniej przez ETS, bo wtedy przywłaszczyłby sobie wyłączną kompetencję do wykładni prawa wspólnotowego¹³⁾.

Poniżej zostanie poczyniona analiza wybranych wyroków sądów administracyjnych w kontekście uwzględnienia przez nie orzecznictwa ETS zapadłego zarówno w sprawach dotyczących innych państw członkowskich, jak i sprawach polskich.

Od kiedy sądy polskie powinny stosować orzecznictwo ETS?

Zanim jednak przejdziemy do wspomnianej analizy, należy w pierwszej kolejności udzielić odpowiedzi na pytanie: od jakiego momentu sądy polskie mają obowiązek uwzględniać orzecznictwo ETS. Z pomocą przychodzi nam sam Trybunał, który w sprawie polskiej – *Ceramiki Paradyż*¹⁴⁾ zauważył, że jest właściwy do dokonywania wykładni prawa wspólnotowego jedynie w zakresie, w jaki dotyczy to jego stosowania w nowym państwie członkowskim, tj. od momentu przystąpienia do Unii Europejskiej.

Stanowisko ETS znalazło swoje odzwierciedlenie m.in. w wyroku NSA z 22.11.2007 r.¹⁵⁾, w którym sąd ten stwierdził, że do stanów faktycznych zaistniałych w okresie przedakcesyjnym niedopuszczalne jest stosowanie zasady pierwszeństwa oraz dokonywanie wykładni przepisów polskich z zakresu podatku od towarów i usług, *contra legem facere* (postępować wbrew ustawie), a także niestosowanie norm polskich w przypadku ich niezgodności z treścią i celami przepisów wspólnotowych.

Z powyższego można wysnuć wniosek, że zarzuty strony skarżącej dotyczące naruszenia przez organy podatkowe przepisów prawa wspólnotowego, w sprawach sprzed akcesji Polski do UE, będą zarzutami bezzasadnymi.

Przykłady uwzględniania orzecznictwa ETS przez sądy polskie

Obowiązkiem sędziego krajowego jest dokonywanie wykładni praw wspólnotowej, tj. interpretacji prawa krajowego w świetle tekstu oraz celu dyrektywy.

Wykładnia praw wspólnotowa powinna iść tak daleko, jak to jest możliwe, aby osiągnąć rezultat założony w dyrektywie¹⁶⁾. W przypadku stwierdzenia, że norma prawa krajowego jest sprzeczna z normą prawa wspólnotowego, to wówczas – mając na względzie ściśle powiązanie zasady bezpośredniego skutku z zasadą pierwszeństwa prawa wspólnotowego – sąd odmówi zastosowania sprzecznej z dyrektywą normy prawa krajowego. Jednocześnie pozostająca „pustka” musi być wypełniona albo przez bezpośrednie podstawienie w miejsce niezastosowanej normy prawa krajowego normy wspólnotowej, albo przez inne normy prawa krajowego, które musi skonstruować organ stosujący prawo, a normy dyrektywy stanowią podstawę do ustalenia pola, w obrębie którego może poruszać się taki organ¹⁷⁾.

Wspomniana wyżej wykładnia praw wspólnotowa dokonywana przez sąd administracyjny może doprowadzić do rezultatów zarówno korzystnych dla podatnika, jak i korzystnych dla organów podatkowych.

Ową wykładnię praw wspólnotową, korzystną dla strony skarżącej, możemy odnaleźć m.in. w **wyroku WSA we Wrocławiu z 24.03.2009 r.**¹⁸⁾ Przedmiotem sporu między stronami była kwestia kwalifikacji przez organy podatkowe świadczonych przez stronę skarżącą usług archiwizacyjnych, jako usług zwolnionych z VAT. Strona skarżąca natomiast opodatkowywała wspomniane usługi 22% stawką VAT. A zatem w przedmiotowej sprawie mamy do czynienia z sytuacją, gdy podmiot pragnie być podatnikiem VAT z uwagi na możliwość skorzystania z prawa do jego odliczenia. Sąd dokonał w pierwszej kolejności wykładni przepisu art. 43 ust. 1 pkt 1 ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług¹⁹⁾ (dalej: ustawa o VAT), w zw. z poz. 11 Załącznika Nr 4 statuującego zwolnienie z VAT usług kultury, w tym usług archiwów. Następnie odwołał się do treści art. 13 część A ust. 1 lit. n, art. 13 część A ust. 2 lit. a i b VI Dyrektywy²⁰⁾. Powołując się na orzecznictwo ETS²¹⁾ wskazał, że zwolnienia od VAT stanowią samodzielne pojęcia prawa wspólnotowego, które należy postrzegać w ogólnym kontekście wspólnego systemu VAT ustanowionego przez VI Dyrektywę. Stąd też doszedł do konkluzji, że zwolnienie przewidziane w poz. 11 załącznika nr 4 w zw. z art. 43 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT dotyczące usług kulturalnych, należy interpretować w duchu i brzmieniu przepisów VI Dyrektywy. Efektem powyższego było wykluczenie stosowania powołanego przepisu wobec podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą nakierowaną na systematyczne osiąganie zysku, niemającą nic wspólnego z działalnością niekomercyjną prowadzoną w interesie publicznym w zakresie usług kultury.

Podobnie **NSA w wyroku z 8.07.2009 r.**²²⁾ w sprawie dotyczącej usług edukacyjnych również doszedł do przekonania, że zakres przedmiotowy zwolnienia usług w zakresie edukacji od VAT, przewidziany w poz. 7 załącznika nr 4 do ustawy o VAT, jest niezgodny z zakresem określonym w art. 132 ust. 1 lit. i Dyrektywy 112²³⁾ (poprzednio art. 13 część A ust. 1 lit. i VI Dyrektywy). Zauważył on bowiem, że skoro ustawodawca po-

TEMAT MIESIĄCA



przez rozszerzenie katalogu podmiotów podlegających zwolnieniu od opodatkowaniu VAT dokonał błędnej transpozycji postanowień dyrektywy do krajowego porządku prawnego, to podatnik ma prawo skutecznie powoływać się przed sądami krajowymi na przepisy dyrektywy, pod warunkiem, że są one wystarczająco jednoznaczne, precyzyjne i bezwarunkowe. A z omawianego przepisu dyrektywy 2006/112/WE (art. 132 ust. 1 lit. i, a także art. 133) wprost wynika, że sprzeciwia się on możliwości zwolnienia od opodatkowaniem podatków od towarów i usług podmiotów nieprowadzących w interesie publicznym działalności polegającej na świadczeniu usług w zakresie edukacji.

Ciekawym wyrokiem poruszającym również wątek konstytucyjny jest **wyrok WSA we Wrocławiu z 3.09.2008 r.**²⁴⁾ dotyczący obowiązku posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę, aby sprzedawca mógł dokonać korekty podatku należnego, stosownie do treści § 16 ust. 4 rozporządzenia MF²⁵⁾. Należy przypomnieć, że powołany przepis w zakresie, w jakim, w przypadku wystawienia faktury korygującej, uzależniał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego od posiadania potwierdzenia odbioru tej faktury, został uznany przez Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z 11.12.2007 r. sygn. akt U 6/06 za niezgodny: z art. 29 ust. 4 ustawy o VAT oraz z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP. Jednocześnie Trybunał odroczył moc

obowiązującą wspomnianego przepisu do 31.12.2008r. Sąd powołując się na zasadę pierwszeństwa prawa wspólnotowego nad prawem krajowym wyrażoną w orzecznictwie ETS, stwierdził, że przepis § 16 ust. 4 rozporządzenia MF jest sprzeczny z prawem wspólnotowym.

Warunek posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę, od którego uzależniona jest możliwość obniżenia podstawy opodatkowania (a w konsekwencji obniżenie podatku należnego), stanowi środek krajowy naruszający w nadmiernym stopniu cele i treść I²⁶⁾ i VI Dyrektywy. Brak jego spełnienia powoduje obciążenie ciężarem VAT – podatnika, w oderwaniu od jego rzeczywistej sytuacji podatkowej, naruszając nie tylko podstawowe zasady VAT, takie jak: proporcjonalność VAT, neutralność VAT i opodatkowanie konsumpcji wyrażone w art. 2 I Dyrektywy, lecz również art. 11 część A ust. 1 lit. a i art. 11 część ust. 1 VI Dyrektywy. Ten ostatni przepis wyraźnie wskazuje na prawo do obniżenia podstawy opodatkowania, jednakże udzielenie kompetencji Państwu Członkowskim, co do sformułowania warunków takiego obniżenia, nie oznacza pełnej dowolności działania Państwa Polskiego. Granicą dla takiej dowolności jest wspomniana wyżej zasada proporcjonalności prawa wspólnotowego. Należy uznać, że środek krajowy przewidziany w § 16 ust. 4 rozporządzenia MF przekracza ramy



TEMAT MIESIĄCA

tego co konieczne dla osiągnięcia jego celu, osłabia bowiem zasady wspólnego systemu VAT, a zatem jest sprzeczny z ogólną zasadą prawa wspólnotowego – zasadą proporcjonalności.

Z kolei nie sposób jest pominąć sytuacji, gdy wykładnia prowsólnotowa jest czyniona na rzecz organów podatkowych. Przykładem jest **wyrok WSA we Wrocławiu z 8.02.2008 r.**²⁷⁾, w którym odwołano się w szerokim zakresie do orzecznictwa ETS zapadłego na tle art. 21 ust. 1 lit. c VI Dyrektywy celem zrozumienia treści art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, a następnie zastosowania go do tzw. pustych faktur. Zauważono m.in., że celem tego przepisu jest zapewnienie dokładnego poboru podatku i uniknięcie oszustwa²⁸⁾, jak też, że przepis ten ma na celu wyeliminowanie ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych w związku z niepoprawnymi lub fikcyjnymi fakturami²⁹⁾. W związku z powyższym, Sąd podzielił stanowisko organu podatkowego, że nie został naruszony przepis art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, z którego wynika obowiązek zapłaty podatku wykazanego w fakturze, nawet jeśli nie dokumentuje ona żadnej sprzedaży. Regulacja ta wynika ze szczególnej roli faktury we wspólnym systemie VAT, gdyż dla podatnika otrzymującego taką fakturę stanowi zwykle podstawę do obniżenia podatku należnego, a nawet żądania zwrotu podatku. Wprowadzenie tym samym pustej faktury do obrotu gospodarczego – jak to miało miejsce w rozpatrywanej przez Sąd sprawie – stwarza ryzyko utraty wpływów budżetowych. Rygor ten jest złagodzony poprzez możliwość wystawienia korekty takiej faktury. Jednakże taka okoliczność nie miała miejsca w przedmiotowej sprawie.

Również dokonując analizy orzecznictwa ETS³⁰⁾, w **wyroku z 30.01.2009 r.**³¹⁾ NSA doszedł do wniosku, że przepis art. 108 ust. 1 ustawy o VAT dotyczy każdego podmiotu wystawiającego fakturę obejmującą VAT, kiedy czynność nie podlega temu podatkowi czy jest od podatku zwolniona, jak również z oceną charakteru tej należności, a więc, że nie jest podatek należny z tytułu dokonania jednej z czynności podlegającej opodatkowaniu, a wymienionej w art. 5 tej ustawy. Wobec tego należność ta nie może być ujmowana w deklaracji, w której podatnik dokonuje rozliczenia podatku należnego w rozumieniu podatku od czynności podlegających opodatkowaniu z uwzględnieniem podatku naliczonego. Tak więc charakter kwoty wykazanej w fakturze – jako podatek należny w rozumieniu ustawy o VAT, w istocie niebędącej podatkiem należnym w tym rozumieniu, jest okolicznością niepozwalającą na objęcie tej kwoty systemem rozliczeń dokonywanym przez podatnika w deklaracji VAT-7 w ramach podstawowego mechanizmu opodatkowania podatkiem od towarów i usług naliczenie podatku należnego – odliczenie podatku naliczonego.

Sprawy polskie

Orzecznictwo ETS w sprawach polskich – zapadłe w wyniku złożonych przez sądy pytań prejudycjalnych

– ma niewątpliwy wpływ na orzecznictwo polskich sądów administracyjnych³²⁾. Z punktu widzenia wskazanego wpływu i różnego charakteru rozstrzygnięć, przyjrzymy się zatem trzem sprawom.

Pierwsza dotyczy sankcji VAT przewidzianej w art. 109 ust. 4–8 ustawy o VAT (obowiązującej do dnia 30.11.2008 r.). Jest ona dowodem na to, że wystąpienie z pytaniem prejudycjalnym niekoniecznie wiąże się z wyrokiem korzystnym dla strony skarżącej. Już w postanowieniu w sprawie *Ceramiki Paradyż* ETS stwierdził, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe, takie jak to przewidziano w ustawie o VAT, nie stanowi podatku, lecz sankcję, jeśli jest ono nakładane w związku z nieprawidłową deklaracją VAT przypadającą na okres sprzed przystąpienia RP do UE. Stanowisko to Trybunał powtórzył w wyroku w sprawie *K-1*³³⁾ wskazując, że wspólny system VAT, w kształcie określonym w art. 2 akapity pierwszy i drugi I Dyrektywy, nie stoi na przeszkodzie, by państwo członkowskie przewidziało w swym ustawodawstwie sankcję administracyjną, która może być nakładana na podatników VAT, taką jak „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” przewidziane w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o VAT. Wspomniany wyrok w sprawie *K-1* znalazł swoje odzwierciedlenie w treści w **wyroku NSA z 20.05.2009 r.**³⁴⁾, w którym Sąd oddalił skargę kasacyjną i zauważył, że skoro dodatkowe zobowiązanie określone art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o VAT jest nakładane w związku z nieprawidłowościami w deklaracji podatkowej i nie jest proporcjonalne do ceny towaru czy usługi, to jest w istocie sankcją administracyjną, której nie sprzeciwiają się, jak wynika z orzeczenia prejudycjalnego, przepisy I i VI Dyrektywy. Środki tego typu mogą być bowiem nakładane przez państwa członkowskie ze względu na treść art. 22 ust. 8 VI Dyrektywy. Następnie na wyrok w sprawie *K-1* powoływały się i inne sądy administracyjne uznając zarzuty naruszenia prawa wspólnotowego w wyniku stosowania sankcji VAT za nieuzasadnione. Przykładem może być **wyrok WSA w Gliwicach z 7.09.2009 r.**³⁵⁾ czy **wyrok WSA w Poznaniu z 21.07.2009 r.**³⁶⁾

Druga sprawa dotyczy kaucji przewidzianej w art. 97 ust. 5 i ust. 7 ustawy o VAT, obowiązującej do dnia 30.11.2008 r. Niewątpliwie rozstrzygnięcie ETS było na korzyść strony skarżącej. ETS w wyroku w sprawie *Sosnowskiej*³⁷⁾ stwierdził, że artykuł 18 ust. 4 VI Dyrektywy oraz zasada proporcjonalności sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, takiemu jak to sporne w sprawie przed sądem krajowym, które – celem umożliwienia kontroli niezbędnych dla zapobiegania unikaniu opodatkowania i oszustwom podatkowym – wydłuża z 60 do 180 dni, licząc od dnia złożenia przez podatnika deklaracji na podatek od wartości dodanej, termin, którym dysponuje krajowy organ podatkowy celem dokonania zwrotu nadwyżki podatku od wartości dodanej danej kategorii podatników, chyba że złożą oni kaucję w kwocie 250 000 PLN. Efektem powyższego był **wyrok WSA we Wrocławiu z 29.09.2008 r.**³⁸⁾, który uchylił decyzje organów podatkowych obydwu instancji wskazując, że przepisy art. 97 ust. 5 w związku z ust. 7 ustawy

TEMAT MIESIĄCA



VAT, są niezgodne z art. 18 ust. 4 VI Dyrektywy oraz z zasadą proporcjonalności, co spowodowało, że WSA za konieczne uznał odmowę ich zastosowania w niniejszej sprawie. W tym zaś przypadku, ponownie rozpoznając sprawę, organ podatkowy zobowiązany będzie rozpoznać wniosek skarżący, na podstawie przepisu art. 87 ustawy o VAT, według jej żądania. Także odwołanie się do ww. wyroku odnajdujemy w innych orzeczeniach sądów administracyjnych. W **wyroku z 14.10.2008 r.**³⁹⁾ WSA w Gdańsku zauważył, że przewidziane przepisem art. 97 ust. 5 ustawy o VAT wydłużenie do 180 dni terminu zwrotu różnicy podatku tzw. nowym podatnikom, zarejestrowanym jako podatnicy VAT UE, sprzeciwia się prawu wspólnotowemu, a w konsekwencji zwrot różnicy podatku wobec tych podatników winien się odbywać na ogólnych zasadach, bez konieczności złożenia przez podatnika kaucji, o której mowa w art. 97 ust. 7 ustawy o VAT, jak również bez konieczności oczekiwania na upływ okresu wskazanego w art. 97 ust. 6 ustawy o VAT, w którym podatnik składał deklaracje podatkowe oraz rozliczał się terminowo z podatków stanowiących dochód budżetu państwa, w tym również jako podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych.

Trzecia sprawa, to kwestia odliczenia VAT w zakresie paliwa do samochodów na podstawie art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT. Z wyroku ETS w sprawie *Magoora*⁴⁰⁾ wynika, że artykuł 17 ust. 6 akapit drugi VI Dyrektywy stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie, przy dokonywaniu transpozycji tej dyrektywy do prawa wewnętrznego, uchyliło całość przepisów krajowych dotyczących ograniczeń prawa do odliczenia VAT naliczonego przy zakupie paliwa do samochodów używanych dla celów działalności podlegającej opodatkowaniu, zastępując je, w dniu wejścia w życie tej dyrektywy na swym terytorium, przepisami ustanawiającymi nowe kryteria w tym przedmiocie, jeżeli – co winien ocenić sąd krajowy – te ostatnie przepisy powodują rozszerzenie zakresu zastosowania wskazanych ograniczeń. Powyższy przepis w każdym razie stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie zmieniło później swoje ustawodawstwo, obowiązujące od wyżej wskazanego dnia, w sposób, który rozszerza zakres zastosowania tych ograniczeń w stosunku do sytuacji istniejącej przed tym dniem. Wspomniany wyrok rodzi niewątpliwie skutki korzystne dla strony skarżącej. Jednakże mamy do czynienia we wspomnianej sprawie z rozbieżnością orzecznictwa. Sąd, który wystąpił z pytaniem prejudycjalnym w wyniku uwzględnienia wyroku ETS, zajął stanowisko odmienne od reszty sądów. Otóż **WSA w Krakowie w wyroku z 3.04.2009 r.**⁴¹⁾ stwierdził, że Spółka w oparciu o art. 17 ust. 2 VI Dyrektywy posiada pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego zawartego w zakupach paliwa do leasingowanego samochodu – niezależnie od typu tego samochodu, jego rozmiarów, ładowności lub tonażu. Jedynym warunkiem uprawniającym do odliczenia podatku naliczonego zawartego w zakupach paliwa jest wykorzystywanie samochodu, z którym

związane są zakupy paliwa, do działalności opodatkowanej VAT. Odmiennego zdania jest np. **WSA w Rzeszowie, który w wyroku z 23.06.2009 r.**⁴²⁾, który stwierdził, że przepis art. 88 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 86 ust. 3 i 4 ustawy o VAT w brzmieniu, który wszedł w życie 1 maja 2004 r., a także – po jego nowelizacji – w brzmieniu, który wszedł w życie w dniu 22 sierpnia 2005 r. w zakresie, w jakim rozszerza zakres ograniczeń do odliczenia VAT w porównaniu do sytuacji istniejącej w dniu 30 kwietnia 2004 r. – jest sprzeczny z art. 17 ust. 6 zdanie 2 VI Dyrektywy i nie może być stosowany. Podobne stanowisko odnajdujemy choćby w **wyroku WSA w Warszawie z 7.05.2009 r.**⁴³⁾

Podsumowanie

Zauważyć należy, że polskie sądy administracyjne rozpoznając sprawy zwłaszcza w zakresie VAT, korzystają z bogatego dorobku orzecznictwa ETS celem zrozumienia przepisów prawa wspólnotowego, aby w następstwie tego dokonać prawidłowej wykładni prawa krajowego w zgodzie z prawem wspólnotowym. Stwierdzenie zaś sprzeczności prawa krajowego z prawem wspólnotowym stanowi ostateczność i to najczęściej popartą wcześniejszym pytaniem prejudycjalnym do ETS. Jednakże, jak pokazuje przykład sprawy *Magoora*, czasem nie wystarczą dobre intencje sądów, gdy kwestionowany przepis jest na tyle wadliwy, że może rodzić rozbieżności interpretacyjne między sądami nawet w sytuacji istnienia wyroku ETS. Taki stan rodzi wątpliwości. Choć sprawa będzie jeszcze rozpatrywana przez NSA, to wydaje się, że w takich sytuacjach interwencja ustawodawcy jest niezbędna, zwłaszcza z punktu widzenia zasady prymatu prawa wspólnotowego nad prawem krajowym. Zasada ta, jeśli implementacja prawa wspólnotowego ma być efektywna, nakłada również na polskiego ustawodawcę obowiązki wyrażające się w zakazie działań zmierzających do tworzenia prawa krajowego niezgodnego z prawem wspólnotowym, jak też nakazie uchylenia prawa krajowego sprzecznego z prawem wspólnotowym.

Omawiając kwestię uwzględniania orzecznictwa ETS w wyrokach polskich sądów, nie możemy pominąć sytuacji odmiennej, a więc takiej, gdy sąd krajowy wyda wyrok sprzeczny z prawem wspólnotowym. Gdy takiej wykładni dokona wojewódzki sąd administracyjny, to od niego przysługuje prawo skargi kasacyjnej do NSA. Sytuacja się komplikuje, gdy taki wyrok wyda sąd wyższej instancji. Pewne wskazówki daje nam wyrok ETS w sprawie *Köbler*⁴⁴⁾, w którym sprecyzowano zasady odpowiedzialności odszkodowawczej państwa za naruszenie przepisów prawa wspólnotowego. Za takie zaś naruszenie należy uznać niewątpliwie wydanie przez sąd krajowy ostatecznej instancji orzeczenia sprzecznego z prawem wspólnotowym. Celem odpowiedzialności państwa jest umożliwienie jednostkom poszukiwania efektywnej ochrony w drodze powództwa o odszkodowanie, nie zaś wzruszenie orzeczenia sądowego, które spowodowało to naruszenie. W braku stosownej legis-



TEMAT MIESIĄCA

lacji wspólnotowej, to państwa członkowskie są zobowiązane do wyznaczenia właściwych sądów oraz przyjęcia zasad procesowych, umożliwiających jednostkom uzyskanie efektywnej ochrony przysługujących im uprawnień. Aby można mówić o odpowiedzialności odszkodowawczej niezbędne jest spełnienie trzech warunków:

- 1) uprawnienie jednostki musi wynikać z przepisu prawa;
- 2) naruszenie normy prawnej jest wystarczająco poważne;
- 3) istnieje bezpośredni związek przyczynowy pomiędzy naruszeniem obowiązku a doznaną szkodą.

W Polsce taką podstawą jest choćby art. 417¹ § 2 k.c., zgodnie z którym, jeżeli szkoda została wyrządzona przez wydanie prawomocnego orzeczenia (...), jej naprawienia można żądać po stwierdzeniu we właściwym postępowaniu ich niezgodności z prawem. Odnosi się to również do wypadku, gdy prawomocne orzeczenie (...) zostały wydane na podstawie aktu normatywnego niezgodnego z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą. Inną kwestią jest to czy przewidziany w Polsce system zapewnia jednostce wskazaną w ww. wyroku ETS efektywną ochronę, zwłaszcza w sytuacji, gdy przewiduje wymóg uprzedniego stwierdzenia niezgodności orzeczenia z prawem w specjalnym postępowaniu. Taki zaś wymóg nie wynika z orzecznictwa ETS dotyczącego przesłanek powstania odpowiedzialności za naruszenie przepisów prawa wspólnotowego przez państwo członkowskie.

1) Por. m.in. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *Znaczenie orzecznictwa ETS dla polskiej praktyki podatkowej*, Prz. Pod. 2009/11 s. 7 i nast.; M. Pawlik, *Praktyczne aspekty wykorzystania orzecznictwa ETS w procesie stosowania prawa podatkowego*, *Przeгляд Podatkowy* 2008/6, s. 6 i nast.

2) J. Molinier, *Droit du contentieux européen, coll. Systeme des droits communautaires*, LGDJ, Paris 1996, s. 21.

3) Szerzej – dodatek do *Przeгляд Podatkowy* 2009/11, A. Baçal, D. Dominik, M. Militz, P. Ogiński, *Zasady dotyczące podatku od towarów i usług*.

4) Por. wyrok ETS z 19. 11. 2009 r., sprawa C-314/08, Filipiak.

5) *Wymiar sprawiedliwości Unii Europejskiej. Wybrane zagadnienia*, pod red. M. Perkowskiego, Wydawnictwo LexisNexis, s. 56 i nast.

6) Por. szerzej D. Dominik, M. Militz, *Wpływ orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich na wykładnię polskich przepisów w zakresie podatków pośrednich*, *Przeгляд Podatkowy* 2009/10, s. 13 i nast.

7) Wyrok ETS z 24.06.1968 r. sprawa 29/68.

8) Wyrok ETS z 3.02.1977 r. sprawa 52/76.

9) Wyrok ETS z 12.02.1974 r. sprawa 146/73.

10) Por. szerzej: *Unia Europejska. Prawo instytucjonalne i gospodarcze*, (pod red.) A. Łazowski, s. 526 i nast.

11) Wyroki ETS: m.in.: z 27.03.1963 r., sprawy połączone 28-30/62 *Da Costa*; z 6.10.1982 r., sprawa 283/81 *CILFIT*; 4.11.1997 r., sprawa C-337/95 *Dior*; 4.06.2002r., sprawa C-99/00, *Lyckesog*.

12) Wyrok ETS z 22.10.1998 r. sprawa C-10-22/97, *IN.CO.GE*.

13) P. Dąbrowska, *Skutki orzeczenia wstępnego Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003, s. 81 i nast.

14) Postanowienie ETS z 6.03.2007 r. sprawa C-168/08.

15) I FSK 1455/06.

16) Wyrok ETS z 13.11.1990r., sprawa C-106/89, *Marleasing S.A.*

17) Por. B. Kurcz, *Dyrektywy Wspólnoty Europejskiej i ich implementacja do prawa krajowego*, Kraków 2004, s. 188, 197, 217 i nast. oraz powołane tam publikacje.

18) I SA/Wr 1055/08; wszelkie powołane w artykule wyroki sądów polskich dostępne są na stronie internetowej NSA www.nsa.gov.pl w zakładce „Baza Orzecznictwa”.

19) Dz.U. Nr 54, poz 535 ze zm.

20) Szósta Dyrektywa Rady z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – Wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (77/388/EWG).

21) M.in. wyroki ETS z 26.03.1987 r., sprawa 235/85 *Komisja Europejska v. Holandia*; z 15.06.1989 r., sprawa 348/87 *S.U.F.A.*; z 11.12.2008 r., sprawa C-407/07 *S.C.B.I.T.*

22) I FSK 1244/08.

23) Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

24) I SA/Wr 399/08.

25) Rozporządzenie Ministra Finansów z 25.05.2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 95, poz. 798 ze zm.).

26) Pierwsza Dyrektywa Rady z 11.04.1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (67/227/EWG).

27) I SA/Wr 143/08.

28) Wyrok ETS z 17.09.1997 r. sprawa C-141/96 *Langhorst*.

29) Wyroki ETS: z 15.10.2002 r. sprawa C-427/98 *Komisja Europejska v. RFN*; z 19.09.2000 r. sprawa C-454/98 *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG*.

30) Wyroki ETS: z 6. 11. 2003 r. C-78/02; z 13.12.1989r. sprawa C-342/87 *Genius Holding*.

31) I FSK 1658/07.

32) Lista pytań prejudycjalnych znajduje się na stronie www.nsa.gov.pl;

33) Wyrok ETS z 15.01.2009r. sprawa C-502/07.

34) I FSK 292/09.

35) I SA/GI 535/09.

36) I SA/Po 219/09.

37) Wyrok ETS z 10.07.2008 r. sprawa C-25/07.

38) I SA/Wr 1238/06.

39) I SA/GD 271/08.

40) Wyrok ETS z 22.12.2008 r. sprawa C-414/07.

41) I SA/Kr 147/09.

42) I SA/Rz 740/08.

43) III SA/Wa 1396/08.

44) Wyrok ETS z 30.09.2003 r. sprawa C-224/01.

SUMMARY

Polish administrative courts rulings and the European Court of Justice decisions

Community law system – as any law system – should be reinforced by the effective jurisdiction. European jurisdiction has a complex character consisting of the European Court of Justice and national courts. Cooperation between the ECJ and national courts guarantee the uniform and consistent application of the community law and its permanent development. However the integration of community law and the Member States laws depends on the integrity of national judges. They play triple role in the community judicature. Firstly, they guarantee the observance of the direct effect rule. Secondly, judges ensure the priority of community law over domestic law rule. And thirdly, they act as partners of the ECJ in the scope of the preliminary ruling procedure.

Dagmara Dominik
Autorka jest sędzią WSA
we Wrocławiu



ORZECZNICTWO SĄDÓW OBCYCH

Wyrok Federalnego Sądu Apelacyjnego (*Federal Court of Appeal*) w Ottawie z 14.10.2003 r. w sprawie *Edwards v. R.*¹⁾

Problem stosowania do Hongkongu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z Chińską Republiką Ludową

Wyrok sądu kanadyjskiego dotyczył kwestii pozornie niemającej znaczenia dla polskich realiów podatkowych, to jest problemu stosowania do Hongkongu chińsko-kanadyjskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Warto jednak zwrócić uwagę, że podobne problemy musiały rozpatrywać także polskie sądy²⁾ na tle umowy polsko-chińskiej³⁾.

Podatnik był rezydentem kanadyjskim, pilotem zatrudnionym przez spółkę-córkę linii Cathay Pacific Ltd mających siedzibę w Hongkongu. Uznał, że na podstawie art. 15 ust. 3 umowy kanadyjsko-chińskiej (identycznego co do meritum z art. 15 ust. 3 Modelu Konwencji OECD i większości polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania) przysługuje mu prawo do wyłączenia dochodu osiągniętego w Hongkongu od dochodów opodatkowanych w Kanadzie. Zarówno organy podatkowe, jak i sądy kanadyjskie nie zgodziły się z jego stanowiskiem, argumentując, że powyższa umowa nie dotyczy Hongkongu.

Kanadyjsko-chińska umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania została zawarta w 1986 r. W 1997 r. była brytyjska kolonia Hongkong została przyłączona do Chin jako Specjalny Region Administracyjny. Na mocy traktatu zawartego przez Chiny i Wielką Brytanię Hongkong posiada odrębny system podatkowy. Charakteryzuje się on niskimi stawkami podatkowymi i brakiem opodatkowania dochodów osiągniętych poza jego terenem. Zdaniem sądu treść umowy wskazuje, że dotyczy ona jedynie podatków obowiązujących w Chinach, nie zaś w Hongkongu. Dla sądu duże znaczenie miał fakt, że w toku wymiany not dyplomatycznych między rządem Kanady oraz Chin obie strony jednoznacznie potwierdziły, że umowa chińsko-kanadyjska nie dotyczy Hongkongu. Poza tym w umowie tej – identycznie jak w wypadku umowy polsko-chińskiej – Chińska Republika Ludowa w sensie geograficznym miała być rozumiana jako terytorium, na którym stosuje się chińskie przepisy podatkowe. Takich przepisów nie stosuje się w Hongkongu.

Warto zauważyć, że w wyroku WSA w Warszawie z 6.06.2005 r.4) stwierdzono, że: „Ma rację strona skar-

żąca, że Umowa nie wyłączała Hongkongu z terytorium Chin, ale należy zwrócić uwagę na zapis stosowania Umowy tylko do terytorium, w stosunku do którego ma zastosowanie chińskie prawo podatkowe. Nie ulega wątpliwości, że na terenie Hongkongu nie stosuje się chińskiego prawa podatkowego, co wynika z postanowień Ustawy Zasadniczej. Akt ten, jak słusznie strona podnosi, nie stanowi źródła prawa w Polsce, ale postanowienia tego aktu należało wziąć pod uwagę ze względu na wyłączenie stosowania chińskiego prawa podatkowego na terytorium Hongkongu”.

Jednak następnie NSA w wyroku z 8.12.2006 r.⁵⁾ stwierdził, że w polsko-chińskiej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidziano, iż wątpliwości dotyczące interpretacji postanowień tej umowy będą rozstrzygane w drodze porozumienia stron. W związku z tym wątpliwości co do stosowania tej umowy do Hongkongu nie powinny być rozstrzygane jednostronnie, za pomocą interpretacji Ministra Finansów jednego tylko państwa.

Spór kończy chyba pismo Ministerstwa Finansów z 14.02.2008 r.⁶⁾, w którym stwierdzono jednoznacznie, że postanowienia umowy polsko-chińskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu nie mają zastosowania do Hongkongu. Zawarto w nim też informację, że „pismem z dnia 16 października 2007 r. znak: 2007-10-IN-T04, przekazany zgodnie z procedurą wymiany informacji, regulowaną w art. 26 ust. 1 umowy polsko-chińskiej, władze chińskie potwierdziły, że postanowienia umowy polsko-chińskiej nie mają zastosowania do Hongkongu. Zgodnie z prawem chińskim Hongkong ma własną niezależną jurysdykcję prawno-podatkową i system egzekucji prawa w sprawach podatkowych”. Podobnie umowa polsko-chińska nie ma zastosowania do terytorium Macau⁷⁾.

dr Wojciech Morawski

Autor jest pracownikiem Katedry Prawa Finansów Publicznych UMK w Toruniu

1) Wyrok opublikowano w *International Tax Law Reports* 2004/6, s. 564–581. Jest także dostępny w Internecie na stronie <http://decision.fca-caf.gc.ca>.

2) Np. wyrok WSA w Warszawie z 23.03.2007 r. (III SA/Wa 253/07), CBOSA.

3) Umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Chińskiej Republiki Ludowej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Pekinie 7.06.1988 r. (Dz. U. z 1989 r. Nr 13, poz. 65).

4) III SA/Wa 1487/04, CBOSA.

5) II FSK 1427/05, CBOSA.

6) Interpretacja ogólna Ministra Finansów dotycząca umowy z 7.06.1998 r. między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Chińskiej Republiki Ludowej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu (DD7/0682/68/ZDA/08/1464/07), Dz. Urz. MF z 2008 r. Nr 2, poz. 16.

7) Pismo MF z 24.02.2004 r. (PB7/033-0539-BM61152/03), Dz. Urz. MF Nr 5, poz. 32, Biuletyn Skarbowy 2004/2, s. 22.



dr Agnieszka Bielska-Brodziak, prof. dr hab. Zygmunt Tobor

Zdania odrębne w orzecznictwie podatkowym

Już pobieżna analiza orzecznictwa podatkowego wskazuje na coraz częściej pojawiające się zdania odrębne. I to zarówno od wyroków WSA, NSA, jak i uchwał NSA. Przeciwko zdaniom odrębnym jest formułowany cały szereg zarzutów. Muszą to być poważne argumenty, skoro w wielu krajach europejskich publikacja zdań odrębnych jest zakazana, a ujawnienie informacji z narady wywołuje skutki karnoprawne. W literaturze można spotkać również wiele argumentów za zdaniami odrębnymi. Charakter argumentów w sporze jest różny. W niniejszym artykule autorzy chcą zwrócić uwagę tylko na te argumenty, które mogą zostać zweryfikowane empirycznie na podstawie analizy funkcjonowania zdań odrębnych w orzecznictwie podatkowym.

1. Spór o zdania odrębne

Przeciwko zdaniom odrębnym najczęściej są formułowane następujące argumenty: naruszenie prestiżu i autorytetu sądu, solidarności i kolegialności orzekania, pewności co do rozumienia rozstrzygnięcia, wykorzystanie zdania odrębnego do zwrócenia uwagi na własną osobę; zarzuca się też, że ich przygotowywanie marnuje czas i wpływa na przeciążenie sądów¹⁾. Stosowne badania empiryczne mogłyby zweryfikować te zarzuty. Jednak zamiast przeprowadzenia takich badań, zarzuty odpiera się za pomocą argumentów, które w większości również nie mają uzasadnienia empirycznego²⁾. Twierdzi się, że zdania odrębne nie tylko nie podważają autorytetu sądu, lecz go umacniają, gdyż autorytet nie wypływa z tajności rozstrzygnięcia, ale z jego jakości, na którą zdania odrębne mają duży i pozytywny wpływ³⁾. Po wprowadzeniu w niektórych krajach instytucji zdań odrębnych nie zaobserwowano spadku kolegialności w orzekaniu (braku dążenia do wypracowania wspólnego stanowiska). Co więcej, świadomość, że zdanie odrębne może zostać opublikowane, zapewnia, iż wszyscy członkowie składu orzekającego będą traktowani równo, a żaden punkt widzenia nie zostanie stłumiony⁴⁾. Również czas i przeciążenie sądów pracą nie mogą być argumentem przeciwko zdaniom odrębnym. Jeżeli szybkość postępowania ma być argumentem przeciwko zdaniom odrębnym, to jest także argumentem za przyjęciem krótkiej, powierzchownej argumentacji, co unicestwiałoby dyskurs prawniczy.

Przeciwko zdaniom odrębnym jest również podnoszony argument, że są one wykorzystywane przez strony

do wnoszenia środków odwoławczych. Możemy tu wyróżnić dwie sytuacje. Pierwszą, w której sąd przychylił się do argumentów strony, i drugą, w której te argumenty są odrzucane. W jednym z orzeczeń czytamy, że autor skargi kasacyjnej powołał się na stanowisko wyrażone w zdaniu odrębnym do uchwały NSA z dnia 4 listopada 2008 r. przez sędziego NSA Bogusława Gruszczyńskiego. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że skarga kasacyjna zasługuje na uwzględnienie⁵⁾.

Jednak znacznie częściej argumenty ze zdań odrębnych podnoszone przez strony nie zyskują uznania w oczach sądu: „Skoro bowiem Naczelny Sąd Administracyjny w swojej uchwale wskazuje kierunek interpretacji określonego przepisu, strona ma prawo oczekiwać, że organy państwa będą przyjmowały wykładnię taką, jaka wynika z tej uchwały. Konstatacji tej nie zmienia fakt, że do uchwały zostało zgłoszone zdanie odrębne” (ZO A. Bącal, S. Marciniak – interpretacja 169 § 2 ordynacji podatkowej)⁶⁾, „Odnosząc się do przywołanych przez organ interpretacyjny wyroków WSA w Warszawie (...) i zdania odrębnego zgłoszonego do wyroku WSA w Gliwicach (...), skład orzekający w przedmiotowej sprawie podkreśla, iż ze względów wyżej już wyrażonych nie podziela prezentowanych w ww. wyrokach poglądów”⁷⁾.

Bez przeprowadzenia szerszych badań (które wydają się autorom potrzebne i konieczne) na podstawie pewnej grupy analizowanych orzeczeń, w których pojawił się zwrot „zdanie odrębne”, możemy stwierdzić, że najczęściej ten argument jest używany przez strony dla uzasadnienia skargi kasacyjnej: „Uzasadniając zarzuty wnosząca skargę kasacyjną w pełni podzieliła poglądy prawne przedstawione w zdaniu odrębnym do zaskarżonego wyroku i stwierdziła, że przyjmuje je jako własne, stanowiące

1) Por. np. J. Alder, *Dissents in Courts of Last Resort: Tragic Choices?*, Oxford Journal of Legal Studies 2000, vol. 20, no. 2, s. 221–246.

2) Na temat badań empirycznych związanych ze zdaniami odrębnymi zob. np. L. Epstein, W.M. Landes, R.A. Posner, *Why (and When) Judges Dissent: a Theoretical and Empirical Analysis*, Journal of Legal Analysis 2011, vol. 3, s. 101 i n.

3) Por. J. Alder, *Dissents in Courts...*, s. 240–245.

4) J. Laffrangue, *Dissenting Opinion and Judicial Independence*, Iuridica International 2003, no. VIII, s. 170–172.

5) Wyrok NSA z dnia 6 maja 2010 r., I FSK 760/09, *Vademecum Doradcy Podatkowego*.

6) Wyrok WSA w Kielcach z dnia 14 lutego 2013 r., I SA/Ke 687/12, *Vademecum Doradcy Podatkowego*.

7) Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 lipca 2011 r., I SA/GI 378/11, *Vademecum Doradcy Podatkowego*.



TEMAT MIESIĄCA



także argumentację skargi kasacyjnej⁸⁾. W opinii autorów nie jest to argument przeciwko zdaniom odrębnym. Korzystanie ze zdań odrębnych wpływa bowiem na jakość skarg kasacyjnych.

Materiał orzeczniczy dostarcza wielu argumentów za zdaniami odrębnymi. Zwrócimy uwagę tylko na niektóre z nich.

2. Zdania odrębne jako instrument dialogu

Jak trafnie podkreśla się w literaturze, zdania odrębne są ważnym instrumentem w prawniczej wspólnocie interpretacyjnej. W grę mogą wchodzić różne relacje.

Nie podlega wątpliwości wpływ zdań odrębnych na inne orzeczenia. Można tu wyróżnić kilka sytuacji. Po pierwsze, zdania odrębne do orzeczeń NSA są przyjmowane przez WSA. Jak stwierdził jeden z sądów, „Rozważając kwestię przedawnienia przedmiotowego

zobowiązania, na uwagę i przytoczenie zasługuje argumentacja przedstawiona w zdaniu odrębnym sędziego Krystyny Nowak do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 czerwca 2010 r., (...) II FSK 268/09⁹⁾. Po drugie, zdania odrębne do orzeczeń NSA są podzielane przez inne składy NSA. „Jak podkreślono w zdaniu odrębnym sędziego Krystyny Nowak do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 11 czerwca 2010 r., (...) II FSK 268/09, art. 28 ust. 3 u.p.d.o.f. nie kreuje ulgi podatkowej. Sąd kasacyjny rozpoznający niniejszą sprawę pogląd powyższy w pełni podziela¹⁰⁾”.

Po trzecie, składy orzekające NSA dzielą zdania odrębne do orzeczeń WSA. „NSA (...) odwołał się do dostrzeżonych przez autora zdania odrębnego do orzeczenia zaskarżonego w niniejszej sprawie – paradoksalnych konsekwencji uznania zbycia udziału w nieruchomości wspólnej za usługę

9) Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 19 stycznia 2012 r., I SA/OI 650/11, Vademecum Doradcy Podatkowego.

10) Wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2011 r., II FSK 311/10, Vademecum Doradcy Podatkowego.

TEMAT MIESIĄCA



przy transakcji zbycia odrębnej własności lokalu¹¹⁾. Podobnie było w innym orzeczeniu: „Zdanie odrębne na powyższy wyrok zostało złożone przez jednego z członków składu orzekającego. Wnoszący zdanie odrębne wyraził m.in. pogląd, że zaliczenie nadpłaty, podobnie jak zwrot (...) VAT, do którego w zakresie zaliczenia mają zastosowanie przepisy o nadpłacie (art. 76 o.p.), należy uznać za jedną z form wykonania decyzji nakładającej na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji¹²⁾. Podzielając to zdanie odrębne, NSA uchylił zaskarżony wyrok¹²⁾.

Po czwarte, WSA odwołują się do zdań odrębnych zgłoszonych do wyroków innych składów WSA. Jak dobitnie podkreślił jeden z sądów, „Znając stanowisko zajęte w powyższych wyrokach oraz argumentację prawną leżącą u jego podstaw, Wojewódzki Sąd Administracyjny w składzie orzekającym w niniejszej sprawie wyraża jednak pogląd odmienny, zgodny z zaprezentowanym w zdaniu odrębnym zgłoszonym do wyroku w sprawie II SA/Ke 454/12¹³⁾. Z podobnym podejściem mamy do czynienia w innym orzeczeniu: „W zdaniu odrębnym do wskazanego wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 8 sierpnia 2012 r. przedstawiono pogląd (...). Stanowisko to podzielono i rozwinięto w wyroku tego samego sądu z dnia 30 listopada 2012 r. [(...) II SA/Ke 709/12] podkreślając (...). Dwa ostatnie poglądy niniejszy skład orzekający podziela¹⁴⁾.

Jak barwnie zauważył jeden z autorów,

zdania odrębne sięją ziarno pod przyszłe żniwa¹⁵⁾.

Podam tylko jeden wymowny przykład. Do uchwały NSA z dnia 8 października 2007 r. sędzia Adam Bącał złożył zdanie odrębne. Zdanie to wpłynęło na zmianę wykładni stosowanych przepisów, co znalazło swój najpełniejszy wyraz w uchwale NSA z dnia 3 grudnia 2012 r.¹⁶⁾ Jak trafnie zauważył jeden z autorów, niektóre ze zdań odrębnych zyskują dużo większą sławę niż większość orzeczeń¹⁷⁾.

Zdania odrębne mają, a właściwie należałoby powiedzieć – powinny mieć, wpływ na działania prawodawcy.

Można wskazać przykłady, kiedy zdania odrębne świadczą o rozbieżnościach w rozumieniu jakiegoś

11) Uchwała NSA z dnia 24 października 2011 r., I FPS 2/11, Vademecum Doradcy Podatkowego.

12) Wyrok NSA z dnia 5 marca 2013 r., II FSK 1411/11, Vademecum Doradcy Podatkowego.

13) Wyrok WSA Kielcach z dnia 30 listopada 2012 r., II SA/Ke 709/12, Vademecum Doradcy Podatkowego.

14) Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 28 grudnia 2012 r., II SA/Go 832/12, Vademecum Doradcy Podatkowego.

15) W.J. Brennan Jr., *In Defense of Dissents*, Hastings Law Journal 1999, vol. 50, s. 675.

16) I FPS 1/12, Vademecum Doradcy Podatkowego.

17) A.S. Krishnakumar, *On the Evolution of the Canonical Dissent*, Rutgers Law Review 2000, vol. 52, s. 781.

przepisu były impulsem zmiany ustawodawczej¹⁸⁾, a nawet decydowały o kierunku zmiany¹⁹⁾.

W orzecznictwie podatkowym jest wiele przykładów, w których to zdania odrębne powinny doprowadzić do zmiany legislacyjnej, a nie doprowadziły.

Przykłady można by mnożyć.

W jednej z uchwał²⁰⁾ sąd stwierdził, że „W stanie prawnym obowiązującym w 2005 r., pojęcie «niewydanie postanowienia» użyte w art. 14b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (...), oznacza brak jego doręczenia (...)”, natomiast w kolejnej uchwale²¹⁾ stwierdzono: „W stanie prawnym obowiązującym od (...) 1 lipca 2007 r. pojęcie «niewydanie interpretacji» użyte w art. 14o § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (...) nie oznacza braku jej doręczenia. Obie te uchwały były następstwem rozbieżnego orzecznictwa. Do obu tych uchwał zgłoszono zdania odrębne. Zmiana stanu prawnego z dniem 1 lipca 2007 r. sprowadzała się m.in. do zastąpienia wyrażenia «udzielić pisemnej interpretacji» (...) zwrotem «wydaje (...) pisemną interpretację». Niestety, zmiana ta nie zlikwidowała rozbieżności. Jak zauważono w zdaniu odrębnym do uchwały II FPS 7/9, „Zastąpienie (...) pojęcia «udzielenia» interpretacji podatkowej pojęciem jej «wydania» nie zmienia sensu obecnej regulacji w porównaniu do poprzednio obowiązującej²²⁾.

Zdania odrębne są również cennym źródłem informacji zarówno dla dogmatyków, jak i teoretyków prawa.

Zagadnienia podejmowane w zdaniach odrębnych są również przedmiotem glos i komentarzy. W jednym z komentarzy stwierdzono: „znacząca liczba zdań odrębnych (skądinąd moim zdaniem świetnie napisanych) pozwala na trawestację zawołania z XVIII-wiecznej frydrycjańskiej opowieści o ówczesnym sądownictwie: «Są jeszcze sędziowie w Berlinie!». Dzisiaj można

18) Por. np. Uzasadnienie projektu ustawy z dnia 25 stycznia 2002 r. o zmianie ustawy o ujawnieniu pracy lub służby w organach bezpieczeństwa państwa lub współpracy z nimi w latach 1944–1990 osób pełniących funkcje publiczne oraz ustawy – Ordynacja wyborcza do Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej i do Senatu Rzeczypospolitej Polskiej, www.sejm.gov.pl.

19) Na przykład w projekcie zmiany ustawy – Prawo prasowe wykorzystano stanowisko przedstawione w zdaniu odrębnym do wyroku TK z dnia 1 grudnia 2010 r., K 41/07, przez sędziego TK Stanisława Biernatę.

20) Uchwała NSA z dnia 4 listopada 2008 r., I FPS 2/08, Vademecum Doradcy Podatkowego.

21) Uchwała NSA z dnia 14 grudnia 2009 r., II FPS 7/09, Vademecum Doradcy Podatkowego.

22) Por. zdanie odrębne sędziego NSA Marii Dożyńkiewicz. Podobnie w zdaniu odrębnym do tej samej uchwały stwierdził sędzia NSA Krzysztof Stanik: „Nie zgadzam się z treścią podjętej uchwały, albowiem uważam, że zaistniałe zmiany legislacyjne nie dostarczyły podstaw do odstąpienia od stanowiska zaprezentowanego w uchwale 7 sędziów NSA z dnia 4 listopada 2008 r.”

TEMAT MIESIĄCA

wyraźnie powiedzieć: Są jeszcze sędziowie w Warszawie (...) Warto ich zapamiętać (wymieniam w kolejności alfabetycznej): Jan Bała, Rafał Batorowicz, Zofia Borowicz, Joanna Kabat-Rembelska, Hanna Kamińska, Małgorzata Korycińska, Krystyna Anna Stec i Marzena Zielińska²³⁾.

Można podać przykłady, kiedy to zdania odrębne są akceptowane zarówno przez inne sądy, jak i dogmatykę prawa: „Z tego względu nie da się zakwestionować słuszności poglądu sędziego B. Gruszczyńskiego, że «na nikogo nie można nałożyć obowiązku, którego wykonanie albo niewykonanie zależy od okoliczności, na które zobowiązany nie ma bezpośredniego wpływu. Takim obowiązkiem jest zachowanie terminu do dokonania czynności, którego upływ następuje w momencie nieprzewidywalnym dla zobowiązanego» [zdanie odrębne do wyroku z dnia 19 grudnia 2008 r., (...) II FSK 838/07]. Pogląd ten znalazł poparcie w piśmiennictwie (por. m.in. B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 25 i A. Gomułowicz, *op. cit.*, s. 319)²⁴⁾.

Zdania odrębne wskazują także na problemy, którymi powinni się zająć naukowcy. Zwrócimy uwagę tylko na jeden taki problem.

Zgodnie ze stosownym przepisem²⁵⁾ zwolnione od podatku od spadków i darowizn jest nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka i zstępnych, jeżeli udokumentują – w przypadku gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny są środki pieniężne – ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek bankowy nabywcy. W rozpatrywanej sprawie przekazanie przedmiotu darowizny „nastąpiło na rachunek bankowy prowadzony dla firmy, celem pokrycia kosztu nabycia mieszkania na osiedlu mieszkaniowym”, a nie na rachunek nabywcy. W związku z powyższym organy podatkowe oraz sąd pierwszej instancji uznali, że osoba X nie spełniła warunku określonego w stosownym przepisie, czyli nie może skorzystać ze zwolnienia.

Jednak w ocenie tej osoby dokonana interpretacja przepisu wydawała się być zgodna z literalnym brzmieniem tego przepisu, niemniej była sprzeczna z jego duchem, którego celem było uwzględnienie konieczności szczególnej ochrony sytuacji majątkowej rodziny. Dlatego wniosła skargę do NSA.

23) B. Brzeziński, *Komentarz, Przeгляд Orzecznictwa Podatkowego* 2012, nr 5, s. 420.

24) Por. uchwałę NSA z dnia 14 grudnia 2009 r., II FPS 7/09, *Vademecum Doradcy Podatkowego*.

25) Artykuł 4a ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn.: Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 z późn. zm.): „Zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierbą, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jeżeli: 1) zgłoszą nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego powstałego na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 2–8 i ust. 2, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, z zastrzeżeniem ust. 2 i 4, oraz 2) udokumentują – w przypadku gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne, a wartość majątku nabytego łącznie od tej samej osoby w okresie 5 lat, poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, doliczona do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych, przekracza kwotę określoną w art. 9 ust. 1 pkt 1 – ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek bankowy nabywcy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym”.

Jak zauważył NSA²⁶⁾, pogląd organów podatkowych i WSA w przedmiotowej sprawie wynikał z zastosowania reguł wykładni językowej. Jednak taka wykładnia nie może sprowadzać się do szukania sensu poszczególnych wyrazów, lecz powinna być połączona z analizą celu regulacji prawnej. Ten cel został wyraźnie określony w uzasadnieniu rządowego projektu zmiany ustawy o podatku od spadków i darowizn („zapewnienie ochrony interesów majątkowych członków najbliższej rodziny”). Wprowadzone zwolnienie podatkowe miało stanowić realizację – w sferze przepisów regulujących obowiązki podatkowe – konstytucyjnej zasady uwzględniania dobra rodziny. Wprowadzenie dodatkowych warunków (zgłoszenie i udokumentowanie darowizny) miało na celu „zapewnienie szczelności systemu podatkowego” oraz „uzyskanie pewności prawopodatkowej odnośnie nabytego majątku”, czyli zapobieżenia fikcyjnym umowom darowizny sporządzanym wyłącznie dla zmniejszenia obciążeń podatkowych. Zdaniem NSA przez udokumentowanie darowizny środków pieniężnych dowodem ich przekazania na rachunek bankowy innego – niż obdarowany – podmiotu, ale na jego rzecz, cel ten również zostaje osiągnięty. Nie ma tu żadnego pola do nadużyć. Zdaniem NSA sformułowanie „na rachunek bankowy nabywcy” nie oznacza, że musi to być konto, jakie bank prowadzi dla obdarowanego.

Do tego orzeczenia zgłoszono zdanie odrębne. Jego autor stał na stanowisku, że próba dokonania wykładni, która byłaby sprzeczna z językowym znaczeniem przepisu prawa, jest naruszeniem zasady praworzeczności. Językowe znaczenie przepisu prawa wyznacza bowiem granice dopuszczalnej wykładni, gdyż „formuła słowna jest (...) granicą wszelkiego dopuszczalnego sensu, jakiego możemy poszukiwać w tekście przepisów prawa”. Sięgając po pozajęzykowe metody wykładni, należy pamiętać, że ich wynik musi się mieścić w językowym znaczeniu słów tworzących dany przepis prawa, gdyż przyjęcie wyniku wykładni, który ewidentnie jest nie do pogodzenia z szeroko rozumianym znaczeniem interpretowanych zwrotów, byłoby równoznaczne z wykładnią *contra legem*. Autor zdania odrębnego zwrócił również uwagę, że przepisów *lex specialis* nie można interpretować rozszerzająco. Podkreślił również, że niedopuszczalne jest doszukiwanie się intencji ustawodawcy i stwarzanie na takiej podstawie norm wykraczających poza literalne i klarowne brzmienie przepisu.

Powstały spór nie ma charakteru jednostkowego, ale dotyczy wielu kluczowych kwestii: sprzeczność literalnego rozumienia przepisu z jego duchem, konieczność połączenia wykładni językowej z celem przepisu, czy sformułowanie „rachunek nabywcy” musi koniecznie oznaczać rachunek nabywcy, czy odejście od literalnego rozumienia narusza zasadę praworzeczności, czy dopuszczalne jest poszukiwanie intencji prawodawcy, kiedy przepis jest językowo jasny, czy pewne przepisy mogą być interpretowane rozszerzająco itd.

26) Wyrok NSA z dnia 22 września 2010 r., II FSK 818/09, *Vademecum Doradcy Podatkowego*.

TEMAT MIESIĄCA

Zdaniem autorów użyta „tradycyjna” terminologia nie pozwoliła na uchwycenie, co właściwie legło u podstaw tych rozbieżności. Ten spór to wyzwanie dla teoretyków prawa. Autorzy stoją na stanowisku, że powstałe problemy można przedstawić dużo prościej, a w konsekwencji jaśniej. Każdy spór interpretacyjny jest związany z ustaleniem intencji prawodawcy.

Przedmiotem sporu jest wartość śladów pozostawionych przez prawodawcę. Abstrakcyjne ustalenie hierarchii takich śladów nie wydaje się celowe. Jak pokazuje praktyka orzecznicza, wartość poszczególnych śladów jest zrelatywizowana do konkretnej sytuacji interpretacyjnej. W przytoczonym na początku przykładzie spór dotyczył tego, czy ważniejszy jest ślad intencji w postaci tekstu przepisu, czy też ślad w postaci materiałów legislacyjnych, które wskazywały cele (intencje), którymi kierował się prawodawca, przyjmując odpowiednie rozwiązania prawne.

Również – wydawałoby się – kwestie prostsze, takie jak na przykład to, czy dany przepis jest, czy nie jest definicją legalną, są przyczyną sporów, które uzewnętrzniają się w zdaniach odrębnych²⁷.

3. Sposoby wykorzystywania zdań odrębnych

W orzecznictwie podatkowym zdania odrębne są wykorzystywane również w innych celach. Niektóre z nich zostaną zaprezentowane poniżej.

Jednolitość lub jej brak stanowi ważny argument w dyskusji interpretacyjnej. Jednym z podnoszonych argumentów są zdania odrębne. W jednym z orzeczeń sąd stwierdził: „W uchwale Izby Finansowej NSA z dnia 24 października 2011 r.²⁸, podobnie jak w uchwale składów siedmiu sędziów NSA z dnia 24 maja 2010 r.²⁹, z dnia 18 listopada 2002 r.³⁰, z dnia 16 października 2006 r.³¹ zgodnie przyjmowano (także w uzasadnieniach zdań odrębnych), że pojęcie nieodpłatne świadczenie ma na gruncie prawa podatkowego szersze znaczenie niż w prawie cywilnym (...) Naczelny Sąd Administracyjny w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę podziela takie rozumienie pojęcia nieodpłatnego świadczenia³². Znacznie częściej zdania odrębne są powoływane jako dowód niejedności poglądów: „Jednakże pogląd co do podmiotowości spółki cywilnej na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie jest już jednolity (...). W zdaniu odrębnym do wyroku NSA z dnia 25 kwietnia 2008 r.³³ nie podzieleno poglądu, że podatnikiem przedmiotowego podatku jest

spółka cywilna, a nie jej wspólnicy, podkreślając, że spółki cywilnej nie można zaliczyć do jednostek organizacyjnych w rozumieniu art. 331 kodeksu cywilnego³⁴”, „Dodatkowo organ interpretacyjny zauważył, że orzecznictwo sądów administracyjnych w tej kwestii nie jest jednolite. Na poparcie stanowiska wyrażonego w zaskarżonej interpretacji organ wskazał (...) na zdanie odrębne w wyroku WSA w Gliwicach z dnia 25 marca 2010 r.³⁵”. Czasami sąd wkłada wiele pracy, aby za pomocą zdań odrębnych podać w wątpliwość przeważający w orzecznictwie pogląd. W jednym z orzeczeń sąd stwierdził: „Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zobowiązany jest wskazać w tym miejscu, że w dotychczasowym orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego przeważa pogląd (...) Niemniej należy podkreślić, iż powyższe orzeczenia NSA nie zapadły jednogłośnie. I tak, zdaniem Sądu, warto zwrócić uwagę, że sędzia NSA składający zdanie odrębne do wyroku II GSK 265/10, zauważył (...) Ponadto – zdaniem sędziego NSA wnoszącego zdanie odrębne (...) Konkludując, zdaniem sędziego NSA wnoszącego zdanie odrębne do ww. wyroku (...) Z kolei sędzia NSA, który złożył zdanie odrębne do wyroku NSA z dnia 14 czerwca 2011 r.³⁷ wskazał (...). Jednocześnie sędzia NSA stwierdził (...) organ powinien poszukiwać kompromisu, który – zdaniem sędziego wnoszącego zdanie odrębne – jest możliwy w granicach obowiązującego prawa (...) W ocenie składu orzekającego w niniejszej sprawie uznać należy w kontekście powyższych wątpliwości, że organ, rozpatrując sprawę ponownie, winien również odnieść się do tej kwestii³⁸”.

W pewnych przypadkach zdania odrębne świadczące o niejedności poglądów stanowią jeden z argumentów za podjęciem uchwały: „W tej sytuacji – w ocenie składu przedstawiającego pytanie prawne – nie budzi wątpliwości potrzeba usunięcia rozbieżności orzecznictwa w omawianym zakresie, stanowisko zaś zaprezentowane w uzasadnieniu powoływanego zdania odrębnego oraz poglądy prawne przytaczane przez NSA w odmiennych orzeczeniach powinny być rozważone przed ostatecznym wyborem kierunku orzecznictwa w tego rodzaju sprawach³⁹”. Zdania odrębne służą również jako argument, że w konkretnej sytuacji nie mamy do czynienia z rażącym naruszeniem prawa: „(...) przy instytucji stwierdzenia nadpłaty trudno w ogóle mówić o rażącym naruszeniu prawa. Okoliczność występowania wątpliwości na tle komentowanej regulacji potwierdza m.in. fakt podjęcia uchwał w tym przedmiocie (podjętej przez pełny skład Izby Gospodarczej NSA uchwały z [dnia] 22 czerwca 2011 r.⁴⁰, wraz ze zdaniem odrębnymi, uchwała NSA

27) Por. uchwała NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11, Vademecum Doradcy Podatkowego.

28) II FPS 7/10, ONSA WSA 2012, nr 1, poz. 1.

29) II FPS 1/10, ONSA WSA 2010, nr 4, poz. 58.

30) FPS 9/02, ONSA 2003, nr 2, poz. 47.

31) II FPS 1/06, ONSA WSA 2006, nr 6, poz. 153.

32) Wyrok NSA z dnia 23 sierpnia 2012 r., II FSK 144/11, Vademecum Doradcy Podatkowego.

33) II FSK 226/07, Vademecum Doradcy Podatkowego.

34) Postanowienie NSA z dnia 10 stycznia 2012 r., II GSK 1290/10, LEX nr 1113680.

35) I SA/GI 858/09, Vademecum Doradcy Podatkowego.

36) Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 września 2010 r., I SA/GI 643/10, Vademecum Doradcy Podatkowego.

37) II GSK 554/10, LEX nr 1083302.

38) Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 lutego 2013 r., IV SA/WA 2328/12, Vademecum Doradcy Podatkowego.

39) Uchwała NSA z dnia 13 października 2011 r., II GPS 1/11, Vademecum Doradcy Podatkowego.

40) I GPS 1/11, Vademecum Doradcy Podatkowego.

TEMAT MIESIĄCA

z [dnia] 13 lipca 2009 r.⁴¹⁾), na co słusznie zwrócił uwagę sąd pierwszej instancji⁴²⁾.

Czasami zdanie odrębne stanowi przejaw trwałości głoszonych poglądów. Bywa tak, że sędziowie biorą udział w podejmowaniu uchwały w przedmiocie, co do którego już poprzednio wyrazili swoje stanowisko. Do uchwały Izby Finansowej z dnia 14 grudnia 2009 r.⁴³⁾ zdania odrębne złożyli między innymi sędziowie A. Bącał, Z. Kmiecik i S. Marciniak. Brali oni udział w podjęciu uchwały NSA w składzie siedmiu sędziów w dniu 4 listopada 2008 r.⁴⁴⁾ W uchwałach tych zaprezentowano całkowicie odmienne rozumienie pewnych postanowień ordynacji podatkowej. Instytucja zdania odrębnego dawała sędziom możliwość zmanifestowania konsekwencji w głoszonych poglądach.

Ważną kategorię stanowią zdania odrębne, w których są formułowane pewne ogólne zasady. Zasady te są następnie powoływane w orzeczeniach innych sądów. „W demokratycznym państwie prawa nie jest rzeczą pożądaną, aby ustalenie statusu podatnika danego podatku było wynikiem karkołomnej i znacznie przekraczającej możliwości zwykłego obywatela interpretacji przepisów prawa podatkowego (zwrócił na to uwagę m.in. sędzia NSA A. Bącał w zdaniu odrębnym do wyroku z [dnia 2 czerwca] 2011 r.⁴⁵⁾”⁴⁶⁾. Bardzo często jest stosowana zasada sformułowana w innym zdaniu odrębnym: „Taka interpretacja wpisuje się także w ramy zaakcentowanej w zdaniu odrębnym s. NSA Bogusława Gruszczyńskiego zasady «wynikającej z reguł logiki, jak i standardów państwa prawnego, że na nikogo nie można nakładać obowiązku, którego wykonanie albo niewykonanie zależy od okoliczności, na które zobowiązany nie ma bezpośredniego wpływu»”⁴⁷⁾.

Zdanie odrębne jest traktowane również jako argument osłabiający gloszone poglądy. W orzecznictwie sądowym możemy spotkać tego rodzaju stwierdzenia: „od wyroku tego jeden z członków składu orzekającego zgłosił zdanie odrębne, co wskazuje na brak jednomyślności przy podejmowaniu rozstrzygnięcia”⁴⁸⁾. „W tej sytuacji jako odosobnione należy ocenić poglądy wyrażone w powoływanym przez organ wyroku WSA w Gliwicach czy wydanego w tej samej sprawie wyroku NSA. Podobne poglądy podzielone zostały przez NSA jedynie w sprawie II FSK 1380/10, jednakże do wydanego w tej sprawie wyroku zgłoszono zdanie odrębne”⁴⁹⁾. „Argumentacja prawna skargi kasacyjnej w istocie oparta została na treści

jednostkowego stanowiska odmiennego zawartego w zdaniu odrębnym, które – co wynika już z samej nazwy tej instytucji procesowej – służy wyrażeniu poglądu odmiennego od dominującego w rozstrzygnięciu o spornym zagadnieniu”⁵⁰⁾. Jak łatwo zauważyć, zdania odrębne były przywoływane z intencją osłabienia konkurujących stanowisk.

Ten krótki przegląd funkcjonowania zdań odrębnych w orzecznictwie podatkowym pozwala na pewne wnioski.

Zdania odrębne są narzędziem, które w dyskursie prawniczym jest wykorzystywane w różny sposób. W naszym przekonaniu jest to instytucja ważna i pozytyczna.

Ukazuje rzeczywisty przebieg procesu stosowania prawa – nie jako prostego wynikania logicznego z gotowych przesłanek, lecz jako skomplikowany proces dokonywania rozlicznych wyborów. Przez ukazywanie alternatywnych rozwiązań wpływa na rozwój prawa. Konfrontowanie uzasadnienia rozstrzygnięcia z argumentacją zawartą w zdaniu odrębnym wpływa korzystnie na jakość podejmowanych decyzji⁵¹⁾.

Summary

Dissenting opinions in tax case law

Even a superficial analysis of tax case law reveals that dissenting opinions are more and more frequent. This is seen in judgments of voivodship administrative courts and judgments and resolutions of the Supreme Administrative Court. A number of objections are raised against dissenting opinions. These must be serious arguments if many European countries prohibit the publication of dissenting opinions and disclosure of information from the deliberations results in criminal law sanctions there. But literature provides also many arguments in favour of dissenting opinions. The character of arguments in the dispute is varied. In this article, the authors want to draw attention only to those arguments which may be verified empirically on the basis of an analysis of operation of dissenting opinions in tax case law.

dr Agnieszka Bielska-Brodziak

Autorka jest adiunktem w Katedrze Teorii i Filozofii Prawa WPIA UŚ, radcą prawnym

prof. dr hab. Zygmunt Tobor

Autor jest kierownikiem Katedry Teorii i Filozofii Prawa WPIA UŚ, radcą prawnym

41) I FPS 4/09, Vademecum Doradcy Podatkowego.
42) Wyrok NSA z dnia 21 lutego 2013 r., II FSK 1313/11, Vademecum Doradcy Podatkowego.
43) II FPS 7/09, Vademecum Doradcy Podatkowego.
44) I FPS 2/08, Vademecum Doradcy Podatkowego.
45) I FSK 810/10, Vademecum Doradcy Podatkowego.
46) Wyrok NSA z dnia 24 października 2011 r., I FSK 1482/10, Vademecum Doradcy Podatkowego.
47) Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 listopada 2010 r., I SA/Gl 1120/10, Vademecum Doradcy Podatkowego.
48) Postanowienie NSA z dnia 7 marca 2013 r., II FSK 1376/11, Vademecum Doradcy Podatkowego.
49) Wyrok WSA w Krakowie z dnia 7 marca 2012 r., I SA/Kr 2151/11, Vademecum Doradcy Podatkowego.

50) Wyrok NSA z dnia 15 czerwca 2011 r., I FSK 627/10, Vademecum Doradcy Podatkowego.
51) J. Alder, *Dissents in Courts...*, s. 241.

PYTANIE PREJUDYCJALNE



DO TSUE

**Trybunał Sprawiedliwości UE
wyjaśni, jak opodatkować
dostawę tzw. mediów
przy wynajmie lokali**

Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z dnia 22 października 2013 r.¹⁾ zawiesił postępowanie i wystąpił do Trybunału Sprawiedliwości UE z następującym pytaniem prejudycjalnym: 1) czy przepisy art. 14 ust. 1, art. 15 ust. 1 i art. 24 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej²⁾ – dalej dyrektywa 2006/112, należy interpretować w ten sposób, że dochodzi do dostaw przez wynajmującego energii elektrycznej, ciepłej i wody oraz usług wywozu nieczystości na rzecz najemcy lokalu, bezpośrednio używającego te towary i usługi, które są dostarczane do tego lokalu przez wyspecjalizowane podmioty trzecie, w sytuacji gdy stroną umów o dostawę tych towarów i świadczenie usług jest wynajmujący przenoszący jedynie koszty ich poniesienia na najemcę lokalu z nich faktycznie korzystającego? 2) w przypadku pozytywnej odpowiedzi na pytanie pierwsze – czy koszty energii elektrycznej, ciepłej i wody oraz wywozu nieczystości zużytych przez najemcę lokalu powiększają u wynajmującego podstawę opodatkowania (czynsz), o której mowa w art. 73 dyrektywy 2006/112, z tytułu świadczenia usługi najmu, czy też przedmiotowe dostawy i usługi stanowią świadczenia odrębne od usługi wynajmu lokali?

Stan faktyczny sprawy, będącej wynikiem zaskarżonej interpretacji indywidualnej, której skutkiem było powyższe postanowienie NSA, przedstawiał się następująco: Skarżąca – państwowa osoba prawna – gospodaruje powierzonym mieniem Skarbu Państwa poprzez m.in. oddawanie nieruchomości w trwałą zarząd, dzierżawę, najem, użyczenie. Kosztami energii elektrycznej, dostawy wody, wywozu nieczystości itp. (czyli tzw. mediów) obciąża najemców lokali użytkowych w postaci zaliczek, których wysokość jest określana w umo-

wie, stosując przy tym stawki podatku właściwe dla dostarczanych mediów. Skarżąca wystąpiła z wnioskiem o interpretację indywidualną w celu ustalenia, jakie stawki VAT należy zastosować w przypadku odsprzedaży (refakturowania) usług o charakterze powszechnym oraz różnych postaci energii, uwzględniając także zmianę wysokości stawek VAT po 1 stycznia 2011 r. Uzasadniając własne stanowisko w sprawie, wnioskodawczyni stwierdziła m.in., że zgodnie z art. 8 ust. 2a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³⁾ – dalej u.p.t.u., w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi. Skarżąca, nabywając usługi lub energię we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, dokonuje odsprzedaży usług lub towarów (energii) w bieżącym okresie wskazanym w refakturze jako data sprzedaży. Zatem w przypadku czynności refakturowania oraz obciążenia nabywców należnościami wynikającymi z rozliczenia kosztów zużytych mediów za poprzedni rok momentem wykonania usługi lub dostawy energii (dokonania sprzedaży) jest bieżąca data sprzedaży wskazana w wystawionej przez skarżącą fakturze (refakturze).

Minister Finansów nie zgodził się ze stanowiskiem skarżącej. Powołał się m.in. na przepisy ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny⁴⁾ – dalej k.c., dotyczące umowy najmu, wywodząc z nich, że jeżeli przedmiotem sprzedaży jest usługa najmu nieruchomości, to nie można z niej wyłączyć poszczególnych elementów kosztów do odrębnej sprzedaży w przypadku, gdy wynajmujący wyposaża przedmiot najmu w dodatkowe elementy (np. media), ponieważ obrotem podatnika jest uzgodniona kwota za wykonanie określonej usługi, bez względu na jej poszczególne elementy (zużyta energia, woda, odprowadzenie ścieków itp.). Wskazanie tych elementów ma istotne znaczenie informacyjne przy ustalaniu ceny, jednak nie może uzasadniać odrębnego ich

kwalifikowania dla celów podatkowych. Minister odniósł się również do koncepcji świadczeń złożonych, wskazując, że świadczenia pomocnicze są opodatkowane taką samą stawką, jak świadczenie główne. W analizowanej sprawie w przypadku umowy najmu przedmiotem świadczenia na rzecz najemców jest usługa główna, tj. najem nieruchomości, a koszty dodatkowe, w tym opłaty z tytułu tzw. mediów, stanowią elementy rachunku kosztów zmierzające do ustalenia kwoty odpłatności za usługę najmu, z ekonomicznego bowiem punktu widzenia dopełniają świadczenie zasadnicze i nie należy ich sztucznie rozdzielać. Zatem w sytuacji, gdy wynajmujący zawiera umowę na dostawę energii elektrycznej, dostawy wody, dostawy gazu, wywóz odpadów, odprowadzanie ścieków do nieruchomości użytkowej będącej przedmiotem najmu, nie może kosztów dostawy tych mediów przenieść bezpośrednio na najemcę. W tej sytuacji, gdy najemca nie ma zawartej umowy bezpośrednio z dostawcą mediów, wydatki ponoszone przez wynajmującego, wraz z czynszem, stanowią obrót z tytułu świadczenia usług najmu na rzecz najemców. Przy czym te wydatki powinny być opodatkowane stawką właściwą dla usług najmu lokali, w omawianym przypadku, tj. najmie lokali użytkowych, zastosowanie znajdzie opodatkowanie stawką 23%, o której mowa w art. 41 ust. 1 u.p.t.u. Minister wskazał także, że jeśli najemca nie zawarł oddzielnej umowy z dostawcami usług tzw. mediów, to najem pozostaje usługą złożoną z różnych świadczeń prowadzących do realizacji określonego celu – najmu nieruchomości. W przedstawianej sprawie to skarżąca jest stroną umowy o dostawę tzw. mediów. Opłaty ponoszone w związku z zawartą umową najmu stanowią element składowy świadczonej przez nią usługi w zakresie wynajmu. Skarżąca wniosła do organu o usunięcie naruszenia prawa, Minister nie zmienił prezentowanego stanowiska. W związku z tym wnioskodawczyni zaskarżyła interpretację do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie. W skardze interpretacji indywidualnej wnioskodawczyni zarzuciła:

– naruszenie przepisów art. 29 ust. 1 w związku z art. 41 ust. 2 u.p.t.u. po-

1) I FSK 1389/12.

2) Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., s. 1 z późn. zm.

3) Tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.

4) Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.



PYTANIE PREJUDYCJALNE

DO TSUE

przez uznanie, że kwoty należne z tytułu dostaw tzw. mediów stanowią wraz z kwotą należną z tytułu czynszu najmu obrót z tytułu świadczenia usług najmu lokali,

- naruszenie przepisów art. 8 ust. 2a u.p.t.u. poprzez uznanie, iż w przedmiotowym stanie faktycznym powyższe przepisy nie mają zastosowania, czyli że nabywając usługi związane z dostawą tzw. mediów we własnym imieniu, lecz na rzecz osób trzecich (tu: najemców), nie ma prawa przenieść kosztów tych usług bezpośrednio na te podmioty w drodze refaktury, ze stawką VAT właściwą dla tych usług,
- naruszenie przepisów art. 5 ust. 1 pkt 1 oraz art. 8 ust. 1 u.p.t.u. w związku z art. 659 § 1 k.c. poprzez błędne uznanie, że czynność polegająca na przeniesieniu przez nią na najemców kosztów zakupu tzw. mediów jest świadczeniem należnym z tytułu umowy najmu lokalu i jako taka nie jest odpłatnym świadczeniem usług w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług. W uzasadnieniu skargi m.in. zostało przywołane stanowisko wynikające z orzecznictwa TSUE i sądów administracyjnych, dotyczące natury świadczeń złożonych, a mianowicie, że – co do zasady – każda transakcja powinna być traktowana jako odrębna i niezależna. Natomiast jedno świadczenie występuje w przypadku, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonywane przez podatnika na rzecz klienta są tak ściśle związane ze sobą, że tworzą obiektywnie tylko jedno nierozdzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. Zdaniem skarżącej nie ma podstaw, aby usługi tzw. mediów, świadczone przez odrębny podmiot, a nie skarżącą, traktować jako część usługi najmu świadczonej bezpośrednio przez nią. Skarżąca powołała się w uzasadnieniu skargi na wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 marca 2011 r.⁵⁾ oraz wyrok TSUE z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie *RLRE Tellmer Property sro v. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem*⁶⁾. Minister Finansów podtrzymał wyrażone stanowisko i wniósł o oddalenie skargi.

5) I SA/Po 951/10, Vademecum Doradcy Podatkowego.

6) C-572/07, Zb. Orz. 2009, s. I-04983.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zważył, co następuje. Zgodnie z oceną Ministra Finansów, jeżeli nie zawarto umowy pomiędzy najemcą a dostawcą mediów, to najem powinien być uznany za jedną usługę, w skład której wchodzi usługa zasadnicza i usługi pomocnicze. W tym miejscu sąd zaznaczył, że kwestia ta była przedmiotem rozstrzygnięć sądów administracyjnych, w tym także Naczelnego Sądu Administracyjnego. Z wyroku NSA z dnia 31 maja 2011 r.⁷⁾ wynika, że ustawa o podatku od towarów i usług nie sprzeciwia się wliczaniu w cenę usługi najmu innych opłat, jeśli strony tak postanowią. Wtedy dostawa towarów i usług nie będzie traktowana jako odrębne świadczenie, lecz jako czynność w ramach świadczenia zasadniczego z zastosowaniem do całości stawki podatku właściwej dla tegoż świadczenia zasadniczego. Z kolei w wyroku NSA z dnia 14 grudnia 2011 r.⁸⁾ sąd podniósł, że aby można było przyjąć, że wynajmujący jest obowiązany do wystawienia refaktury, należy ustalić, czy zarówno z okoliczności faktycznych, jak i z umowy najmu wynikają postanowienia, zgodnie z którymi w sposób odrębny od czynszu będą regulowane przez najemcę na rzecz wynajmującego świadczenia z tytułu korzystania z usług powstających przypadające na rzecz podmiotu dostarczającego dane media. Brak zaś takiego porozumienia czy zastrzeżenia powoduje, że rozliczanie opłat z tego rodzaju usług powinno odbywać się na zasadach ogólnych. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie powołał także wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 6 czerwca 2012 r.⁹⁾, zaznaczając, że w pełni podziela reprezentowany tam pogląd. Zgodnie z cytowanym wyrokiem art. 8 ust. 2a u.p.t.u. oraz art. 30 ust. 3 u.p.t.u. regulują sytuację, w której podatnik (tu: wynajmujący) działa we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej (tu: najemcy), biorąc udział w świadczeniu usług. Przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył usługę, a podstawą opodatkowania jest kwota należna z tytułu świadczenia usług, pomniejszona o kwotę podatku.

7) I FSK 740/10, Vademecum Doradcy Podatkowego.

8) I FSK 475/11, Vademecum Doradcy Podatkowego.

9) I SA/Wr 458/12, Vademecum Doradcy Podatkowego.

Zatem jeśli zgodnie z umową najmu strony tej umowy odrębnie rozliczają czynsz z tytułu korzystania z lokalu i opłaty z tytułu mediów, to nie ma podstaw do przyjęcia, że wynajmujący świadczy na rzecz najemcy jednolitą usługę najmu. Tym samym nie ma podstaw do wliczania do podstawy opodatkowania usługi najmu zarówno czynszu, jak i dodatkowych świadczeń obejmujących tzw. media. W związku z powyższym należy stwierdzić, że okoliczność, iż najemca nie zawarł bezpośredniej umowy z dostawcą mediów, nie przesądza jeszcze o konieczności uznania, że wynajmujący świadczy na jego rzecz usługę najmu o charakterze kompleksowym.

Sąd zaznaczył także, że w stanie faktycznym przedstawionym przez skarżącą brakuje informacji pozwalających na jednoznaczne ustalenie, czy opłaty za dostawę mediów są regulowane przez najemców w sposób odrębny od czynszu, Minister Finansów zaś nie wezwał skarżącej do uzupełnienia stanu faktycznego w tym zakresie.

W związku z powyższym WSA w Warszawie wyrokiem z dnia 17 lipca 2012 r.¹⁰⁾ uchylił zaskarżoną interpretację. Minister Finansów wniósł skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który postanowił o zawieszeniu postępowania i wystąpieniu z pytaniem prejudycjalnym do TSUE o treści jak na wstępie. Jak już wcześniej zaznaczono, problematyka rozliczania czynszu i kosztów tzw. mediów przy usłudze najmu była wielokrotnie przedmiotem rozważań zarówno sądów administracyjnych, jak i TSUE, a także w literaturze¹¹⁾. Mimo to wciąż pozostają wątpliwości interpretacyjne dotyczące tego zagadnienia.

Rozstrzygnięcie TSUE będzie miało istotne znaczenie dla wielu podmiotów działających na rynku nieruchomości: firm zajmujących się wynajmem własnych nieruchomości, przedsiębiorców administrujących w imieniu gmin lokalnymi komunalnymi czy samych gmin.

Beata Olędzka

Autorka jest sekretarzem redakcji Przeglądu Podatkowego

10) III SA/Wa 2677/11, Vademecum Doradcy Podatkowego.

11) Zob. przykładowo M. Miliż, *Czy koszty „mediów” stanowią element wynagrodzenia z tytułu usługi najmu? Rozważania na tle wyroku Trybunału Sprawiedliwości UE*, *Przeгляд Podatkowy* 2013, nr 1, s. 29–35.

NIEZGODNOŚĆ PRZEPISÓW VAT Z DYREKTYWĄ

dr Adam Bartosiewicz

Odliczanie podatku od samochodów – niezgodności z decyzją 2013/805/UE oraz wątpliwości okresu przejściowego

Niniejszy artykuł nie ma na celu przedstawienia zasad odliczania podatku od nabycia (importu, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, leasingu) pojazdów samochodowych oraz wydatków eksploatacyjnych. Koncentruje się on wokół 2 innych problemów: po pierwsze – przedstawia potencjalne niezgodności pomiędzy nowymi przepisami krajowymi a regulacjami zawartymi w decyzji wykonawczej Rady z dnia 17 grudnia 2013 r. upoważniającej Rzeczpospolitą Polskę do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (2013/805/UE)¹⁾ – dalej decyzja 2013/805/UE, po drugie natomiast – wskazuje na pewne trudności i wątpliwości okresu przejściowego, kiedy to na przełomie lat 2013 i 2014 oraz na początku 2014 r. nakładają się na siebie 3 systemy odliczeń podatku od samochodów.

1. Wprowadzenie

W latach 2011–2013 zakres ograniczeń w odliczaniu VAT od samochodów wyznaczała regulacja (do stosowania której Polska uzyskała prawo w ramach środka specjalnego) zawarta w ustawie z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym²⁾.

Na początku 2014 r. – w związku z wygaśnięciem możliwości stosowania dotychczasowych przepisów szczególnych – zaczęły obowiązywać i mieć zastosowanie art. 86a i 88a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³⁾ – dalej u.p.t.u. Przepisy te wyznaczały zakres możliwych ograniczeń w odliczaniu podatku naliczonego od samochodów, tak jak rozumiał je ustawodawca po wyroku Trybunału Sprawiedliwości UE (wcześniej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości) z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie *Magoora sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie*⁴⁾.

Ostatecznie pod koniec 2013 r. Polska uzyskała zgodę Rady Unii Europejskiej na wprowadzenie nowych regulacji szczególnych (w ramach środka specjalnego) dotyczących odliczania podatku od wydatków dotyczących samochodów. Nastąpiło to w decyzji 2013/805/UE.

Na mocy decyzji 2013/805/UE Polska uzyskała możliwość wprowadzenia określonych w niej ograniczeń w odliczaniu podatku naliczonego od wydatków dotyczących samochodów. Ograniczenia mogą być stosowane

do 31 grudnia 2016 r., przy czym istnieje możliwość wystąpienia przez Polskę o przedłużenie stosowania ograniczeń w ramach środka specjalnego.

Powyższą decyzję implementowano przepisami ustawy z dnia 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁵⁾ – dalej ustawa zmieniająca.

Ograniczenia w odliczaniu podatku – na które pozwala powyższa decyzja – zostały wyrażone w nowej treści art. 86a u.p.t.u.

2. Wybrane niezgodności ustawy o podatku od towarów i usług z decyzją 2013/805/UE

2.1. Wykorzystywanie samochodu – obiektywny fakt czy potencjalne ryzyko?

Po pierwsze – zasadniczym powodem, dla którego przepisy nowelizacji mogą być kwestionowane z uwagi na ich niezgodność z decyzją 2013/805/UE, jest to, że z decyzji tej wynika, iż Polska może ograniczyć prawo do odliczenia podatku, jeśli pojazd (którego wydatki dotyczą) nie jest używany wyłącznie do celów działalności gospodarczej. Tymczasem z polskich przepisów oraz z uzasadnienia projektu ustawy (które niewątpliwie będzie miało znaczenie przy wykładni tych przepisów, zwłaszcza przez organy podatkowe) wynika, że podatek od wydatków związanych z samochodami może być ograniczony, o ile istnieje ryzyko, iż nie są one używane wyłącznie do celów działalności gospodarczej.

1) Dz. Urz. UE L 353 z 28.12.2013 r., s. 51.

2) Dz. U. Nr 247, poz. 1652 z późn. zm.

3) Tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.

4) C-414/07, Zb. Orz. 2008, s. I-10921. Zob. szerzej także A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz*, wyd. 7 *Komentarz do art. 86a, LEX/el.*

5) Na dzień oddania do druku niniejszego numeru *Przeгляду Podatkowego* ustawa nie została jeszcze opublikowana w *Dzienniku Ustaw*.

NIEZGODNOŚĆ PRZEPISÓW VAT Z DYREKTYWĄ

VAT?



Zgodnie bowiem z art. 1 ust. 1 decyzji 2013/805/UE Rzeczpospolita Polska została upoważniona do ograniczenia do wysokości 50% prawa do odliczenia VAT od zakupu, nabycia wewnątrzwspólnotowego, przywozu, wynajmu lub leasingu silnikowych pojazdów drogowych, a także VAT naliczanego od wydatków związanych z tymi pojazdami, jeśli pojazd nie jest używany wyłącznie do celów działalności gospodarczej. Z kolei art. 1 ust. 3 tej decyzji zastrzega, że ograniczenie do wysokości 50%, o którym mowa, nie ma zastosowania do VAT naliczonego od wydatków, które są w całości związane z działalnością gospodarczą podatnika.

Polski ustawodawca postanowił natomiast sprecyzować, co należy rozumieć pod pojęciem „pojazdów samochodowych, które są wykorzystywane wyłącznie do celów działalności gospodarczej podatnika”. To doprecyzowanie – mając na uwadze treść samych przepisów – można próbować pogodzić z decyzją 2013/805/UE. Uzasadnienie tych przepisów wydaje się w oczywisty sposób wychodzić poza zakres derogacji. W ramach derogacji przewidzianej przez środek specjalny wskazuje się bowiem, że kwota odliczenia VAT w przypadku wydatków związanych z pojazdami silnikowymi, które nie są używane wyłącznie do celów działalności gospodarczej, powinna, z pewnymi wyjątkami, być ustalana na podstawie procentowej stawki zryczałtowanej (wynoszącej 50%). Ograniczenie dotyczy zatem tych pojazdów, które nie są używane wyłącznie do celów działalności gospodarczej, tymczasem z uzasadnienia projektu ustawy wynika, że ograniczenia mają dotyczyć pojazdów, w przypadku których istnieje ryzyko używania ich także do celów niezwiązanych z działalnością.

Wątpliwości wywołuje również i to, czy polski ustawodawca mógł zdefiniować w przepisach, jakie pojazdy „są uznawane” za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika. W ten sposób bowiem w istocie dokonano faktycznego rozszerzenia zakresu zastosowania środka specjalnego. W decyzji 2013/805/UE wskazuje się bowiem na pewną obiektywną okoliczność – „używanie pojazdów samochodowych wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika”. Jest to cecha obiektywna podlegająca ocenie przez pryzmat okoliczności.

Tymczasem w ustawie zmieniającej w sposób prewencyjny pewne pojazdy samochodowe wyłączono z możliwości uznania ich za samochody używane wyłącznie na cele działalności, z uwagi tylko i wyłącznie na potencjalne ryzyko ich wykorzystania na cele prywatne podatnika.

Z uzasadnienia projektu ustawy zmieniającej wynika, że fakt wykorzystywania samochodu wyłącznie do działalności musi być rozpatrywany w kategoriach obiektywnych, to znaczy nie istnieje potencjalna możliwość użytku danego pojazdu do celów prywatnych. To zaś wydaje się wykraczać poza upoważnienie wynikające z treści decyzji 2013/805/UE oraz jej preambuły (mając również na uwadze samą treść wniosku Polski o przyznanie środka specjalnego⁶⁾).

Przykład

Podatnik prowadzący działalność w formie spółki kapitałowej zajmuje się handlem samochodami. Określona część samochodów to samochody demonstracyjne, które są zarejestrowane. Samochody te mogą być potraktowane jako związane wyłącznie z działalnością (przy spełnieniu wymogów formalnych – sprawozdawczych⁷⁾ i ewidencyjnych⁸⁾). W związku z tym, że takie samochody są traktowane jako dające prawo do pełnego odliczenia, ich ewentualny użytek na cele prywatne pracowników podatnika będzie podlegał opodatkowaniu⁹⁾.

Należy także stwierdzić, że nie można się zgodzić z tezą, iż osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą w miejscu zamieszkania nie mogą uznać swoich pojazdów samochodowych za związane wyłącznie z działalnością. Nie można więc uznać poglądu, że takie pojazdy samochodowe (o ile nie spełniają cech konstrukcyjnych

6) Pismem zarejestrowanym przez Komisję w dniu 18 czerwca 2013 r. Polska zwróciła się o upoważnienie na wprowadzenie odstępstw od art. 26 ust. 1 lit. a i art. 168 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., s. 1 z późn. zm.) w celu ograniczenia do 50% prawa do odliczenia w przypadku kupna, wynajmu lub leasingu niektórych rodzajów pojazdów silnikowych, które nie są wykorzystywane wyłącznie do celów prowadzenia działalności, oraz zakupu towarów i usług związanych z tymi pojazdami, w tym zakupu paliwa. Ograniczenie miało mieć zastosowanie w odniesieniu do pojazdów silnikowych wykorzystywanych przez podatników nie tylko do celów prowadzenia działalności. Z dostępnych publicznie dokumentów nie wynika zatem, aby Polska wniosowała o wprowadzenie ograniczeń w odliczaniu podatku od pojazdów samochodowych, które mogłyby nie być wykorzystywane wyłącznie do celów działalności.

7) Złożenie VAT-26.

8) Prowadzenie ewidencji przebiegu pojazdu.

9) Nie będzie miało tutaj zastosowania wyłączenie z art. 8 ust. 5 u.p.t.u. z uwagi na to, że podatnik obliczy kwotę podatku naliczonego zgodnie z art. 86 u.p.t.u., a nie stosownie do art. 86a u.p.t.u.

VAT?

NIEZGODNOŚĆ PRZEPISÓW VAT Z DYREKTYWĄ

wymienionych w przepisach¹⁰⁾) zawsze muszą być objęte ograniczeniami w odliczaniu.

Jeśli taki podatnik prowadzi działalność w miejscu zamieszkania, zwłaszcza jeśli posiada więcej niż 1 samochód, to wówczas nie ma przeszkód, aby uznać, że określony pojazd samochodowy jest wykorzystywany wyłącznie do celów działalności.

Przykład

Podatnik prowadzi działalność w zakresie usług architektonicznych w lokalu użytkowym poza miejscem zamieszkania, ale ma także pracownię w domu. W domu mieszka z żoną i trójką dzieci. Na potrzeby działalności wykorzystuje samochód osobowy 5-miejscowy. Oprócz tego jest właścicielem (wspólnie z żoną) innego samochodu osobowego 5-miejscowego. Nie ma przeszkód, aby potraktował ten pierwszy samochód jako związany wyłącznie z działalnością. Jeśli prowadzona ewidencja przebiegu potwierdzi, że samochód był używany tylko do działalności, to może odliczać cały podatek związany z tym samochodem. Powroty do domu z biura czy od klientów muszą być potraktowane jako użytek związany z działalnością, jeśli zważyć, że dany wyjazd miał charakter służbowy, w domu zaś również jest prowadzona działalność.

2.2. Obowiązek prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu a zasada proporcjonalności

Samochodami traktowanymi jako używane wyłącznie do działalności są m.in. pojazdy, których sposób wykorzystywania przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną dla tych pojazdów ewidencją ich przebiegu, wyklucza możliwość ich użycia do celów niezwiązanych z działalnością.

W kontekście decyzji 2013/805/UE można stwierdzić, że „pojazdy używane do celów działalności” to „pojazdy, których okoliczności wykorzystywania wykluczają możliwość ich użycia do celów niezwiązanych z działalnością”. Ewidencja przebiegu byłaby traktowana jako dowód potwierdzający używanie danych pojazdów wyłącznie do celów działalności.

Powstaje jednak pytanie, czy obowiązek prowadzenia ewidencji przebiegu (zwłaszcza mając na uwadze jej szczegółowość) nie wydaje się środkiem naruszającym zasadę proporcjonalności. Należy bowiem zauważyć, że w wielu orzeczeniach TSUE podkreślał, iż wprowadzanie wyłączeń od prawa do odliczenia musi odbywać się z poszanowaniem zasady proporcjonalności, nawet wówczas, gdy są one stosowane w ramach środków specjalnych.

Tak przykładowo w wyroku z dnia 19 września 2000 r. w połączonych sprawach *Ampafrance SA v. Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire i Sanofi Synthelabo v. Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne*¹¹⁾.

Jak podkreślono w orzeczeniu z dnia 18 grudnia 1997 r. w połączonych sprawach *Garage Molenheide BVBA, Peter Schepens, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) i Sanders BVBA v. Belgische Staat*¹²⁾, stosowanie tego rodzaju środków – które mają na celu zapewnienie możliwie najskuteczniejszej ochrony interesów budżetu (Skarbu Państwa) – jest dopuszczalne, to jednak nie mogą one iść dalej, niż jest to konieczne do osiągnięcia tego celu (ochrony interesów budżetowych). Sprzeczne byłoby to bowiem z zasadą proporcjonalności.

Proporcjonalność jest jedną z najwcześniej uznanych przez TSUE zasad ogólnych prawa unijnego¹³⁾. Zasada proporcjonalności została podniesiona do rangi fundamentalnej zasady leżącej u podstaw porządku prawnego Unii Europejskiej, stanowiącej część prawa pierwotnego¹⁴⁾. Nie ma wątpliwości, że państwa członkowskie, podejmując działania służące wykonaniu prawa unijnego w krajowych porządkach prawnych, muszą mieć na uwadze kryteria proporcjonalności¹⁵⁾. Również w polskim orzecznictwie podkreślano, że zasada proporcjonalności odnosi się także do oceny unormowań krajowych (implementujących przepisy unijne) – zob. wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2009 r.¹⁶⁾ oraz z dnia 11 marca 2010 r.¹⁷⁾

Co ważne, to fakt, że orzecznictwo TSUE potwierdza, iż obowiązek państw członkowskich przestrzegania zasad ogólnych, w tym proporcjonalności, rozciąga się na sferę wykonywania prawa unijnego, niezależnie od stopnia swobody decyzyjnej, którą ono przewiduje. Posiadanie bowiem kompetencji dyskrecjonalnej przez władze krajowe nie oznacza,

10) Czyli nie są to:

- 1) pojazdy samochodowe inne niż samochody osobowe mające jeden rząd siedzeń, który jest oddzielony od części przeznaczony do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą:
 - a) klasyfikowane na podstawie przepisów prawa o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van,
 - b) z otwartą częścią przeznaczoną do przewozu ładunków;
- 2) pojazdy samochodowe, inne niż samochody osobowe, które mają kabinę kierowcy z jednym rzędem siedzeń i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu;
- 3) pojazdy specjalne, które spełniają również warunki i wymagania techniczne zawarte w odrębnych przepisach, określone dla przeznaczeń następujących pojazdów: agregat elektryczny/spawalniczy, do prac wiertniczych, koparka, koparko-spycharka, ładowarka, podnośnik do prac konserwacyjno-montażowych, żuraw samochodowy, jeździ z dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym wynika, że dany pojazd jest pojazdem specjalnym.

11) C-177/99 i C-181/99, ECR 2000, s. I-07013.

12) C-286/94, C-340/95, C-401/95 oraz C-47/96, ECR 1997, s. I-07281.

13) G. de Burca, *Proportionality and Subsidiarity as General Principles of Law* (w:) U. Bernitz (ed.), J. Nergelius (ed.), *General Principles of European Community Law, Reports from the conference in Malmo 27–28 August 1999*, The Hague–Boston 2000, s. 95.

14) D. Sobczyński, *Zasada proporcjonalności w europejskim prawie wspólnotowym*, Glosa 2003, nr 3, s. 8. Zob. także W. Szpringer, *Subsidiarność jako zasada ustrojowa w państwie federalnym* (w:) D. Milczarek (red.), *Subsidiarność*, Warszawa 1998, s. 116.

15) J. Maliszewska-Nienartowicz, *Zasada proporcjonalności w prawie Wspólnot Europejskich*, Toruń 2007, s. 182.

16) I FSK 1172/08, Vademecum Doradcy Podatkowego.

17) I FSK 267/09, Vademecum Doradcy Podatkowego.

NIEZGODNOŚĆ PRZEPISÓW VAT Z DYREKTYWĄ

VAT?

że są one zwolnione z uwzględnienia wymogów wynikających z proporcjonalności, która, co podkreśla także TSUE, w tym kontekście jest ogólną zasadą prawa unijnego¹⁸⁾.

Nie ma przy wątpliwości co do tego, że zasada proporcjonalności jest bezpośrednio skuteczna¹⁹⁾.

Trybunał Sprawiedliwości UE nie do końca konsekwentnie formułuje przesłanki oceny proporcjonalności regulacji prawnych. Posługuje się bowiem w tym zakresie tzw. testem trójelementowym, ale często używa także tzw. testu dwuelementowego.

Znaczna część doktryny oraz rzeczników generalnych uznaje, że na zasadę proporcjonalności składają się 3 elementy – odpowiedniość, konieczność i proporcjonalność *sensu stricto*²⁰⁾. Proporcjonalność w szerokim znaczeniu obejmuje 3 oddzielne części: test odpowiedniości, który zajmuje się kwestią, czy dzięki danemu środkowi zostanie osiągnięty zamierzony cel, test konieczności, który służy ocenie, czy środek powoduje najmniejszą możliwą szkodę dla jednostek, oraz test proporcjonalności w wąskim znaczeniu, który obejmuje zbadanie, czy korzyści wynikające z podjęcia danego środka przeważają nad kosztami finansowymi, społecznymi lub innymi dla obywateli lub Unii²¹⁾. Stosując zasadę proporcjonalności w jej najszerszej wersji, TSUE ustala:

- czy badany środek jest odpowiednią metodą do osiągnięcia prawnie uzasadnionego celu;
- czy zastosowane środki ograniczają się do tego, co jest konieczne do osiągnięcia owego prawnie uzasadnionego celu (innymi słowy, czy istniała możliwość osiągnięcia tego celu przy zastosowaniu mniej uciążliwych środków);
- czy poniesione koszty bądź nałożone ograniczenia są do przyjęcia w porównaniu z osiągniętym celem²²⁾.

Badając proporcjonalność omawianej regulacji, na wstępie należy więc stwierdzić, że obowiązek prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu jest przydatny (nadaje się) do osiągnięcia zamierzonego celu. Umożliwia bowiem weryfikację tego, czy dany pojazd jest wykorzystywany wyłącznie do celów działalności, czy też nie.

Czy jest on środkiem niezbędnym oraz adekwatnym do osiągnięcia tego celu?

Badanie niezbędności w orzecznictwie TSUE sprowadza się w większości przypadków do odpowiedzi na pytanie, czy dany środek to najmniej ograniczająca alternatywa zdolna osiągnąć dany cel²³⁾.

Działanie jest konieczne (niezbędne), jeżeli nie może być zastąpione żadnym działaniem alternatywnym, które przyniosłoby ten sam efekt i jednocześnie stanowiłoby mniejsze zagrożenie dla innych celów lub interesów chronionych przez prawo unijne²⁴⁾. W tym kontekście często podaje się przykład używania młota pneumatycznego do rozłupania orzecha. Wprawdzie da się to zrobić i osiągnie się zamierzony cel, jednakże nie jest to konieczne, zamierzony zaś efekt można osiągnąć łagodniejszymi środkami. Trafnie określił to rzecznik generalny Jacobs w opinii z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie *Hauptzollamt Hamburg-Jonas v. Werner Faust Offene Handelsgesellschaft KG*: „Zasada proporcjonalności nie jest zachowana tylko z tego powodu, że administracja nie stosuje najbardziej drastycznej broni, jaką ma do dyspozycji; zasada ta wymaga bowiem wybrania spośród dostępnych środków tego, który jest w stanie osiągnąć dany cel i jest najmniej uciążliwy dla jednostki. Użycie kuli armatniej do zabicia muchy nie może być uzasadnione na tej podstawie, że zamiast niej można było użyć nuklearnego pocisku”²⁵⁾.

Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, że są wątpliwości co do tego, czy obowiązek prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu²⁶⁾ nie jest środkiem zbyt uciążliwym dla realizacji celu weryfikacji sposobu używania samochodów przez podatników. Wydaje się bowiem, że w toku zwykłej kontroli podatkowej organy podatkowe dysponują takimi instrumentami, które mogą pozwolić na ocenę tego, czy samochód jest wykorzystywany tylko do celów działalności (wystarczy choćby zestawić stany liczników pojazdów z wielkością zakupów paliwa przeznaczonych do konkretnego pojazdu. Na tej podstawie można z dużym stopniem pewności określić to, czy dany samochód jest wykorzystywany wyłącznie do działalności, czy też podatnik używa go również do celów prywatnych). Trudno się tymczasem oprzeć wrażeniu, że obowiązek prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu (przy tak dużym stopniu szczegółowości) został wprowadzony przede wszystkim w celu zniechęcenia podatników do dokonywania pełnych odliczeń VAT od samochodów.

2.3. Wydatki eksploatacyjne do samochodów o mieszanym przeznaczeniu

Zgodnie z przepisami ustawy zmieniającej podatek naliczony od wydatków eksploatacyjnych dotyczących samochodu o mieszanym przeznaczeniu (gdzie kwota podatku jest ograniczona) jest w zasadzie zawsze ograniczony. Przewiduje się tylko 1 wyjątek od powyższego

18) J. Maliszewska-Nienartowicz, *Zasada proporcjonalności...*, s. 183.

19) Zob. opinię Rzecznika Generalnego Manciniego z dnia 25 października 1983 r. w sprawie *Jongeneel Kaas BV i inni v. państwo niderlandzkie i Stichting Centraal Orgaan Zuivelcontrole*, C-237/82, ECR 1984, s. 522; zob. również W. Czaplinski, *Pierwszy filar Unii Europejskiej – integracja gospodarcza* (w:) J. Barcz (red.), *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe. Prawo materialne i polityki*, Warszawa 2006, s. 78.

20) W. Van Gerven, *Principe de proportionnalite, abus de droit et droits fondamentaux*, Journal des Tribunaux 1992, nr 5629, s. 305.

21) G. Gerapetritis, *The Application of Proportionality In Administrative Law: Judicial Review In France, Greece, England and In the European Community*, Oxford, 1995, s. 8; F.G. Jacobs, *Recent Developments in the Principle of Proportionality in European Community Law* (w:) E. Ellis (ed.), *The Principle of Proportionality in the Laws of Europe*, Oxford 1999, s. 1; R.T. Hoffmann, *The Influence of the European principle of Proportionality upon UK Law* (w:) E. Ellis (ed.), *The Principle of Proportionality...*, s.107.

22) M. Brealey, M. Hoskins, *Remedies in EC Law*, Londyn 1998, s. 28.

23) Rzecznik Generalny Poirares Maduro w opinii w sprawie *Postępowanie karne przeciwko Jan-Erik Anders Ahokainen i Mati Leppik*, C-434/04, Zb. Orz. 2006, s. I-09171.

24) J. Maliszewska-Nienartowicz, *Zasada proporcjonalności...*, s. 80.

25) C-24/90, C-25/90, C-26/90, ECR 1991, s. I-04905, pkt 46.

26) Zwłaszcza przy przewidzianej szczegółowości wpisów.

VAT?

NIEZGODNOŚĆ PRZEPISÓW VAT Z DYREKTYWĄ

ograniczenia. Mianowicie ograniczenie kwoty podatku nie ma zastosowania do podatku od towarów montowanych w pojazdach samochodowych (o mieszanym przeznaczeniu) oraz do podatku od związanych z tymi towarami usług montażu, naprawy i konserwacji, jeśli przeznaczenie tych towarów wskazuje na możliwość ich wykorzystywania wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika. W uzasadnieniu projektu ustawy zmieniającej podaje się przykład taksometru montowanego w taksówce osobowej. Taksometr ma bowiem taki charakter, że może on być wykorzystywany w zasadzie wyłącznie do celów działalności.

Przepisy krajowe w tym zakresie wydają się być nieprawidłową implementacją decyzji 2013/805/UE. Z treści decyzji wynika bowiem, że ograniczenia w odliczaniu podatku nie mają zastosowania do VAT naliczonego od wydatków, które są w całości związane z działalnością gospodarczą podatnika. Decyzja wskazuje zatem na brak ograniczeń w odniesieniu do każdego rodzaju wydatków dotyczących samochodów o przeznaczeniu mieszanym, o ile tylko te wydatki służą w całości działalności gospodarczej.

Tymczasem polskie przepisy wyłączają zastosowanie ograniczeń w odliczaniu – dla wydatków dotyczących samochodów o mieszanym przeznaczeniu – tylko w odniesieniu do zakupu towarów montowanych w tych samochodach i do związanych z tym usług.

W związku z tym, powołując się na treść decyzji 2013/805/UE, podatnik może dokonać pełnego odliczenia VAT od jakichkolwiek wydatków eksploatacyjnych dotyczących samochodów o mieszanym przeznaczeniu, jeśli wykaże – za pomocą obiektywnych dowodów – że te wydatki służyły wyłącznie działalności gospodarczej.

Przykład

Podatnik używa w działalności samochodu osobowego. Odliczył od niego 50% podatku z faktury. Samochód bywa używany w podróży służbowych. W czasie trwania podróży służbowych podatnik nabywa paliwo do samochodu. Całe to paliwo – mając na uwadze trasę podróży służbowej i poziom spalania przez samochód – jest zużyte w czasie trwania podróży służbowej. Powołując się na decyzję 2013/805/UE, podatnik może odliczyć cały podatek naliczony od takiego zakupu, o ile wykaże, że ten wydatek w całości i wyłącznie posłużył odbyciu tej podróży.

2.4. Ograniczenie odliczenia VAT od paliwa do samochodów osobowych

W ustawie zmieniającej wprowadzono szczególne przepisy przejściowe, na mocy których przejściowo – do końca czerwca 2015 r. – wyłączono możliwość odliczenia podatku naliczonego od nabycia paliwa do napędu określonych pojazdów. Nie ma wyłączenia w przypadku

importu paliwa. Wyłączenie dotyczy nabycia paliwa do napędu następujących pojazdów:

- 1) samochodów osobowych;
- 2) pojazdów samochodowych innych niż pojazdy samochodowe, w których liczba miejsc (siedzeń) łącznie z miejscem dla kierowcy wynosi:
 - a) 1 – jeżeli dopuszczalna ładowność jest mniejsza niż 425 kg,
 - b) 2 – jeżeli dopuszczalna ładowność jest mniejsza niż 493 kg,
 - c) 3 lub więcej – jeżeli dopuszczalna ładowność jest mniejsza niż 500 kg.

Wyłączenie to nie dotyczy tych pojazdów, które są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej (zgłoszonych przez podatnika przez VAT-26). Zakres tego wyłączenia szczegółowo omówiono poniżej, natomiast w tym miejscu należałoby się zastanowić nad tym, czy w świetle decyzji 2013/805/UE dopuszczalne było wprowadzenie powyższego ograniczenia.

Należy bowiem zauważyć, że w odniesieniu do tych pojazdów nigdy dotychczas nie było prawa do odliczenia podatku. Przepisy przejściowe utrzymują zatem zasadę, że nie można odliczać podatku od paliwa do napędu tych samochodów. Wpisują się one zatem w klauzulę *stand-still*.

Powstaje jednak wątpliwość, czy w przypadku przyznania danemu państwu środka specjalnego państwo to – korzystając z niego – nie powinno przyjąć wszystkich rozwiązań przewidzianych przez dany środek specjalny, a nie – jak w tym przypadku – tworzyć mozaikę z przepisów czysto krajowych i przepisów implementujących środek specjalny, w sposób prowadzący do powstania po stronie podatnika gorszej sytuacji prawnej, niż wynikałoby z samego środka specjalnego.

Wprawdzie TSUE w wyroku z dnia 13 grudnia 2012 r. w sprawie *BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH v. Finanzamt Lüdenscheid*²⁷⁾ wskazał, że państwo członkowskie może poprzestać na wykonywaniu przyznanego jej przez decyzję o środku specjalnym upoważnienia jedynie częściowo; przy tworzeniu takich podkategorii owo państwo członkowskie jest zobowiązane przestrzegać zasady neutralności podatkowej oraz ogólnych zasad prawa Unii, w tym w szczególności zasad proporcjonalności i pewności prawa.

W kontekście powyższego należy się zastanowić, czy mozaika, o której mowa, nie narusza zasad neutralności podatkowej, zasad proporcjonalności i pewności prawa. Należy bowiem zauważyć, że w okresie do czerwca 2015 r. sytuacja podatników użytkujących samochody osobowe (oraz inne samochody, o których mowa w tym przepisie) znacznie się pogorszyła. Nie mają oni nadal w tym czasie prawa do odliczenia podatku od paliwa do napędu tych samochodów, a jednocześnie odebrano im prawo do odliczenia połowy podatku naliczonego od wszystkich wydatków eksploatacyjnych.

27) C-395/11, niepubl.

NIEZGODNOŚĆ PRZEPISÓW VAT Z DYREKTYWĄ

VAT?

3. Wątpliwości okresu przejściowego

Na początku drugiego kwartału 2014 r. podatnicy mogą użytkować samochody, które zostały nabyte pod różnymi reżimami prawnymi, jeśli chodzi o zakres odliczeń podatku. W związku ze zmianami stanu prawnego, jakie nastąpiły dwukrotnie w przeciągu krótkiego okresu – tj. na początku 2014 r. oraz z dniem 1 kwietnia 2014 r. – po stronie podatników może powstać niepewność co do zakresu przysługujących im uprawnień związanych z odliczeniami podatku od wydatków dotyczących samochodów.

Poniżej przedstawiono niektóre z przypadków mogących wywoływać w tym kontekście wątpliwości.

3.1. Kontynuacja leasingu rozpoczętego przed 1 kwietnia 2014 r.

Część podatników jeszcze przed zmianą przepisów zawarła umowy leasingu (najczęściej operacyjnego) dotyczące samochodów, które jeszcze przed zmianą przepisów były kwalifikowane jako pojazdy dające prawo do pełnego odliczenia VAT.

Przykład

Podatnik w marcu 2014 r. podpisał umowę leasingu dotyczącą samochodu mającego homologację pojazdu ciężarowego (i tak też zarejestrowanego), który ma 5 miejsc siedzących i ładowność wynoszącą około 800 kg.

Przepisy przejściowe pozwalają wówczas na kontynuowanie pełnych odliczeń podatku. Istnieją 3 warunki, od spełnienia których jest to uzależnione. Dwa z nich są analogiczne jak te znane dotychczas. Po pierwsze, podatnik powinien zarejestrować umowę leasingu w swoim urzędzie skarbowym najpóźniej do kwietnia 2014 r. Po drugie, prawo do kontynuowania odliczeń daje zarejestrowana umowa bez zmian w jej treści.

Trzeci warunek jest zupełnie nowy. Mianowicie kontynuowanie pełnych odliczeń podatku od leasingu samochodów, o których mowa, jest możliwe pod warunkiem, że pojazdy będące przedmiotem umowy zostaną podatnikowi wydane przed 1 kwietnia 2014 r. Powyższe oznacza, że nie wystarczy samo tylko podpisanie umowy leasingu przed 1 kwietnia 2014 r. Dla kontynuowania pełnych odliczeń samochód na pewno musi istnieć (być wyprodukowany) przed 1 kwietnia 2014 r. Podatnik (leasingobiorca) musi także uzyskać możliwość rozporządzenia pojazdem w sensie prawnym. Nie wydaje się natomiast, aby konieczne było przeniesienie posiadania samochodu.

Przykład

Samochód będący przedmiotem umowy leasingu został wyprodukowany w marcu 2014 r. Przetransportowano go do siedziby dealera pod koniec marca 2014 r. Umowę leasingu zawarto na początku marca 2014 r. Podatnik uzyskał możliwość dysponowania samochodem pod koniec marca 2014 r. Fizycznie samochód odebrał w kwietniu 2014 r. Trzeba uznać, że podatnik ma prawo

do kontynuowania pełnych odliczeń w czasie dalszego trwania umowy leasingu po 31 marca 2014 r.

Jeśli podatnik nabędzie samochód np. na kredyt, to otrzymanie np. w marcu 2014 r. faktury na 100% zaliczkę pozwala na odliczenie całej kwoty podatku z tej faktury, niezależnie od tego, kiedy samochód otrzyma²⁸.

Należy przy tym przypomnieć, że w zasadzie podatnik nie ma możliwości pełnych odliczeń podatku od wydatków eksploatacyjnych dotyczących tych samochodów. Utrzymanie 100% odliczenia podatku dotyczy tylko płatności leasingowych, lecz nie wydatków eksploatacyjnych.

Należy przy tym mieć na uwadze, że podatnik może się zdecydować na inną drogę postępowania, tzn. może uznać te samochody za związane wyłącznie z działalnością na zasadzie złożenia VAT-26 oraz prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu. Wówczas rejestracja wydaje się nie mieć praktycznego znaczenia, choć nie do końca,

Przykład

Podatnik w marcu 2014 r. podpisał umowę leasingu dotyczącą samochodu mającego homologację pojazdu ciężarowego (i tak też zarejestrowanego), który ma 5 miejsc siedzących i ładowność wynoszącą około 800 kg.

Podatnik nie zarejestrował umowy leasingu w urzędzie skarbowym. Złożył natomiast (przed 7 kwietnia 2014 r.) VAT-26 i prowadzi ewidencję przebiegu dla tego pojazdu. Ma prawo do pełnych odliczeń podatku zarówno od czynszu leasingowego, jak i od wydatków eksploatacyjnych.

Jeśli zmieni przeznaczenie samochodu (aktualizacja VAT-26) bądź urząd skarbowy zakwestionuje rzetelność albo poprawność ewidencji, to straci²⁹ prawo do odliczenia całego podatku zarówno od płatności leasingowych, jak i od wydatków eksploatacyjnych.

Gdyby jednak podatnik wcześniej zarejestrował umowę leasingu w urzędzie skarbowym, to wówczas utraciłby „tylko” prawo do pełnego odliczenia podatku od wydatków eksploatacyjnych.

Należy jeszcze wskazać, że pewna grupa podatników rozpoczęła użytkowanie samochodów na podstawie umów leasingu zawieranych pod koniec 2010 r., kiedy to samochody będące przedmiotem leasingu dawały prawo do odliczenia całego podatku³⁰. Z różnych przyczyn nie zarejestrowali umów leasingu w urzędzie skarbowym na początku 2011 r. Stracili w związku z tym prawo do pełnych odliczeń podatku od płatności leasingowych. Niektóre z tych umów były zawarte na okres 4- bądź

28) Należy przy tym nadmienić, że kredyt na samochód dostać trudniej, niż zawrzeć umowę leasingu na samochód, a ponadto otrzymanie takiego samochodu (nabytego „na własność”) po 31 marca 2014 r. nie jest tak korzystne w podatku dochodowym – taki samochód będzie musiał być już dla celów podatku dochodowego kwalifikowany jako osobowy (co wywiera negatywne skutki w zakresie amortyzacji).

29) Przy czym nastąpi to albo *ex nunc* (przy aktualizacji VAT-26), albo *ex tunc* (przy zakwestionowaniu ewidencji przez organ podatkowy).

30) Najczęściej były to samochody z homologacją ciężarową i mające powyżej 500 kg ładowności.

VAT?

NIEZGODNOŚĆ PRZEPISÓW VAT Z DYREKTYWĄ

5-letni. W związku z tym trwają jeszcze w 2014 r. (a nawet i w 2015 r.). U takich podatników prawo do odliczenia całego podatku „odżyło” w I kwartale 2014 r., rejestracja zaś „starych” umów leasingu pozwoli na podtrzymanie tego prawa do końca czasu trwania umowy leasingu; wszystko to niezależnie od tego, w jakiej wysokości kwoty podatku zostały dotychczas odliczone.

Przykład

Podatnik w grudniu 2010 r. zawarł 4-letnią umowę leasingu dotyczącą samochodu mającego homologację pojazdu ciężarowego (i tak też zarejestrowanego), który ma 5 miejsc siedzących i ładowność wynoszącą około 800 kg. Nie zarejestrował tej umowy w urzędzie skarbowym w styczniu 2011 r. W związku z tym po odliczeniu 6000 zł podatku od czynszu leasingowego przestał odliczać podatek. Z faktur za leasing otrzymywanych w styczniu, lutym i marcu ponownie mógł odliczyć 100% podatku. Po rejestracji umowy leasingu w urzędzie skarbowym do 30 kwietnia 2014 r. podatnik będzie mógł odliczać 100% podatku z faktur od leasingodawcy do końca podstawowego okresu umowy leasingu.

3.2. Kontynuacja leasingu z dotychczasowym 60% odliczeniem

Wielu podatników użytkuje w leasingu samochody osobowe, w przypadku których dotychczasowe przepisy pozwalały na odliczenie 60% kwoty podatku z faktury, jednakże nie więcej niż 6000 zł podatku dla 1 samochodu w ramach 1 umowy leasingu. Powstaje pytanie o zakres ich uprawnień po zmianie przepisów.

Należy w związku z tym zauważyć, że w odniesieniu do tego rodzaju przypadków nie przewidziano żadnych regulacji przejściowych. Biorąc pod uwagę ten brak przepisów przejściowych oraz ogólną regułę stosowania nowego prawa, trzeba przyjąć, że w tego rodzaju sytuacji – od 1 kwietnia 2014 r. – zastosowanie mają nowe przepisy. To oznacza, że od 1 kwietnia 2014 r. tacy podatnicy mogą odliczać 50% kwoty podatku z faktury za leasing, niezależnie od tego, jakie kwoty podatku naliczonego zostały dotychczas odliczone w ramach danej umowy leasingowej (czy była to kwota wyższa niż 6000 zł, czy też niższa) i niezależnie od tego, ile łącznie miałyby wynieść odliczenia w ramach danej umowy leasingowej (mogą one przekraczać kwotę 6000 zł).

Przykład

Podatnik wzięt w leasing samochód osobowy w sierpniu 2013 r. Odliczył dotychczas już 6000 zł podatku naliczonego, w związku z czym w lutym 2014 r. zaprzestał odliczeń podatku z faktur od leasingodawcy. Począwszy od kwietnia 2014 r. będzie mógł odliczać 50% podatku z każdej faktury.

Należy przy tym zauważyć, że zazwyczaj w przypadku takich samochodów nie będzie do końca czerwca 2015 r. prawa do odliczenia podatku od nabycia paliwa do tych samochodów (zob. punkt 3.4).

Trzeba również przypomnieć, że jeśli samochód, o którym mowa, podatnik obejmie VAT-26 i będzie prowadził ewidencję przebiegu pojazdu, to dla tego samochodu nie będzie żadnych ograniczeń w odliczaniu podatku (zob. także wyżej).

3.3. Samochody nabyte przed 1 kwietnia 2014 r. – brak obowiązku korekty podatku

W pierwszym kwartale 2014 r. można było spotkać się z obawami podatników, czy nabycie samochodów dających wówczas prawo do 100% odliczenia nie będzie wymagało korekty podatku naliczonego po zmianie przepisów.

W kontekście powyższego należy się odwołać do przepisów przejściowych zawartych w art. 11 ustawy zmieniającej – przepisy art. 90b u.p.t.u. – przewidujących korektę podatku naliczonego w razie zmiany przeznaczenia samochodu – mają zastosowanie do pojazdów samochodowych nabytych, importowanych lub wytworzonych przez podatnika od 11 kwietnia 2014 r.

Powyższe wskazuje jednoznacznie, że w przypadku nabycia samochodów w pierwszym kwartale, w którym odliczono 100% podatku, zmiana przepisów (skutkująca „przesunięciem” samochodu do kategorii odliczeń 50%) nie powoduje konieczności korekty podatku od nabycia tych samochodów.

Przykład

Podatnik w marcu 2014 r. kupił samochód mający homologację pojazdu ciężarowego (tak też zarejestrowano ten pojazd), który ma 5 miejsc siedzących i ładowność wynoszącą ponad 700 kg. Odliczył 100% podatku.

Chociaż po zmianie przepisów ten samochód nie daje już prawa do pełnego odliczenia VAT, to nie powstanie obowiązek korekty podatku odliczonego przy nabyciu pojazdu.

3.4. Samochody, dla których nie ma odliczenia podatku od paliwa do końca czerwca 2015 r.

Ustawodawca wprowadził szczególne przepisy przejściowe, na mocy których wyłączył – do końca czerwca 2015 r. – prawo do odliczenia podatku od paliwa do napędu określonych pojazdów. Dotyczy to następujących pojazdów:

- 1) samochodów osobowych;
- 2) pojazdów samochodowych innych niż pojazdy samochodowe, w których liczba miejsc (siedzeń) łącznie z miejscem dla kierowcy wynosi:
 - a) 1 – jeżeli dopuszczalna ładowność jest mniejsza niż 425 kg,
 - b) 2 – jeżeli dopuszczalna ładowność jest mniejsza niż 493 kg,
 - c) 3 lub więcej – jeżeli dopuszczalna ładowność jest mniejsza niż 500 kg.

Wyłączenie nie dotyczy tych pojazdów, które są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej (zostały objęte VAT-26).

NIEZGODNOŚĆ PRZEPISÓW VAT Z DYREKTYWĄ

VAT?

Można tutaj wskazać na stosunkowo prostą zależność. Jeśli przy nabyciu danego samochodu można było w I kwartale 2014 r. odliczać cały VAT (podobnie – w I kwartale 2014 r. było prawo do odliczenia podatku od paliwa do tych samochodów), to samochody te w okresie przejściowym nie będą objęte wyłączeniem, o którym mowa. Wyłączenie to bowiem dotyczy tylko i wyłącznie paliwa do takich pojazdów, które nigdy dotychczas nie dawały prawa do odliczenia podatku³¹. Przykładowo zatem używanie samochodu, który nie jest zarejestrowany jako samochód osobowy, a jednocześnie ma homologację N1 bądź wydano dla niego zaświadczenie VAT-1, nie łączy się z zakazem odliczania VAT od paliwa. W przypadku tych samochodów bowiem:

- albo są one nadal traktowane jako dające prawo do pełnego odliczenia z uwagi na ich cechy konstrukcyjne (pojazdy z jednym rzędem siedzeń) – i wówczas jest prawo do pełnego odliczenia VAT od paliwa;
- albo nie ma praktycznej możliwości, aby ładowność samochodu mającego więcej niż 1 rząd siedzeń była mniejsza niż 500 kg – i wówczas jest prawo do odliczenia 50% podatku od paliwa.

Jeśli zatem podatnik używa po 31 marca 2014 r. samochodu, przy nabyciu (importie, leasingu, WNT) którego w I kwartale 2014 r. odliczył cały podatek naliczony, to będzie miał prawo do odliczenia co najmniej 50% podatku (chyba że samochód zostanie objęty VAT-26).

3.5. Zwolnienie z VAT sprzedaży samochodów nabytych wcześniej z 60% (50%) odliczeniem podatku

W kontekście tytułowego problemu trzeba zwrócić uwagę na brzmienie art. 11 ust. 2 ustawy zmieniającej. Otóż z powołanego artykułu wynika, że podatnik będzie uprawniony do korekty podatku także w przypadku sprzedaży pojazdów samochodowych, przy nabyciu których podatek był limitowany do kwoty odpowiednio 50% (nie więcej niż 5000 zł) bądź 60% (nie więcej niż 6000 zł).

Z uwagi na to, że taka sprzedaż będzie zawsze opodatkowana (nie ma już zwolnienia w odniesieniu do takich samochodów), pojazdy samochodowe zostaną uznane za wykorzystywane wyłącznie do działalności. Jeśli sprzedaż samochodu, w odniesieniu do którego podatkiem naliczonym było dotychczas 60% (50%) kwoty podatku, zostanie opodatkowana, okres zaś korekty jeszcze nie upłynął, to podatnik uzyska prawo do korekty podatku.

Przykład

Podatnik w kwietniu 2013 r. nabył samochód osobowy. Podatnik odliczył 6000 zł podatku z faktury nabycia, przy czym na fakturze kwota podatku wynosiła 18.347 zł.

W maju 2015 r. (po upływie 24 miesięcy) sprzedał samochód, w związku z czym uznano samochód za wykorzystywany tylko na potrzeby działalności do końca okresu korekty.

³¹ Inne rozumienie tego odliczenia naruszałoby klauzulę *stand-still*.

Podatek naliczony powinien zwiększyć się o nieodliczoną różnicę (tj. 18.347 zł – 6000 zł) w proporcji do pozostałego okresu korekty.

Pozostały okres korekty – 36/60.

Podatek naliczony *in plus* – $12.347 \text{ zł} \times (36/60) = 12.347 \text{ zł} \times 0,6 = 7408,20 \text{ zł}$.

Jeśli jednak taka sprzedaż nastąpi po zakończeniu okresu korekty, to mimo podatku należnego przy zbyciu samochodu podatek naliczony nie zostanie skorygowany.

Przykład

Podatnik w marcu 2009 r. nabył samochód osobowy. Podatnik odliczył wówczas 6000 zł podatku z faktury nabycia.

W sierpniu 2014 r. (a więc po upływie 5 lat od chwili nabycia) podatnik sprzedaje samochód. Chociaż sprzedaż ta wygeneruje podatek należny (nie ma już zwolnienia dla sprzedaży takich samochodów), to nie będzie możliwe skorygowanie podatku naliczonego od nabycia; okres korekty już bowiem upłynął.

4. Podsumowanie

Nowe regulacje dotyczące samochodów wymykają się jednoznacznej ocenie. Na tę ocenę musi wpływać fakt, że przepisy te powinny być implementacją przyznanego Polsce środka specjalnego. W wielu punktach zdają się one stanowić rozszerzenie jego zakresu. Można się spodziewać w związku z tym licznych sporów pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi o zakres odliczeń podatku od samochodów. Część z tych sporów zapewne znajdzie swój finał w sądach administracyjnych; wydaje się, że można w związku z tym się spodziewać przedzej czy później pytania o zgodność tych przepisów z unijnym środkiem specjalnym. Odpowiedzi na to pytanie być może finalnie będzie poszukiwał TSUE.

Summary

Adam Bartosiewicz

Deduction of tax on cars – inconsistencies with Decision 2013/805/EU and doubts of the transitional period

This article does not aim to present the principles of deducting tax on the acquisition (import, intra-Community acquisition of goods, lease) of motor vehicles and on operating expenses. It focuses on two other problems: firstly, it presents the potential inconsistencies between the new national provisions and the regulations contained in the Council Implementing Decision of 17 December 2013 authorising the Republic of Poland to introduce measures derogating from point (a) of Article 26(1) and Article 168 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax (2013/805/EU), and secondly, it indicates certain difficulties and doubts of the transitional period, with an overlap of three systems of deducting tax on cars in late 2013/early 2014.

dr Adam Bartosiewicz

Autor jest doradcą podatkowym, radcą prawnym, współnikiem w Kancelarii Doradztwa Podatkowego



prof. dr hab., dr h.c. Bogumił Brzeziński

O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

Prezydencki projekt ustawy o zmianach w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁾ – dalej o.p., wzbudził spore zainteresowanie. Największą uwagę koncentruje na sobie projekt nowego przepisu art. 2a zawierającego wskazówkę interpretacyjną dotyczącą rozstrzygnięcia wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika, tj. odzwierciedlającej zasadę *in dubio pro tributario*²⁾.

Dyskusja prawnicza nad treścią wspomnianego wyżej przepisu nie nabrała jeszcze – jak się wydaje – pełnego wymiaru, co może trochę dziwić, zważywszy że projekt jest znany od dłuższego czasu. Dostyc zaskakujący jest jednak klimat dyskusji „kularowej” i podnoszone w jej ramach zastrzeżenia zarówno co do samej koncepcji legislacyjnej, jak i sposobu jej realizacji. Dla przypomnienia, projekt przepisu ma taką oto postać: „Art. 2a. Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”.

Dyskusja z poglądami niewyrażonymi na piśmie jest niezręczna i w określonej mierze ryzykowna. Niemniej jednak fakt, że toczą się już prace legislacyjne, skłania do podjęcia takiego ryzyka. Wydaje się to być uprawnione zwłaszcza z tego powodu, że pewne argumenty przeciwko klauzuli – jej kształtowi, a nawet celowości wprowadzenia do systemu prawa podatkowego – się powtarzają. Przy tym rozkład argumentów jest dosyć skrajny – od głosów, że zasada *in dubio pro tributario* sparaliżuje wręcz system podatkowy, po głosy, iż przepis ją wyrażający nie wpłynie w żadnym stopniu na procesy stosowania prawa podatkowego (przepis będzie bezproduktywny). Warto przyjrzeć się tym argumentom.

Pierwszy spotykany w tym zakresie to

pogląd dezawuuujący potrzebę wprowadzenia zasady *in dubio pro tributario*, który sprowadza się do tego, że każda wątpliwość interpretacyjna

jest ostatecznie usuwana w procesie wykładni prawa. Nie ma więc w rzeczywistości pola do stosowania wspomnianej zasady.

Pogląd ten jest oczywiście nietrafny. Każdy przypadek wykładni prawa niesie ze sobą określone wątpliwości co do znaczenia interpretowanych przepisów. Wątpliwości te są zazwyczaj usuwane w procesie wykładni prawa w drodze stosowania przez interpretatora określonych metod. Najbardziej rudymenarne metody są związane z językiem tekstu prawnego. Bardziej finezyjne nawiązują do struktur formalnych bądź aksjologii prawa (wykładnia systemowa), bądź też do funkcji instytucji prawnych lub celu konkretnych przepisów (wykładnia celowościowa i wykładnia funkcjonalna).

Współcześnie istniejący w Polsce system prawa podatkowego nie przewiduje w zasadzie negocjowania (uzgadniania z podatnikiem) rozstrzygnięć prawnych w zakresie opodatkowania. Oznacza to, że organ rozstrzygający sprawę podatkową musi opowiedzieć się za określoną hipotezą interpretacyjną niezależnie od tego, jak bardzo jest przekonany do jej prawidłowości. Dotyczy to także sądów. Można tylko mieć nadzieję, że decyzja interpretacyjna oznacza wybór tej hipotezy interpretacyjnej, która wydaje się interpretatorowi bardziej przekonująca. Niemniej jednak nawet w sytuacji, gdy żadna z hipotez interpretacyjnych nie jest przekonująca, rozstrzygnięcie musi zapaść. Nie ma tu – a szkoda – pola do negocjacji między stronami sporu podatkowego. To pewna słabość systemu prawa podatkowego, ale kwestia możliwej przebudowy systemu podatkowego wykracza poza zakres tego artykułu.

Nie można jednak twierdzić, że wydanie decyzji podatkowej, czy też wyroku sądowego oznacza usunięcie wątpliwości co do znaczenia przepisu. Te 2 rzeczy nie mają wiele wspólnego; inna jest logika interpretacji przepisów prawa, a inna logika orzekania. Co więcej – organ orzekający w sprawie podatkowej nie ma prawnej możliwości wyartykułowania faktu, że przepis, na podstawie którego orzeka, nie tylko budzi wątpliwości, ale po prostu nie jest

1) Tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.

2) Po raz pierwszy postulat jej stosowania jako zasady użytecznej przy wykładni prawa podatkowego sformułował w literaturze Z. Kmieciak, *Glosa do wyroku NSA z 18 stycznia 1988 r. (III SA 964/87)*, OSP 1990, z. 5–6, poz. 251. Analiza znaczenia tej zasady oraz ocena możliwości i potrzeby jej petyfikacji w przepisach ordynacji podatkowej była następnie rozwijana w piśmiennictwie: zob. B. Brzeziński, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego (próba analizy)* (w:) *Ex iniuria non oritur ius*, Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego, A. Gomułowicz, J. Malecki (red.), Poznań 2003, s. 252 i n.; B. Brzeziński, *O wątpliwościach związanych z zasadą in dubio pro tributario*, Prawo i Podatki 2008, nr 4, s. 25 i n. Powstała też na ten temat monografia A. Mariańskiego, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009.



TEMAT MIESIĄCA



dłań zrozumiały. Może jedynie stwierdzić, że przyjmuje określoną hipotezę interpretacyjną jako zasadną – niezależnie od tego, co myśli człowiek (czy też ludzie) pełniący funkcję organu orzekającego.

Kolejny podnoszony przeciwko przepisowi o zasadzie *in dubio* argument to możliwość wywołania fali sporów, których przedmiotem będzie stopień wątpliwości co do znaczenia przepisów.

Nie jest to niestety argument poważny.

Jak dotąd podatkowe spory o prawo sprowadzały się do tego, że podatek prezentował inne stanowisko co do znaczenia przepisów niż organ podatkowy. Część tych przypadków była spowodowana niejasnością przepisów. Ponieważ nie można spodziewać się tego, że stopień jasności przepisów w dającym się przewidzieć czasie wyraźnie wzrośnie, więc trzeba przyjąć, iż procentowy udział sporów wywołanych niejasnymi przepisami w ogólnej liczbie sporów nie zmieni się w istotny sposób. Podatnicy, argumentując swoje stanowisko w sporach podatkowych, nierzadko podnosili wątpliwości interpretacyjne. Będą to czynić nadal. W żadnym wypadku nie zwiększy to liczby sporów podatkowych, gdyż spory te „inicjują” organy podatkowe swoimi decyzjami, zazwyczaj korygującymi rezultaty obliczeń zawartych w deklaracjach podatkowych składanych przez podatników. Jedyna zmiana, jaka może tu nastąpić, to częstsze niż dotychczas powoływanie się przez podatników na okoliczność niejasności w przepisach prawa podatkowego. Nie zwiększa to jednak liczby sporów, ale zaledwie poszerza pole ewentualnej argumentacji.

Czy jednak pole to wzrośnie w nieograniczony albo co najmniej znaczący sposób? Oczywiście nie. Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika może

znaleźć zastosowanie tylko w sytuacji, gdy ewentualnych wątpliwości nie da się usunąć za pomocą standardowych metod wykładni. A te pozwalają naprawdę na wiele – chociaż nie, jak się niektórym wydaje, na wszystko...

Nie trzeba, jak sądzę, dodawać, że w demokratycznym państwie prawnym obowiązkiem organów podatkowych jest badanie, w każdym przypadku, czy przepisy mające zastosowanie w konkretnej sprawie są na tyle jasne (tj. nie wywołują wątpliwości interpretacyjnych), iż można odpowiedzialnie wymagać stosowania się do nich przez podatnika.

Kolejną podnoszoną kwestią jest to, że podatek, jako adresat przepisu, wszystkie wątpliwości będzie rozstrzygał na swoją korzyść, a organ podatkowy – na swoją. Wobec tego wystąpi swoisty impas w dyskursie prawniczym spowodowany obowiązkiem klauzuli.

To zastrzeżenie jest co najmniej bałamutne. Podatek zawsze może wybierać korzystne dla siebie warianty interpretacji (np. sporządzając deklarację podatkową), tyle tylko że wybierając interpretację błędną, niedostatecznie uzasadnioną bądź też obciążoną innymi wadami tego rodzaju, ryzykuje to, iż jego stanowisko zostanie zakwestionowane przez administrację podatkową w stosownych procedurach. Jakie znaczenie będzie mieć w nich zasada *in dubio pro tributario*, skoro organy orzekające nie będą miały wątpliwości co do tego, że podatek nie ma racji?

Wprowadzenie zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika nie zmieni tu niczego. To procedury (administracyjna, sądowa) są od tego, żeby ustalić, czy przepisy są dostatecznie jasne, żeby mogły być podstawą orzekania, czy też nie. Dopiero w tym drugim wypadku w grę wejdzie zasada *in dubio pro tributario*.

TEMAT MIESIĄCA



Kolejny zarzut to taki, że administracja podatkowa nigdy nie ujawni swoich wątpliwości interpretacyjnych, a więc w konsekwencji zasady nie zastosuje.

Współcześnie jest to prawdopodobne; nie można jednak tracić nadziei na stopniową poprawę kultury administrowania, a więc i na powstanie takiej możliwości, że odpowiedzialny urzędnik administracji podatkowej przyzna rację podatnikowi w sytuacji, gdy ten ostatni wskaże i wykaże fakt istotnego skomplikowania przepisów, prowadzącego do zaniku ich zrozumiałości. Na razie zostaje skarga na ostateczną decyzję administracyjną do wojewódzkiego sądu administracyjnego.

Nie sposób jednak nie zauważyć, że przepis ma służyć to, aby brak wątpliwości interpretacyjnych organu podatkowego – niezależnie od tego czy rzeczywisty, czy tylko symulowany – nie miał aż tak dużego znaczenia, jeśli chodzi o wpływ na sytuację prawną podatnika. Chodzi o to, aby kwestia zrozumiałości przepisów prawa podatkowego stała się składnikiem dyskursu prawniczego, a organy podatkowe nie mogły wobec tego zagadnienia przechodzić obojętnie.

Spotyka się też twierdzenie, że własnych wątpliwości interpretacyjnych nie ujawnią nie tylko administracja podatkowa, ale i sądy administracyjne. W konsekwencji takiej postawy sądów przepis będzie martwy.

Powyższa teza wymaga nieco szerszego komentarza. Gółym okiem widać, że sądy miewają wątpliwości – i to istotne – co do treści przepisów. Nie ma tu miejsca na rozważanie kwestii psychologicznych; wystarczy wskazać na instytucję prawną uchwał składu 7 sędziów Naczelny Sąd Administracyjny (pełnych Izb itd.), która doskonale ilustruje kwestię niepewności/wątpliwości co do treści przepisów i jest próbą ich rozwiązania.

Sytuacji rodzących wątpliwości jest z pewnością więcej niż tylko te, których finałem jest uchwała składu 7 sędziów. Trudno zresztą stwierdzić – z pozycji obserwatora zewnętrznego – czy uchwała rozwiewa wątpliwości sędziów ją podejmujących. Jeśli jednak zdarzają się zdania odrębne do uchwał NSA, to przecież dowodzą one co najmniej istnienia nieusuniętych wątpliwości, a najczęściej – sądząc po treści zdań odrębnych – przekonania, że rozstrzygnięcie powinno być bez wątpliwości odmienne, niż wynika to z treści uchwały podjętej głosami większości składu podejmującego uchwałę. To nie jest jedynie objaw niepewności, ale wręcz pewność, że powinno być inaczej.

Sądy niezwykle rzadko ujawniają wątpliwości interpretacyjne ogarniające sędziów w konkretnej sprawie. Sam fakt jednogłośnego podjęcia np. uchwały w określonej sprawie przez NSA nie oznacza przecież, że zostały usunięte wątpliwości interpretacyjne. Może być wręcz przeciwnie – pogłębiona analiza stanu prawnego, prowadzona

zazwyczaj w takich wypadkach, może określić wątpliwości pogłębiać, czy też dopiero ujawniać nowe. Uchwała jest jedynie dowodem na dokonanie pewnego wyboru interpretacyjnego, podejmowanego z przyczyn pragmatycznych (potrzeba ujednoczenia praktyki orzeczniczej w sytuacji, gdy sądy są zobowiązane, przez rozwiązania systemowe, do zajęcia stanowiska w sprawie). Można spekulować na temat przyczyn tego stanu rzeczy, ale mogą to wyjaśnić jedynie odpowiednio zaprogramowane i przeprowadzone badania naukowe.

Nie inaczej jest w dotychczasowej praktyce powoływania się przez podatników bądź ich doradców na zasadę *in dubio pro tributario*. W znakomitej większości przypadków sądy w ogóle nie odnoszą się do tego argumentu; w pewnych przypadkach zasadę uznają, ale nie widzą potrzeby ani możliwości zastosowania jej w konkretnej sprawie, a w nielicznych przypadkach uznają fakt niejasności przepisów za przesądający spór na korzyść podatnika.

Można żałować, i to bardzo, że sądy administracyjne tak lekceważąco potraktowały zasadę, którą Trybunał Konstytucyjny uznaje za ważną. Straciły one niepowtarzalną szansę sprecyzowania tej zasady, ustalenia jej pełnej treści oraz granic stosowalności. Byłoby to z pewnością bardziej pożyteczne dla systemu prawa podatkowego niż toczenie wewnętrznych sporów (różnicowane orzecznictwo) o to, jak sposób zamocowania szafy węgowej wpływa na jej opodatkowanie oraz w jaki sposób konsumowanie kanapek na zakładowej imprezie wpływa na wysokość zobowiązania podatkowego pracownika. Gdyby tak się stało, to współcześnie wiedzilibyśmy o dyskutowanej tu zasadzie znacznie więcej, a można też zaryzykować twierdzenie, że jej petryfikacja w treści ordynacji podatkowej byłaby w dużej mierze zbędna³⁾.

Czy ewentualne wejście w życie przepisu przewidującego rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika zmieni w sposób radykalny orzecznictwo sądów administracyjnych? Jak dotąd nie ma racjonalnych podstaw do takich przypuszczeń. Nie ma nawet gwarancji tego, że sądy – korzystając z nowego przepisu – będą częściej ujawniać wątpliwości, jakie by je ewentualnie ogarniały.

Nie oznacza to jednak, że zasada będzie martwa. Po pierwsze – sądy nie będą mogły przemilczać argumentu z zasady *in dubio*. Chcąc działać *lege artis*, będą zobowiązane powiedzieć co najmniej to, dlaczego podatnik nie ma racji, odwołując się do wspomnianej zasady. To – po drugie – otworzy z kolei sądy na argumentację, która pozwoli na sprecyzowanie zasady, odkrycie jej głębszej treści i wskazanie jej znaczenia w procesach wykładni prawa podatkowego. Nie można przecież zakładać, że sądy będą programowo, i na dodatek solidarnie, ignorować istnienie przepisu. Analiza stosowalności zasady *in dubio pro tributario* będzie wartością samą w sobie, gdyż podniesie refleksję na temat wykładni prawa na wyższy poziom, niż dotąd to istniało.

3) O korzyściach płynących z budowy i ujawnienia strategii interpretacyjnej sądów administracyjnych w sprawach podatkowych zob. B. Brzeziński, *O potrzebie sformułowania sądowej strategii interpretacji ustaw podatkowych* (w:) *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005*, Warszawa 2005, s. 44 i n.

TEMAT MIESIĄCA

To, że zasada nie będzie raczej stosowana zbyt często, nie oznacza, iż jest ona zbędna i nie powinna mieć swojego odzwierciedlenia w systemie prawa. Nikt jakoś nie postuluje usunięcia z ordynacji podatkowej przepisu wyrażającego *expressis verbis* zasadę legalizmu (art. 120 o.p.), chociaż w orzecznictwie nie stosuje się jej przecież na co dzień, a na dodatek mówi o niej wyraźnie Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁴⁾

Dla wielu dramatyczną przeszkodą mentalną jest zrozumienie pojęcia korzyści podatnika (zwrot: „na korzyść podatnika”). Nieostre w istocie rzeczy wyrażenie może – zdaniem dyskutantów – sparaliżować nową zasadę wykładni. Obawy te nie są jednak uzasadnione, a odpowiedź na pytanie co do meritum jest prosta – to, co jest dla podatnika korzystne (korzystniejsze), wybierze on sam, składając np. deklarację podatkową, której treść implikuje przyjęcie określonego rozumienia przepisów. Taka sytuacja występuje i obecnie. Co prawda w sytuacji gdy podatnik ma wątpliwości co do znaczenia przepisów, może w każdym wypadku wybrać rozwiązanie mniej dla niego korzystne, unikając być może sporu z organami podatkowymi, ale dlaczego miałby to robić? Czy może dlatego, że nie sposób poprawnie zinterpretować skierowanych do niego (ze względu na technikę samoobliczania podatku) przepisów? Przecież to nie on jest ich twórcą...

Nawet ci, którzy podobnie postrzegają kwestię „korzyści podatnika” jako dyspozycji normy prawnej projektowanego art. 2a o.p. i zdają się akceptować tezę, że decydujące znaczenie musi mieć decyzja podatnika, wyrażają niepokój o spójność systemu prawa podatkowego, do naruszenia której może to prowadzić. Otóż

przy stosowaniu dyskutowanej tu zasady może łatwo dojść do tego, że decyzja interpretacyjna (sposób zinterpretowania przepisu w warunkach istotnego braku pewności co do jego znaczenia) korzystna dla jednego podatnika będzie niekorzystna dla podatnika znajdującego się w innej sytuacji faktycznej, ale także „dotkniętego” tymi samymi, trudnymi do zinterpretowania przepisami.

Zadziała więc zasada „kto pierwszy, ten lepszy” – i może ona przynieść rezultaty trudne do zaakceptowania z punktu widzenia tego drugiego podatnika.

Ten zarzut wobec zasady *in dubio pro tributario* jest trudny do zaakceptowania. Jej protagoniści przyjmują tu bowiem *implicitie* dworkinowską koncepcję jednego, właściwego rozwiązania problemu interpretacyjnego. Czy jednak i obecnie w sytuacjach określanych w literaturze jako „trudne przypadki” nie jest tak, że sąd, uznając jedną z hipotez interpretacyjnych za właściwą i powielając rozstrzygnięcie w kolejnych sprawach, nie powoduje, iż to rozstrzygnięcie dla niektórych kategorii stanów

faktycznych (i podatników, którzy się w nich znaleźli) będzie „lepsze”, a dla innych – zupełnie nie?

Konkludując,

prawdziwy niepokój dyskutantów zdaje się budzić to, że ten sam przepis może być interpretowany różnie w różnych sprawach, a to ze względu na to, co będzie korzystniejsze dla konkretnego podatnika.

Niepokój ten jest – jak się wydaje – spowodowany myśleniem obezwładnionym przekonaniem, że takie same przypadki nie mogą z założenia być różnie rozstrzygane. Tyle tylko, że ten pogląd jest uznawany we współczesnej myśli prawniczej za archaiczny i sprzeczny z pragmatyką działania prawa. Niemniej jednak współczesnemu prawnikowi podatkowemu łatwiej jest – zdaje się – zaakceptować fakt, że w obiegu prawnym pozostają różne, sprzeczne ze sobą w oczywisty sposób wyroki NSA niż propozycję, żeby taka sytuacja – przy zachowaniu właściwej aksjologii – była systemowo nie tylko dopuszczalna, ale wręcz aprobowana. Łatwiej wybacza się mankamenty orzecznictwa niż zmiany – na razie tylko rozważaną – paradygmatu orzekania.

Wyrażana w związku z tym obawa, że przepis może mieć w różnych sytuacjach różne znaczenia, jest całkowicie realna, ale czy rzeczywiście jest się czego obawiać? Nie tak dawno występująca sytuacja, w której sądy administracyjne widziały – na podstawie tych samych przepisów, tyle że różnie interpretowanych – 4 różne możliwości opodatkowania wspólników spółek komandytowych, nie spowodowała ani destrukcji systemu prawa podatkowego, ani nawet powiększenia deficytu budżetowego. To była sytuacja nieprzewidziana i w pewien sposób niekontrolowana, natomiast wyrażona w przepisie ordynacji podatkowej zasada *in dubio pro tributario* będzie wyrazem systemowej kontroli takich sytuacji. Być może uwolni to też sądy administracyjne od fetysza „utrwalonej linii orzecznictwa” jako rzekomo ponadczasowej wartości systemu prawa. Orzecznictwo w sprawach trudnych i niejednoznacznych interpretacyjnie nie będzie musiało się „utrwać”. Rozstrzygnięcia sądów będą natomiast adekwatne do realiów stanu faktycznego, nie krzywdząc ani nieświadomie, ani tym bardziej świadomie podatnika. Postulaty respektowania wyboru przez podatnika hipotezy interpretacyjnej (spośród kilku możliwych) najbardziej dla niego korzystnej były już formułowane w literaturze; nie znalazły one jednak uznania⁵⁾. Jest teraz szansa na powrót do dyskusji nad tą kwestią; szansę na to może dać wprowadzenie do systemu prawa podatkowego zasady *in dubio pro tributario*.

Wreszcie, zupełnie bezzasadne są też ostrzeżenia, że

zasada *in dubio pro tributario* będzie „sprzeczna z prawem unijnym”.

5) Zob. B. Brzeziński, *Pytanie prawne w sprawie opodatkowania akcjonariusza spółki akcyjnej – czy odpowiedź usatysfakcjonuje podatników?*, Prawo i Podatki 2011, nr 5, s. 18 i n.

4) Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

TEMAT MIESIĄCA



Prawo unijne nie zawiera ani własnych zasad wykładni, ani też nie rekomenduje żadnych zasad wykładni niezbędnych systemom krajowym z punktu widzenia interesów Unii Europejskiej. Nawet ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania zalecana przez Komisję Europejską jest instytucją prawa, nie zaś zasadą jego wykładni⁶⁾. W grę wchodziłaby ona – po ewentualnym wprowadzeniu – tylko wówczas, gdyby dokonana wykładnia przepisów prawa podatkowego prowadziła w sposób niebudzący wątpliwości do rezultatu, jakim jest uniknięcie opodatkowania w rozumieniu klauzuli. Klauzula ma temu zapobiec, pozwalając – w skrócie – na przyjęcie ustaleń kontrfaktycznych i na zastosowanie opodatkowania zgodnie z tymi ustaleniami. To jest jednak możliwe dopiero po definitywnym zakończeniu procesu wykładni prawa; dlatego też klauzula nie może być elementem tego procesu. Inną sprawą jest to, że przepisy klauzuli też podlegałyby wykładni; byłaby to już jednak wykładnia na poziomie metasytemowym, niemożliwa do zrównania jej z wykładnią „zwykłych” przepisów prawa (co nie wyklucza stosowania analogicznych metod wykładni).

Nie ma więc sprzeczności między prawem unijnym a zasadą *in dubio pro tributario*. Przy wykładni prawa podatkowego bierze się przecież pod uwagę przepisy prawa unijnego jako jeden z podstawowych, coraz ważniejszych, jak się wydaje, kontekstów interpretacyjnych. I proponowany przepis niczego tu nie zmienia. Znajdzie on natomiast zastosowanie dopiero wówczas, gdy zastosowane metody wykładni prawa, z wykładnią prounijną włącznie, nie dadzą względnie klarownego rezultatu. Można mieć nabożeństwo do prawa unijnego, niedobrze jednak, gdy przeraża się ono w bałwochwalstwo.

I już na marginesie, w kwestii techniki legislacyjnej – projekt przepisu art. 2a o.p. spełnia w stopniu dostatecznym wymogi poprawnej legislacji. Można co prawda wskazać pewien brak precyzji użytych w nim sformułowań; przykładowo, „wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego” niektórzy uznają za nakaz zawężenia wykładni (i ewentualnych wątpliwości, do których prowadzi) do wykładni językowej.

6) Zalecenia Komisji Europejskiej z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego.

Można ubolewać nad tym, że współczesny prawnik nie radzi sobie z tak prostym skrótem terminologiczno-pojęciowym i nie dostrzega, iż chodzi o normatywną treść przepisów, a nie wyłącznie o ich aspekt leksykalny. Można jednak podjąć próbę przerehabilitacji przepisu w taki sposób, żeby nawet tego rodzaju zastrzeżenia stały się nieaktualne⁷⁾.

Podnoszone zastrzeżenia co do precyzji przepisu nie osłabiają, moim zdaniem, jego wymowy, a nawet stan ten może być pożyteczny w procesie stosowania przepisu. Będzie on bowiem z przyczyn oczywistych stosowany przede wszystkim przez sądy administracyjne, a te ustalą jego znaczenie (tj. zakres przedmiotowy) w znacznej mierze na podstawie ocen własnych, a nie bardziej czy mniej precyzyjnej formule słownej przepisu. Niemniej jednak wydaje się, że istnieje możliwość sformułowania zasady interpretacyjnej rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika w inny sposób, niż zrobiono to w projekcie ustawy.

I uwaga ostatnia – ewentualne wejście w życie przepisu wyrażającego zasadę rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika nie spowoduje żadnej rewolucji w prawie podatkowym. Zasada może natomiast i powinna być elementem systemu prawa budującego kulturę prawną i „cywilizującym” prawo podatkowe.

Summary

Bogumił Brzeziński

On doubts concerning the principle of resolving doubts in favour of the taxpayer

The presidential bill to amend the Act of 29 August 1997 – Tax Ordinance has attracted considerable attention. The focus of the greatest interest is the draft of new Art. 2a containing an interpretation guideline concerning resolving interpretation doubts in favour of the taxpayer, i.e. reflecting the *in dubio pro tributario* principle.

prof. dr hab., dr h.c. Bogumił Brzeziński
Uniwersytet Jagielloński

7) Jako przykład może tu służyć jedna z propozycji sformułowanych w trakcie prac Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego, autorstwa Agnieszki Tałasiewicz: „Jeżeli w sprawie rozstrzyganej przez organ podatkowy lub sąd administracyjny pozostają wątpliwości co do treści normy prawnej, to są one rozstrzygane na korzyść podatnika”.

REKLAMA

Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego Węzłowe problemy

Redakcja naukowa
Bogumił Brzeziński

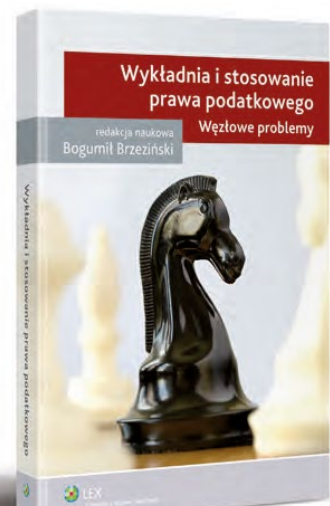


W opracowaniu uwzględniono orzecznictwo podatkowe sądów oraz poglądy wyrażone w doktrynie prawa podatkowego. Zarekomendowano ponadto rozwiązania istniejących problemów interpretacyjnych i ukazano ich praktyczne konsekwencje.

W publikacji omówiono m.in. zagadnienia:

- pojęcia przedsiębiorstwa i jego zorganizowanej części w prawie podatkowym,
- budowy w podatku od nieruchomości,
- opodatkowania usług niematerialnych,
- nadpłaty podatku,
- doręczeń,
- petynomocnictw,
- reprezentacji i reklamy,
- cen transferowych,
- nieodpłatnych świadczeń,
- klauzul unikania opodatkowania,
- świadczeń złożonych,
- usług medycznych,
- handlu złotem,
- dostawy terenów budowlanych.

Książka do nabycia w księgarni internetowej profinfo.pl





dr Jowita Pustul

Trybunał Konstytucyjny i przepisy prawa podatkowego

W ostatnim czasie przedmiotem gorącej debaty publicznej stał się Trybunał Konstytucyjny i jego działalność. Pojawiły się m.in. sugestie, że Trybunał Konstytucyjny może uniemożliwić ustawodawcy dokonanie zmian w przepisach podatkowych, w szczególności podwyższenie tzw. kwoty wolnej. W związku z tym warto przypomnieć sobie, jakimi sprawami natury podatkowej Trybunał Konstytucyjny zajmował się w ostatnich latach i zastanowić się, czy – i ewentualnie kiedy – może on podważyć konstytucyjność przepisów podatkowych i uniemożliwić ich nowelizację.

1. Wprowadzenie

Zgodnie z art. 188 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹⁾ – dalej Konstytucja, Trybunał Konstytucyjny orzeka w sprawach:

- 1) zgodności ustaw i umów międzynarodowych z Konstytucją;
- 2) zgodności ustaw z ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi, których ratyfikacja wymagała uprzedniej zgody wyrażonej w ustawie;
- 3) zgodności przepisów prawa, wydawanych przez centralne organy państwowe, z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi i ustawami;
- 4) zgodności z Konstytucją celów lub działalności partii politycznych;
- 5) skargi konstytucyjnej, o której mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji.

W piśmiennictwie zauważa się, że istnieje domniemanie kognicji Trybunału do badania hierarchicznej zgodności norm aktu, niezależnie od jego nazwy, jeżeli tylko zawiera on, wyrażając nowość normatywną, generalne i abstrakcyjne reguły zachowań, których adresatami są osoby fizyczne bądź podmioty podobne²⁾. Oznacza to, że przedmiotem kontroli dokonywanej przez Trybunał mogą być przepisy różnych aktów prawnych, w tym również przepisy prawa podatkowego.

Wzorzec kontroli w postępowaniach prowadzonych przez Trybunał Konstytucyjny może stanowić teoretycznie każda z norm ustawy zasadniczej. Dlatego też warto przeanalizować wydane przez niego wyroki i sprawdzić, w jaki sposób Trybunał badał zgodność z Konstytucją przepisów prawa podatkowego i które przepisy Konstytucji uznawał za wzorzec przeprowadzanej kontroli. W szczególności ciekawe może się okazać przeanalizowanie orzeczeń, w których przepisy prawa podatkowego zostały uznane za niekonstytucyjne. Tezy sformułowane przez Trybunał

Konstytucyjny w takich przypadkach mogą być przydatne dla ustawodawcy. Warto przecież wyciągać wnioski z wcześniej popełnionych błędów i nowelizować przepisy podatkowe w taki sposób, aby zminimalizować ryzyko podważenia ich konstytucyjności.

W związku z powyższym w niniejszym artykule zostały omówione wyłącznie te orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, w których zakwestionowano zgodność przepisów podatkowych z Konstytucją. Z uwagi na liczbę tego rodzaju wyroków ograniczono się do omówienia jedynie kilku z nich (koncentrując się na najnowszych orzeczeniach). W opinii autorki analiza tych wyroków może pomóc odpowiedzieć na pytanie, czy – i ewentualnie kiedy – ustawodawca powinien obawiać się tego, że Trybunał Konstytucyjny uniemożliwi dokonanie zmian w przepisach podatkowych.

2. Kwota wolna

Jednym z ostatnio wydanych orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego, dotyczących przepisów prawa podatkowego, był wyrok w sprawie tzw. kwoty wolnej. Wyrok ten jest szczególnie ciekawy z uwagi na pojawiające się w debacie publicznej sugestie, że Trybunał może uniemożliwić ustawodawcy właśnie podwyższenie kwoty wolnej.

Na wstępie warto wyjaśnić, czym jest tzw. kwota wolna. Otóż kwota wolna to wartość maksymalna podstawy obliczenia podatku, której osiągnięcie nie jest związane z koniecznością zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych, jeśli podatnik oblicza swój podatek przy zastosowaniu skali podatkowej. Wynosi ona obecnie 3091 zł. Na próżno jednak szukać takiej kwoty w przepisach ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³⁾ – dalej u.p.d.o.f. Kwota wolna jest wynikiem działań matematycznych, które należy wykonać, obliczając wysokość podatku dochodowego od osób fizycznych zgodnie z art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. Wysokość kwoty wolnej jest determinowana przez wysokość

1) Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

2) M. Zubik, „Akt normatywny” jako przedmiot kontroli Trybunału Konstytucyjnego, Gdańskie Studia Prawnicze 2014, nr 1.

3) Tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.

TEMAT MIESIĄCA

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY



PRZEPISY PRAWA PODATKOWEGO

ART. 188
KONSTYTUCJA RP

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY
ORZEKA W SPRAWACH:

1. ZGODNOŚCI USTAW I UMÓW MIĘDZYKRAJOWYCH Z KONSTYTUCJĄ,
2. ZGODNOŚCI USTAW Z RATYFIKOWANYMI UMOWAMI MIĘDZYKRAJOWYMI, KTÓRYCH RATYFIKACJA WYMAGAŁA UPRIEDZONEJ ZGODY WYRAŻONEJ W USTAWIE,
3. ZGODNOŚCI PRZEPISÓW PRAWA WYDAWANYCH PRZEZ CENTRALNE ORGANY PAŃSTWOWE, Z KONSTYTUCJĄ, RATYFIKOWANYMI UMOWAMI MIĘDZYKRAJOWYMI I USTAWAMI,
4. ZGODNOŚCI Z KONSTYTUCJĄ CELÓW LUB DZIAŁALNOŚCI PARTII POLITYCZNYCH,
5. SKARGI KONSTYTUCYJNEJ, O KTÓREJ MOWA W ART. 79 UST. 1.

kwoty zmniejszającej podatek, wskazanej w pierwszym przedziale skali podatkowej (obecnie 556,02 zł). Właśnie wysokość kwoty zmniejszającej podatek powoduje, że do 3091 zł podatnik nie płaci podatku dochodowego od osób fizycznych.

O zbadanie konstytucyjności przepisów determinujących wysokość kwoty wolnej zwrócił się do Trybunału Rzecznik Praw Obywatelskich. Rzecznik nie kwestionował idei wprowadzenia w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych instytucji kwoty wolnej. Problemem według niego było to, że ustawodawca od 2009 r. nie dokonywał waloryzacji tej kwoty i w konsekwencji w żaden sposób nie uwzględniał przy ustalaniu obciążeń podatkowych zdolności podatników do ponoszenia ciężaru podatkowego.

W wyroku z dnia 28 października 2015 r.⁴⁾ Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. jest niezgodny z art. 2 i 84 Konstytucji. Warto jednak podkreślić, że przepis ten został uznany za niekonstytucyjny wyłącznie w zakresie, w jakim nie przewiduje on mechanizmu korygowania kwoty zmniejszającej podatek, gwarantującego podatnikowi co najmniej minimum egzystencji. W uzasadnieniu wyroku czytamy, że „brak mechanizmu korygującego kwotę zmniejszającą podatek dochodowy

od osób fizycznych, a zatem wieloletnie utrzymywanie kwoty wolnej od podatku na stałym poziomie i uniezależnienie jej od sytuacji społeczno-gospodarczej państwa, jest wadliwością prawa podatkowego niedopuszczalną w demokratycznym państwie prawnym”.

Podobnie jak Rzecznik Praw Obywatelskich, Trybunał Konstytucyjny nie miał zastrzeżeń co do samej instytucji kwoty wolnej.

Zdaniem Trybunału jest ona dopuszczalnym instrumentem kształtowania obowiązku ponoszenia przez jednostkę danin publicznych wynikającego z art. 84 Konstytucji. Wbrew niektórym opiniom Trybunał Konstytucyjny nie nakazał też ustawodawcy znowelizowania przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w taki sposób, aby wynikająca z art. 27 ust. 1 kwota wolna odpowiadała co najmniej kwocie minimum socjalnego.

Trybunał stwierdził, że wyłącznie ustawodawca decyduje o tym, czy kwota wolna od opodatkowania zostanie wprowadzona do przepisów podatkowych. Ustawodawca dysponuje bowiem znaczną swobodą w kształtowaniu systemu

4) K 21/14, Dz. U. z 2015 r. poz. 1784.

TEMAT MIESIĄCA



podatkowego i może wprowadzać przepisy odpowiadające założonym celom politycznym i gospodarczym. Może więc, choć wcale nie musi, wprowadzać przepisy przewidujące kwotę wolną od opodatkowania. Jeśli jednak decyduje się na taki krok, to musi zadbać o to, aby instytucja kwoty wolnej spełniała wymogi konstytucyjne.

W opinii Trybunału Konstytucyjnego oderwanie wysokości kwoty wolnej od czynników, dzięki którym można określić zdolność podatkową podatnika, podważa sens instytucji, jaką jest kwota zmniejszająca podatek. Instytucja kwoty wolnej staje się w istocie instytucją pozorną, a kreowanie instytucji pozornych narusza zasadę demokratycznego państwa prawnego⁵⁾. W konsekwencji Trybunał stwierdził, że jeśli już ustawodawca decyduje się na wprowadzanie kwoty wolnej, to powinien ustalać jej wysokość z uwzględnieniem sytuacji społeczno-gospodarczej. W uzasadnieniu wyroku czytamy, że „brak korygowania kwoty zmniejszającej podatek przez prawodawcę, w sytuacji gdy pozostaje niezmienną od szeregu lat, przy ubytku także wartości pieniądza, oznacza jej pomniejszenie lub w istocie odbieranie jej znaczenia w systemie podatkowym”.

Zdaniem Trybunału ustawodawca powinien pamiętać o tym, że obowiązek daninowy ma swoje konstytucyjne źródło i dlatego ocena kształtu elementów skali podatkowej, w tym kwoty zmniejszającej podatek, musi uwzględniać zasady wynikające z Konstytucji, w szczególności z jej art. 2 i 84. Zgodnie z art. 84 Konstytucji każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków określonych ustawą. Ustawodawca, regulując ten obowiązek, musi jednak brać pod uwagę zasady powszechności, równości i sprawiedliwości podatkowej. Wszystkie te zasady powinny być rozpatrywane łącznie. Trybunał podkreślił, że szczególnie istotna jest zasada sprawiedliwości podatkowej, której przejawem jest właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego. Ciężar ten powinien być rozkładany w sposób proporcjonalny. Musi uwzględniać czynniki ekonomiczne, finansowe i społeczne indywidualnego podatnika.

Trybunał argumentował, że ustawodawca – oprócz zasady sprawiedliwości podatkowej, decydującej o kształcie obowiązku podatkowego – musi pamiętać również o zasadzie sprawiedliwości społecznej. Zgodnie bowiem z art. 2 Konstytucji Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Z zasadą sprawiedliwości społecznej wiąże się zaś godność

człowieka, a – jak wynika z uzasadnienia wyroku Trybunału – „godność człowieka jest fundamentalną wartością, i jest także pojmowana przez TK jako prawo”⁶⁾.

Dlatego też, jeśli ustawodawca chce wprowadzać kwotę wolną od opodatkowania, to powinien mieć na względzie godność człowieka i przy ustalaniu jej wysokości powinien brać pod uwagę minimum egzystencji. Powinien pozostawić podatnikom co najmniej to, co prawodawca społeczny przyznaje im z publicznych środków w celu zapewnienia godnego poziomu życia.

3. Zwolnienie dla najbliższej rodziny w podatku od spadków i darowizn

Do zakazu wprowadzania w przepisach podatkowych instytucji pozornych Trybunał Konstytucyjny odwołał się również w wyroku z dnia 4 czerwca 2013 r.⁷⁾ Wyrok ten został wydany w wyniku kontroli zgodności z Konstytucją przepisów art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn⁸⁾ – dalej u.p.s.d., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r.

Warto przypomnieć, że przepis art. 4a u.p.s.d. przewiduje zwolnienie od opodatkowania czynności nabycia w drodze spadku lub darowizny własności rzeczy lub praw majątkowych przez członków najbliższej rodziny (tj. małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę). Zastosowanie zwolnienia jest uzależnione od spełnienia przesłanek wskazanych w ustawie, w tym zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego. W okresie od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. zgłoszenie to, zgodnie z art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., miało być dokonane w terminie miesiąca. Miesięczny termin zaczął swój bieg:

- od dnia powstania obowiązku podatkowego – jeśli obowiązek ten powstawał na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 2–8 i ust. 2 u.p.s.d.;
- od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku – w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia.

Wątpliwości co do zgodności art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. z Konstytucją powziął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie. W sprawie rozpoznawanej przez ten sąd podatkowiczka nie złożyła wymaganego przepisami prawa zawiadomienia w terminie miesiąca od dnia uprawomocnienia się orzeczenia stwierdzającego nabycie przez nią spadku. Takie zawiadomienie zostało złożone,

6) Tak też TK w wyrokach z dnia: 4 kwietnia 2001 r., K 11/00, OTK ZU 2001, nr 3, poz. 54; 9 lipca 2009 r., SK 48/05, OTK ZU 2009, nr 7/A, poz. 108; 24 lutego 2010 r., K 6/09, OTK ZU 2010, nr 2/A, poz. 15.

7) P 43/11, Dz. U. z 2013 r. poz. 692.

8) Tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 205.

5) Tak też TK orzekł w wyroku z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09, OTK ZU 2013, nr 6/A, poz. 80.

TEMAT MIESIĄCA

ale w terminie miesiąca, licząc od dnia otrzymania postanowienia przez podatkniczkę. Sąd poprosił Trybunał Konstytucyjny o zbadanie, czy art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. nie narusza zasady przyzwoitej legislacji i zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa argumentując, że przyjęcie przez ustawodawcę dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku jako początku biegu terminu złożenia zgłoszenia jest tylko pozornie precyzyjne. W rzeczywistości bowiem, dla przeciętnego, niemającego wykształcenia prawniczego obywatela, właściwe obliczenie daty uprawomocnienia się postanowienia o nabyciu spadku jest niezwykle trudne. Termin ten musi być obliczany na podstawie kilku przepisów ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego⁹⁾. Trudność ta była dodatkowo potęgowana stosowanymi przez sądy powszechne pieczęciami o prawomocności, które wskazywały nie dzień uprawomocnienia się postanowienia, lecz wyłącznie dzień, w którym stwierdzono, że postanowienie stało się prawomocne.

W wyroku wydanym w dniu 4 czerwca 2013 r.¹⁰⁾ Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. – w zakresie, w jakim przewidywał miesięczny termin złożenia zgłoszenia o nabyciu w drodze dziedziczenia własności rzeczy lub praw majątkowych – jest niezgodny z wywiedzioną z art. 2 Konstytucji zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Trybunał przypomniał, że z zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wynika przede wszystkim:

- ochrona praw nabytych i ekspektatyw,
- uwzględnianie interesów w toku,
- generalny zakaz retroakcji,
- wymóg odpowiedniego *vacatio legis*¹¹⁾.

W uzasadnieniu wyroku czytamy, że

„(...) konieczność respektowania zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa obejmuje także zakaz tworzenia przez ustawodawcę takich konstrukcji normatywnych, które są niewykonalne, stanowią złudzenie prawa i w konsekwencji jedynie pozór ochrony tych interesów, które są funkcjonalnie związane z treścią ustanowionego prawa. Brak możliwości realizacji prawa w granicach określonych przez ustawodawcę jest przejawem tworzenia pozornej instytucji prawnej i przez to stanowi naruszenie art. 2 Konstytucji”.

9) Tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 101 z późn. zm.

10) P 43/11, Dz. U. z 2013 r. poz. 692.

11) Wyrok TK z dnia 13 marca 2006 r., P 8/05, OTK ZU 2006, nr 3/A, poz. 28, s. 277 oraz wyrok z dnia 25 czerwca 2002 r., K 45/01, OTK-A 2002, nr 4, poz. 46.

Zdaniem Trybunału „art. 4a ust. 1 ustawy (...) gwarantuje jedynie pozorną ochronę jednostki i stanowi w istocie niewykonalną konstrukcję normatywną. Powodem naruszenia zasady zaufania do państwa jest bowiem mechanizm prawny, którego elementami były krótki termin o charakterze materialnym, uzależniony od czynności procesowych stron początek biegu tegoż terminu oraz zróżnicowana praktyka stosowania pieczęci o nadaniu klauzuli prawomocności oraz zróżnicowana praktyka organów administracji w zakresie wymogu udokumentowania dnia powstania obowiązku podatkowego. Kumulacja wskazanych elementów doprowadziła do stworzenia swoistej pułapki normatywnej”.

W wydanym wyroku Trybunał zaznaczył, że ustawodawca, tworząc prawo podatkowe, może nakładać różne, nawet restrykcyjne, wymogi proceduralne na podatników w celu wykonania ciężących na nich obowiązków podatkowych. Jednocześnie jednak podkreślił, że „jeżeli prawodawca postanowi o przyznaniu szczególnego rodzaju uprawnień podatkowych, zobowiązany jest w maksymalnym w danym stanie prawnym i faktycznym sposób, stanowiąc odpowiednie wymogi proceduralne, materialne oraz ustrojowe, realnie umożliwić beneficjentom skorzystanie z przyznanego uprawnienia. Tworząc instytucje pozorne lub niewykonalne, prawodawca narusza bowiem konstytucyjną zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa”.

4. Klauzula obejścia prawa

Na konieczność dochowywania zasad poprawnej legislacji Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę w wyroku z dnia 11 maja 2004 r.¹²⁾ Wyrok ten był wynikiem kontroli zgodności z ustawą zasadniczą art. 24b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹³⁾ – dalej o.p. Ma on zatem szczególne znaczenie z uwagi na planowane wprowadzenie do ordynacji podatkowej klauzuli obejścia prawa podatkowego.

Przypomnijmy, że art. 24b § 1 o.p. nakładał na organy podatkowe obowiązek pominięcia skutków podatkowych czynności prawnych, jeśli z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku. Zgodnie z treścią przepisu, na organach podatkowych ciążył przy tym obowiązek udowodnienia, że z tytułu dokonania czynności prawnych nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego art. 24b § 1 o.p. nie spełniał standardów konstytucyjnych. Został on uznany za niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji. Trybunał uznał, że „art. 24b § 1 [o.p.] narusza podstawowe elementy kształtujące treść zasady zaufania

12) K 4/03, Dz. U. Nr 122, poz. 1288.

13) Tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.

TEMAT MIESIĄCA



do państwa i stanowiącego prawa (art. 2 Konstytucji), w tak niewralgicznej dziedzinie stosunków społecznych, jaką stanowi sfera obowiązków podatkowych obywateli”.

Warto przy tym podkreślić, że

Trybunał nie był przeciwny samej idei wprowadzenia klauzuli obejścia prawa. W uzasadnieniu wyroku czytamy, że „nie budzi zastrzeżeń konstytucyjnoprawnych samo zjawisko normatywnej reakcji prawodawcy wobec negatywnych – z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa – zjawisk gospodarczych, w tym w sferze stosunków umownych kreowanych przez podatników, także jeżeli przybrałaby ona postać «ogólnej normy obejścia prawa podatkowego»”. Trybunał podkreślił jednak, że „każda taka reakcja respektować (...) winna konieczne wymogi konstytucyjne, związane z poszanowaniem praw i wolności podatników”. Dlatego też przepisy prawa podatkowego muszą być napisane w taki sposób, aby zapewniać maksymalną przewidywalność rozstrzygnięć podejmowanych przez organy podatkowe.

Trybunał Konstytucyjny miał zastrzeżenia co do sposobu ujęcia w art. 24b § 1 o.p. przesłanek legitymujących organy podatkowe do odmowy uwzględnienia skutków podatkowych określonych czynności prawnych. W uzasadnieniu wyroku czytamy: „poważne wątpliwości nasyła już samo językowe wyrażenie przesłanek warunkujących uznanie, że w danej sytuacji doszło do obejścia prawa podatkowego. Przepis mówi bowiem m.in. o innych istotnych korzyściach, niż korzyści wynikające z obniżenia (...), zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu. Oznacza to w konsekwencji, iż czynność prawna podatnika przynieść winna – zdaniem ustawodawcy – nie tylko korzyści w postaci obniżenia, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu, i nie tylko także korzyści wynikające z tych poprzednich, ale jeszcze jakieś dalsze – bliżej nieokreślone istotne korzyści, które w ogóle nie wiążą się już ze skutkami podatkowymi. Nawet jednak wykazanie innej korzyści (niż wyżej wskazane) nadal naraża podatnika na zarzut, iż nie jest to korzyść w ocenie organu podatkowego istotna, tylko taka zaś uwalnia z zastosowania mechanizmu zaskarżonego przepisu ordynacji podatkowej. Jest to zdecydowanie zbyt daleko idąca przesłanka, utrudniająca podatnikowi obronę przed zarzutem obejścia prawa podatkowego, a nawet mogąca taką obronę uniemożliwić”.

Zdaniem Trybunału zwroty w rodzaju: „nie można było oczekiwać”, „inne istotne korzyści”, „korzyści wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania” nie są precyzyjne. Przykładowo zwrócono uwagę, że przy interpretacji pojęcia „inne istotne korzyści” pojawiają się następujące wątpliwości:

- Czy ustawodawca miał na myśli tylko korzyści prawne lub ekonomiczne, czy też inne korzyści?
- Jeśli zwrot „inne istotne korzyści” miałby obejmować nie tylko korzyści prawne bądź ekonomiczne, to czy w ogóle jest możliwa ocena takich korzyści przez organ podatkowy jako podmiot „zewnątrzny” wobec stron czynności prawnej?
- Jaki przyjąć „czasowy układ odniesienia” dla oceny osiągnięcia przez podatnika owych „innych istotnych korzyści”?
- Czy korzyści te muszą być aktualne i adekwatne dla wszystkich stron czynności, czy tylko jednej z nich?
- Czy ocena „innych istotnych korzyści” powinna być oceną obiektywną, czy też subiektywną?

Trybunał stwierdził, że – z uwagi na użycie w art. 24b § 1 o.p. nieprecyzyjnych pojęć – przepis ten może stać się przedmiotem prawotwórczej działalności organów podatkowych. Nie ma też żadnej gwarancji, że zwroty te będą rozumiane w sposób jednolity i ścisły.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego problemem było także to, że z przepisu art. 24b § 1 o.p. nie wynikało, jakie ma być rozstrzygnięcie organu podatkowego w razie uznania, iż zasadne jest pominięcie skutków dokonanej czynności prawnej. Decyzja organu podatkowego wydana na podstawie art. 24b § 1 o.p. jest więc dla podatnika całkowicie nieprzewidywalna. W opinii Trybunału jest to niedopuszczalne. Jeśli ustawodawca decyduje się na wprowadzenie klauzuli obejścia prawa, to musi tak skonstruować przepisy podatkowe, żeby podatnik wiedział, na jakie konsekwencje podatkowopravne jest narażony w razie zastosowania tej klauzuli. Jest to szczególnie ważne w sytuacji, gdy jest mowa o podważaniu skutków podatkowych transakcji, które były dokonywane przez podatnika zgodnie z prawem i nie są uznawane za nielegalne.

Z uwagi na powyższe Trybunał Konstytucyjny uznał, że „(...) norma art. 24b § 1 [o.p.] zawiera bardzo istotne braki w treści swojej dyspozycji, dające podstawy dla uznaniowości i nieprzewidywalności rozstrzygnięć podejmowanych na jej podstawie. Nagromadzenie tak wielu wątpliwości i niejasności interpretacyjnych zawartych w przepisie dającym podstawę organom władzy publicznej do daleko idącej ingerencji w sferę praw podatnika nie może zasługiwać na aprobatę w świetle wymagań konstytucyjnych”. W opinii Trybunału „prawidłowe sprecyzowanie przez ustawodawcę wszystkich powinności podatnika, wraz z dookreśleniem konsekwencji podejmowanych przez niego działań, relewantnych z punktu widzenia ustanowionych obowiązków publicznoprawnych, stanowić ma nie tylko konieczny przejaw respektowania wymogów zasady zaufania do państwa i prawa, ale również wyraz przestrzegania zasady legalizmu (art. 7 Konstytucji), zgodnie z którą wszystkie organy władzy publicznej działają wyłącznie w granicach i na podstawie prawa”.

5. Dochody ze źródeł nieujawnionych

O konieczności precyzyjnego wyznaczania granic opodatkowania Trybunał Konstytucyjny przypominał

TEMAT MIESIĄCA

również, wydając wyroki w sprawach dotyczących opodatkowywania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Trybunał 2-krotnie analizował zgodność z ustawą zasadniczą art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. i 2-krotnie uznał ten przepis za niekonstytucyjny.

Po raz pierwszy, wyrokiem z dnia 18 lipca 2013 r.¹⁴⁾, za niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji uznano art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu:

„Wysokość przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych ustala się na podstawie poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, jeżeli wydatki te i wartości nie znajdują pokrycia w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania”.

Zdaniem Trybunału przepis ten naruszał zasady prawnej legislacji. W opinii Trybunału zawarte w nim sformułowania: „czynienie wydatków”, „gromadzenie mienia”, „przychody opodatkowane”, „przychody wolne od opodatkowania” były niejasne i nieprecyzyjne. W konsekwencji brzmienie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. nie pozwalało na jednoznacznie ustalenie definicji przychodów ze źródeł nieujawnionych i nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach. Przykładowo zwrócono uwagę na to, że zgodnie z art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. przychód podatnika miał być obliczany na podstawie wydatków poniesionych przez podatnika i zgromadzonego przez niego mienia. Ustawodawca nie wyjaśnił jednak, jak należy ustalać przychód podatnika, jeśli zgromadzone mienie jest konsekwencją dokonanych wydatków, czy wówczas daną wartość zaliczać do przychodów podwójnie, czy też nie.

Ponieważ przepis nie pozwalał na jednoznaczne ustalenie zasad opodatkowania przychodów z tzw. źródeł nieujawnionych, Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. nie spełnia wymogów przewidzianych dla norm prawa podatkowego.

Wyjaśnił przy tym, że ustawodawca, pisząc przepisy podatkowe, jest zobowiązany do zachowania szczególnie wysokiej staranności. Przepisy podatkowe muszą być wyjątkowo precyzyjne.

Zdaniem Trybunału „(...) ogólnie ujmując, wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim wypadku rozróżnić należy między prawem administracyjnym, prawem podatkowym i prawem karnym, gdyż poziom

wymaganej precyzji powinien wzrastać w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa”¹⁵⁾.

W uzasadnieniu wyroku Trybunał wyraził też bardzo korzystny dla podatników pogląd, stwierdzając, że

„zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych”.

Z uwagi na krytykę art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. ustawodawca zdecydował się znowelizować ten przepis. Nowelizacja nie zmieniła jednak konstrukcji tej normy prawnej. (Polegała ona na zastąpieniu wyrażenia „w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich” wyrażeniem „w mieniu zgromadzonym przed poniesieniem tych wydatków lub zgromadzeniem mienia”. Dodatkowo doprecyzowano, że przychody, które mają być źródłem pokrycia wydatku, powinny zostać opodatkowane przed poniesieniem tego wydatku. Ustawodawca zastąpił również słowa „z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania” słowami „z przychodów uprzednio opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania”). Dlatego też doszło do zakwestionowania zgodności art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. z ustawą zasadniczą po raz drugi. Trybunał stwierdził, że dokonana nowelizacja w żaden sposób nie wpływała na dotychczasową konstrukcję przepisu i nie eliminowała wątpliwości co do jego konstytucyjności. Wyrokiem z dnia 29 lipca 2014 r.¹⁶⁾ art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. został uznany za niezgodny z art. 2 w związku z art. 84 i 217 Konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny jeszcze raz podkreślił, że

„zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody ustalania ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewności co do ciążących na nich obowiązków”.

14) SK 18/09, Dz. U. z 2013 r. poz. 985.

15) Tak TK w wyroku z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, OTK ZU 2011, nr 7/A, poz. 71.

16) P 49/13, Dz. U. z 2014 r. poz. 1052.



6. Zmiana przepisów podatkowych a prawo do amortyzacji

W wyroku z dnia 10 lutego 2015 r.¹⁷⁾ Trybunał Konstytucyjny zakwestionował zgodność z ustawą zasadniczą przepisów nowelizujących ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁸⁾ – dalej u.p.d.o.p.

Wątpliwości co do konstytucyjności regulacji prawnych zgłosił WSA w Krakowie. Sąd ten rozpatrywał sprawę spółki, która w 1999 r. nabyła prawo użytkowania udziału w nieruchomości. Zgodnie z przepisami obowiązującymi w 1999 r. prawo to zostało uznane za wartość niematerialną i prawną podlegającą amortyzacji. Spółka rozpoczęła amortyzację nabytego prawa w 1999 r. Dokonywane odpisy amortyzacyjne zaliczała do kosztów uzyskania przychodów. Problemem było to, że z dniem 1 stycznia 2000 r. doszło do zmiany przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Z katalogu praw podlegających amortyzacji zostało wyłączone prawo użytkowania nieruchomości. Ustawa, która dokonywała zmiany katalogu wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, nie zawierała żadnych przepisów przejściowych, które umożliwiały kontynuowanie procesu amortyzacji prawa użytkowania nabytego przed 1 stycznia 2000 r. Brak stosownych przepisów przejściowych w ustawie zmieniającej pozbawił podatników prawa do dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Podatnicy, którzy zgodnie z prawem rozpoczęli proces amortyzacji prawa użytkowania nieruchomości w 1999 r., nie mogli tego procesu kontynuować po 1 stycznia 2000 r.

W wyroku z dnia 10 lutego 2015 r. Trybunał Konstytucyjny orzekł, że przepisy zmieniające ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych – w zakresie, w jakim pozbawiły podatników możliwości amortyzacji prawa użytkowania udziału w nieruchomości po dniu nowelizacji – są niezgodne z wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadą ochrony interesów w toku. W uzasadnieniu wyroku czytamy, że

„obowiązkiem ustawodawcy, ze względu na ochronę interesów w toku, jest ustanowienie przepisów, które umożliwią dokończenie przedsięwzięć rozpoczętych stosownie do przepisów obowiązujących w chwili ich rozpoczynania albo stworzą inną możliwość dostosowania się do zmienionej regulacji prawnej”¹⁹⁾.

Trybunał podkreślił, że nie kwestionuje konstytucyjnego upoważnienia ustawodawcy do stanowienia prawa, które odpowiada określonym założeniom i celom politycznym i gospodarczym oraz przyjmowania rozwiązań

prawnych, które będą służyły realizacji tych celów²⁰⁾. W ramach swobody kształtowania systemu prawa podatkowego ustawodawca może określać katalog praw majątkowych podlegających odpisom amortyzacyjnym i dokonywać w tym zakresie zmian. Zdaniem Trybunału ustawodawca musi jednak działać z poszanowaniem konstytucyjnych standardów demokratycznego państwa prawnego. Do standardów tych należy m.in. zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Jeśli ustawodawca decyduje się na wprowadzenie w przepisach zmian pociągających za sobą niekorzystne skutki dla sytuacji prawnej podatników, to powinien wprowadzać przepisy przejściowe. Podatnicy muszą mieć bowiem zagwarantowaną możliwość dokończenia przedsięwzięć, które zostały podjęte na podstawie wcześniejszych regulacji prawnych. Przy podejmowaniu określonych decyzji biznesowych działają oni bowiem w zaufaniu do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych²¹⁾. Ustawodawca nie może zaskakiwać podatników i dokonywać zmian, których podatnik zupełnie nie mógł przewidzieć. Takie zmiany są niedopuszczalne zwłaszcza w przypadkach, w których ustawodawca może podejrzewać, że gdyby podatnik przewidywał zmianę prawa, to podjąłby inną decyzję biznesową.

Trybunał Konstytucyjny wyjaśnił, że zasada ochrony interesów w toku ma służyć ochronie jednostki w sytuacjach, w których rozpoczęła ona określone przedsięwzięcia na gruncie dotychczasowych przepisów. Zdaniem Trybunału na ustawodawcy ciąży szczególnie obowiązek ochrony interesów w toku w sytuacji wystąpienia następujących przesłanek:

- 1) przepisy prawa wyznaczają pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć;
- 2) dane przedsięwzięcie ma charakter rozłożony w czasie;
- 3) jednostka faktycznie rozpoczęła realizację danego przedsięwzięcia w okresie obowiązywania danej regulacji.

Trybunał zwrócił również uwagę na to, że zasada ochrony praw nabytych i interesów w toku nie ma charakteru bezwzględnej i możliwe są odstępstwa od niej.

17) P 10/11, Dz. U. z 2015 r. poz. 226.

18) Tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.

19) Tak też TK w wyroku z dnia 5 stycznia 1999 r., K 27/98, OTK ZU 1999, nr 1, poz. 1.

20) Por. też wyrok TK z dnia 18 października 1994 r., K 2/94, OTK 1994, cz. 2, poz. 36; oraz wyrokach z dnia: 12 września 2000 r., K 1/00, OTK ZU 2000, nr 6, poz. 185; 20 stycznia 2010 r., Kp 6/09, OTK ZU 2010, nr 1/A, poz. 3.

21) Tak też TK w wyroku z dnia 14 czerwca 2000 r., P 3/00, OTK ZU 2000, nr 5, poz. 138.

TEMAT MIESIĄCA

Do takiego odstępstwa może jednak dojść tylko w wyjątkowych sytuacjach. Uzasadnieniem dla braku respektowania zasady ochrony praw nabytych może być potrzeba zapewnienia realizacji czy ochrony innej wartości istotnej dla systemu prawnego. Zdaniem Trybunału ocena, czy odstąpienie od zasady ochrony praw nabytych i interesów w toku może być w danym wypadku uznane za zgodne z Konstytucją, może być dokonywana wyłącznie *ad casum*.

7. Zwolnienie od opodatkowania alimentów wynikających z wyroków i ugód sądowych

Oceniając zgodność przepisów prawa podatkowego z ustawą zasadniczą Trybunał Konstytucyjny odwoływał się również do wyrażonej w art. 32 Konstytucji zasady równości wobec prawa. Przez pryzmat tej zasady Trybunał analizował zwolnienie od opodatkowania przewidziane w art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b u.p.d.o.f. Przepis ten został wprowadzony do tej ustawy z dniem 1 stycznia 2007 r. W latach 2007–2008 zwalniał on od opodatkowania alimenty wypłacane na rzecz osób innych niż dzieci, jeśli zostały one zasądzone przez sąd. Zakresem zwolnienia nie były natomiast objęte alimenty wypłacane na podstawie ugody sądowej.

O zbadanie konstytucyjności art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b u.p.d.o.f. zwrócił się do Trybunału Rzecznik Praw Obywatelskich. Jego zdaniem ustawodawca nie powinien był różnicować sytuacji podatników z uwagi na sposób ustalania alimentów. W konsekwencji, zdaniem Rzecznika, zwolnienie od opodatkowania powinno obejmować zarówno alimenty zasądzone wyrokiem, jak i wynikające z ugody sądowej.

W dniu 29 marca 2012 r. Trybunał Konstytucyjny uznał art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b u.p.d.o.f. – w zakresie, w jakim wyłączał stosowanie zwolnienia od opodatkowania wobec alimentów ustalonych w ugodach sądowych – za niezgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji²².

Trybunał, odwołując się do wyrażonej w art. 32 Konstytucji zasady równości wobec prawa, stwierdził, że podmioty znajdujące się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej muszą być traktowane identycznie, czyli według jednakowej miary, bez różnicowań dyskryminujących czy faworyzujących.

Zdaniem Trybunału osoby otrzymujące alimenty na podstawie wyroku sądowego i ugody sądowej powinny być traktowane jako podmioty podobne. Dlatego też różnicowanie ich sytuacji w kontekście uprawnienia do skorzystania ze zwolnienia od opodatkowania uznano za dyskryminujące, a tym samym naruszające art. 32 Konstytucji oraz zasadę sprawiedliwości społecznej wynikającą z art. 2 Konstytucji.

22) K 27/08, Dz. U. z 2012 r. poz. 440.

8. Śmierć współmałżonka a prawo do wspólnego rozliczenia podatkowego

Co ciekawe, zgodność przepisów prawa podatkowego z Konstytucją była analizowana również przez pryzmat zasady ochrony i opieki Rzeczypospolitej Polskiej nad małżeństwem i rodziną, wyrażonej w art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji. Do tej właśnie zasady Trybunał Konstytucyjny odwołał się w wyroku z dnia 4 maja 2004 r.²³, kwestionując konstytucyjność art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f. regulującego zasady wspólnego rozliczenia podatkowego małżonków.

Wypada w tym miejscu przypomnieć, że – co do zasady – każdy z małżonków podlega odrębnemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Po spełnieniu określonych w ustawie warunków małżonkowie mają jednak prawo rozliczyć się łącznie, na zasadach uregulowanych w art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f. Wspólne rozliczenie podatkowe jest uznawane za rozliczenie preferencyjne, gdyż może prowadzić do obniżenia wysokości opodatkowania. Jednym z warunków, od których ustawodawca uzależnił skorzystanie z prawa do łącznego opodatkowania dochodów małżonków, jest złożenie przez nich wniosku o zastosowanie takiej właśnie formy rozliczeń. Do 31 grudnia 2010 r. uznawano, że przesłanka ta jest spełniona, jeśli małżonkowie złożą swoje podpisy pod składanym zeznaniem podatkowym²⁴. Co istotne, podpisy musiały być złożone przez każdego z małżonków. Jeśli któryś z małżonków umarł w trakcie roku podatkowego, to organy podatkowe uznawały, że pozostały przy życiu małżonek nie może skorzystać z preferencyjnych zasad opodatkowania za ten rok. Prawa do wspólnego rozliczenia odmawiano również małżonkowi, którego współmałżonek zmarł po upływie roku podatkowego, jeśli przed śmiercią nie złożył swojego podpisu pod zeznaniem podatkowym i tym samym nie wyraził woli skorzystania z łącznego opodatkowania dochodów.

Trybunał Konstytucyjny uznał, że odmawianie owodnialemu małżonkowi prawa do skorzystania z preferencyjnego opodatkowania przewidzianego dla małżonków nie jest zgodne z art. 2 oraz art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji.

Trybunał argumentował, że przepisy art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji nie mogą stanowić podstawy indywidualnego dochodzenia roszczeń, gdyż są to normy o charakterze programowym i są one adresowane do ustawodawcy. Zdaniem Trybunału ustawodawca, mając na względzie art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji, powinien jednak powstrzymać się od wprowadzania regulacji podatkowych, które naruszałby lub utrudniałyby respektowanie zasady ochrony i opieki Rzeczypospolitej Polskiej nad małżeństwem i rodziną²⁵. W uzasadnieniu wyroku czytamy, że „małżonków, a także pozostałych członków najbliższej rodziny, łączą więzi nie tylko o charakterze uczuciowym, lecz także majątkowym i gospodarczym.

23) K 8/03, Dz. U. Nr 109, poz. 1163.

24) Zmiana w tym zakresie nastąpiła z dniem 1 stycznia 2011 r. w związku z wejściem w życie art. 6 ust. 2a u.p.d.o.f.

25) Tak też TK w wyroku z dnia 7 czerwca 1999 r., K 18/98, OTK ZU 1999, nr 5, poz. 95.

TEMAT MIESIĄCA



Przyjęcie zatem, iż rodzina jest wartością konstytucyjną podlegającą nie tylko ochronie, ale i opiece państwa, niesie za sobą potrzebę i uzasadnienie tworzenia – nawet kosztem ograniczenia praw i wolności osób trzecich – takich regulacji prawnych, które będą zmniejszać ryzyko zachwiania, czy wręcz przyczyniać się do wzmocnienia ekonomicznych podstaw bytu rodziny niepełnej, która w wyniku śmierci jednego z małżonków poniosła trwałą stratę”.

9. Prawa podatkowe spadkobierców

W wyroku z dnia 29 maja 2007 r.²⁶⁾ Trybunał Konstytucyjny analizował przepisy ordynacji podatkowej, wskazując jako wzorzec konstytucyjny art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 Konstytucji. Trybunał miał za zadanie ocenić, czy zasady ochrony prawa do dziedziczenia nie narusza brak w przepisach podatkowych unormowań umożliwiających spadkobiercom podatnika dochodzenia prawa do zwrotu VAT.

Kontrolę konstytucyjności zainicjował WSA w Poznaniu. Sąd ten rozpatrywał skargę na decyzję, w której organ podatkowy odmówił spadkobiercom prawa do żądania zwrotu kwoty nadwyżki VAT naliczonego nad należnym. W sprawie analizowanej przez WSA w Poznaniu spadkodawca co prawda nabył prawo do wykazania nadwyżki VAT naliczonego nad należnym, ale z tego prawa nie zdążył skorzystać. Zmarł bowiem przed złożeniem deklaracji VAT. Przepisy ordynacji podatkowej nie przewidywały możliwości wydania w takim przypadku decyzji w sprawie zwrotu VAT spadkobiercom.

Trybunał orzekł, że art. 100 o.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r. – w zakresie, w jakim nie przyznawał on spadkobiercom podatnika VAT prawa do określenia w decyzji podatkowej prawa do zwrotu na ich rzecz nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, jeżeli spadkodawca przed śmiercią nabył prawo do zwrotu podatku i nie złożył stosownej deklaracji – był niezgodny z art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Zdaniem Trybunału ustawodawca przewidział przejście określonych praw podatkowych spadkodawcy na spadkobierców. Nie wprowadził jednak przepisów, na podstawie których spadkobiercy mogli dochodzić realizacji tych praw. Trybunał Konstytucyjny, odwołując się do swojego wcześniejszego wyroku, stwierdził, że „ochrona prawa do dziedziczenia, gwarantowana normami konstytucyjnymi, nie może być rozumiana wyłącznie w kategoriach czysto formalnych, jako zapewnienie samego transferu praw spadkodawcy na jego następców prawnych, ale powinna urzeczywistniać się na dalszych etapach – poprzez tworzenie odpowiednich warunków

prawnych, które zapobiegną powstaniu po stronie spadkobierców swoistego pozoru prawa. Przyjęcie innego stanowiska deformowałoby sens gwarancji konstytucyjnej²⁷⁾”.

10. Zwrot VAT po likwidacji spółki cywilnej

W nieco podobnej sprawie, co wskazana wyżej, Trybunał Konstytucyjny orzekł w dniu 10 marca 2009 r.²⁸⁾ Trybunał odpowiadał bowiem na pytanie, czy Konstytucji nie narusza brak w przepisach podatkowych rozwiązań proceduralnych pozwalających na złożenie korekty i wniosku o zwrot nadpłaconego VAT przez współników rozwiązanej spółki cywilnej, która była podatnikiem tego podatku.

Z pytaniem prawnym do Trybunału zwrócił się WSA w Łodzi. Sąd ten zauważył, że ustawodawca nie uregulował sytuacji, w której określenie wysokości zobowiązania podatkowego (i stwierdzenie nadpłaty) jest uzależnione od złożenia korekty deklaracji w imieniu rozwiązanej spółki cywilnej, czyli podmiotu, który utracił zdolność prawnopodatkową i procesową. W konsekwencji nie jest możliwe – w wyniku niekonstytucyjnego pominięcia – odzyskanie przez faktycznie ponoszących ciężar opodatkowania współników spółki cywilnej nadpłaty podatku.

Trybunał Konstytucyjny podzielił stanowisko WSA w Łodzi i stwierdził, że

„nakładanie danin (podatków) jest (...) na gruncie Konstytucji uprawnione i nie może być traktowane jako pozbawianie własności, a ustawodawca ma w tym względzie dużą swobodę. Jednakże swoboda ustawodawcy nie jest absolutna i nie może przekształcić się w dowolność. Swoboda ustawodawcy w zakresie kształtowania treści ustaw podatkowych ograniczona jest obowiązkiem przestrzegania reguł dotyczących wymogów drogi ustawodawczej, procedury uchwalania ustaw podatkowych oraz wymogu szczególnej dbałości legislacyjnej podczas stanowienia przepisów prawnych, aby umożliwiały one konstruowanie precyzyjnych norm podatkowych”.

Zdaniem Trybunału swoboda ustawodawcy w zakresie prawa daninowego nie rozciąga się na sytuacje, w których danina publicznoprawna została pobrana niesłusznie. W opinii Trybunału wierzytelność o zwrot bezzasadnie zapłaconego podatku jest prawem majątkowym stanowiącym składnik wspólnego majątku współników rozwiązanej spółki i podlega ochronie konstytucyjnej na podstawie art. 64 Konstytucji (ochrona własności). Dlatego też, jeśli zlikwidowana spółka cywilna uiściła podatek w nienależnej wysokości, to przepisy podatkowe muszą umożliwiać jej współnikom otrzymanie zwrotu.

27) Tak TK w wyroku z dnia 21 maja 2001 r., SK 15/00, OTK ZU 2001, nr 4, poz. 85.

28) Zob. wyrok P 80/08, Dz. U. Nr 44, poz. 362.

26) P 20/06, Dz. U. Nr 105, poz. 721.

TEMAT MIESIĄCA

W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny orzekł, że przepisy art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 i art. 81 § 1 o.p. – w zakresie, w jakim nie regulowały trybu złożenia korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty VAT przez byłych współników rozwiązanej spółki cywilnej będącej podatnikiem tego podatku – były niezgodne z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

11. Podsumowanie

Z analizy wyroków Trybunału Konstytucyjnego wynika niezbicie, że w ostatnich latach kwestionował on konstytucyjność przepisów podatkowych. Można nawet stwierdzić, że sytuacje te były stosunkowo częste. Czy to jednak oznacza, że ustawodawca powinien się obawiać, iż Trybunał Konstytucyjny uniemożliwi mu wprowadzenie zmian w przepisach podatkowych?

Odpowiedź na to pytanie jest niezwykle trudna. Trzeba bowiem pamiętać o tym, że Trybunał Konstytucyjny orzeka o zgodności z Konstytucją konkretnych przepisów prawnych. Nie bada zgodności z Konstytucją samych zapowiedzi zmian w ustawach podatkowych. Nie można więc z góry zakładać, że Trybunał na pewno nie zakwestionuje określonych zmian w przepisach podatkowych. Nie można też z góry przyjmować, że Trybunał konstytucyjność danej zmiany na pewno podważy. Wszystko zależy bowiem od tego, jak ustawodawca sformułuje dany przepis podatkowy, w jaki sposób przeprowadzi proces legislacyjny, czy zmianie przepisu będzie towarzyszyło odpowiednie *vacatio legis* itp.

Ponieważ jednak Trybunał jest dość konsekwentny w swoich poglądach, a w wydawanych wyrokach często odwołuje się do swoich wcześniejszych orzeczeń, można zidentyfikować przypadki, w których istnieje szczególne ryzyko stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu podatkowego. Innymi słowy, bazując na dotychczasowych wyrokach Trybunału, można wskazać rozwiązania prawne, na wprowadzenie których na pewno się nie zgodzi, oraz zachowania ustawodawcy, które będzie piętnować.

Mozna zakładać, że Trybunał sprzeciwi się nieprecyzyjnemu wyznaczaniu granic opodatkowania. W związku z tym skrytykuje ustawodawcę, jeśli nie dochowa on należytej staranności przy formułowaniu przepisów podatkowych. Istnieje wysokie prawdopodobieństwo, że Trybunał Konstytucyjny podważy konstytucyjność przepisów podatkowych, których wprowadzenie będzie prowadzić do powstania po stronie podatników niepewności przy ustalaniu ciążących na nich obowiązków. Prawdopodobnie zakwestionuje on też przepisy, które – z uwagi na swoje brzmienie – będą dawać zbytnią swobodę organom podatkowym. Trybunał nie zgadza się bowiem na prawotwórczą działalność organów podatkowych i jest przeciwny nadmiernej uznaniowości przy wydawaniu decyzji podatkowych.

Trybunał Konstytucyjny z pewnością będzie przeszkodą w sytuacji, gdy ustawodawca postanowi zaskoczyć podatników nagłą, nieprzewidzianą zmianą w przepisach podatkowych, zwłaszcza jeśli nie będzie to – z perspektywy podatników – dobra zmiana. W wydawanych wyrokach Trybunał wielokrotnie zwracał bowiem uwagę na zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez niego prawa i podkreślał, że ustawodawca musi być przewidywalny. Zdaniem Trybunału

obywatele powinni mieć poczucie względnej stabilności prawa po to, aby mogli prowadzić swoje sprawy w zaufaniu, że nie narażą się na niekorzystne skutki prawne swoich decyzji i działań, niemożliwe do przewidzenia w chwili ich podejmowania. Jest to szczególnie ważne w przypadku wprowadzania zmian w przepisach podatkowych. Trzeba przecież pamiętać o tym, że zasady opodatkowania wpływają na decyzje biznesowe podatników. Dla wszystkich podatników, w szczególności dla przedsiębiorców, wysokość podatków ma znaczenie. W związku z tym, jeśli ustawodawca nie chce, aby Trybunał Konstytucyjny podważał konstytucyjność zmian wprowadzanych w przepisach podatkowych, to musi pamiętać o zasadzie ochrony praw nabytych i interesów w toku, o przepisach przejściowych czy odpowiednim *vacatio legis*.

Ustawodawca nie powinien się natomiast obawiać tego, że Trybunał Konstytucyjny przeciwstawi się podwyższeniu kwoty wolnej. Jak była o tym mowa, w wyroku z dnia 28 października 2015 r. sam Trybunał stwierdził, że kwota wolna powinna być waloryzowana, a przy wyznaczaniu jej wysokości ustawodawca powinien mieć na uwadze godność ludzką. Trybunał Konstytucyjny nie powinien też być przeszkodą przy wprowadzaniu w przepisach podatkowych preferencji dla rodzin. W wyroku z dnia 29 marca 2012 r. wyraźnie dał wyraz temu, że jest za wprowadzaniem regulacji podatkowych, które będą respektowały zasadę ochrony i opieki Rzeczypospolitej Polskiej nad małżeństwem i rodziną. Nie oznacza to jednak, że Trybunał Konstytucyjny nie będzie badał zgodności z Konstytucją tego rodzaju zmian. Oczywiście może to zrobić. Wyroku Trybunału ustawodawca może się obawiać w szczególności w sytuacji wprowadzania przepisów, które tylko pozornie będą przewidywać ulgi, zwolnienia czy innego rodzaju preferencje podatkowe. Trybunał Konstytucyjny jest bowiem przeciwnikiem fikcji i tworzenia instytucji pozomych, podważających zaufanie do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Podsumowując, recepta jest prosta. Jeśli ustawodawca nie chce, aby Trybunał Konstytucyjny przeszkodził mu w reformie systemu podatkowego, to musi konstruować normy prawa podatkowego w taki sposób, aby nie narużyć żadnej z wartości chronionych Konstytucją.

Ustawodawco, czy dasz radę?

Summary

Jowita Pustul

The Constitutional Tribunal and the provisions of tax law

Lately there have been heated public debates about the Constitutional Tribunal and its activity. For instance, there have been suggestions that the Constitutional Tribunal might prevent the legislator from amending tax provisions, in particular from increasing the so-called tax-free threshold. Consequently, it is worthwhile to remind what tax-related cases the Constitutional Tribunal examined in recent years and consider whether – and, if so, when – it can challenge the constitutionality of tax provisions and render their amendments impossible.

dr Jowita Pustul

Autorka jest doradcą podatkowym i radcą prawnym, adiunktem w Zakładzie Prawa Finansowego Uniwersytetu Jagiellońskiego, współnikiem w J. Pustul, M. Przywara Doradztwo podatkowe



PROFESJONALIŚCI O PODATKACH

Rok 2018 będzie okresem kolejnych zmian, których celem będzie dalsze uszczelnianie systemu VAT.

Konferencja pt. *Instytucje prawa podatkowego. Pierwsze doświadczenia 2017 r., zmiany na 2018 r. – relacja*

Pierwsze doświadczenia związane z praktyką orzeczniczą i interpretacyjną, wzbogacone o dorobek doktryny i refleksje samych podatników, oraz zmiany w podatkach na 2018 r. były przedmiotem spotkania podczas konferencji, która odbyła się 7.12.2017 r. w Warszawie. Organizatorem konferencji było Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska.

Mechanizm podzielonej płatności, rozszerzenie zakresu informacji zawartej w Jednolitym Pliku Kontrolnym, szersze stosowanie systemu kontroli transportu towarów czy system STIR to tylko niektóre ze zmian. Wpisują się one w tendencje europejskie związane z chęcią wprowadzenia kompleksowego przekazywania informacji o transakcjach i kontrahentach w najkrótszym możliwym okresie – a najlepiej w czasie rzeczywistym. Należy mieć przy tym nadzieję, że prawodawca zaakceptuje także konieczność wprowadzenia rozwiązań zwiększających bezpieczeństwo obrotu, a poszerzenie obowiązków administracyjnych i sprawozdawczych nie będzie skutkowało nadmiernymi obciążeniami dla podatników.

Planowane zmiany uszczelniające system podatkowy

Mechanizm podzielonej płatności jest uważany za jedno z rozwiązań mających na celu przeciwdziałanie nadużyciom i oszustwom podatkowym. Zdaniem doradcy podatkowego dr. Adama Bartosiewicza, który wygłosił pierwszy wykład pt. *Planowane zmiany uszczelniające system podatkowy*, umożliwi on organom podatkowym monitorowanie i blokowanie środków na rachunkach VAT, eliminując ryzyko znikania podatników wraz z zapłaconym im przez kontrahentów, a nieodprowadzonym VAT. Mechanizm ten z założenia utrudnia, a wręcz uniemożliwia, powstawanie nadużyć już na etapie samej transakcji. Jednocześnie zapewnia lepszą transparentność rozliczeń VAT i utrudnia wyprowadzanie pieniędzy za granicę. *Split payment* polega zasadniczo na tym, że podatnik od towarów i usług dokonujący zapłaty za sprzedawane przez siebie towary i usługi może dokonać płatności za nabywane towary i usługi w dwóch częściach – cenę netto na „normalny” rachunek związany z działalnością, natomiast kwotę odpowiadającą podatkowi od towarów i usług na specjalny wydzielony rachunek (w tym samym banku), nazywany rachunkiem VAT. Kwestie te, a także korzyści ze stosowania mechanizmu podzielonej płatności oraz skutki jego wprowadzenia dla podatników zostały szczegółowo przedstawione w trakcie wykładu.

Przestępstwa karuzelowe w VAT w świetle prowadzenia postępowania przed sądami administracyjnymi. Podejście sądów krajowych oraz Trybunału Sprawiedliwości UE

W pierwszej części konferencji uczestnicy dyskutowali ponadto na temat licznych skarg na decyzje organów podatkowych

dotyczących oszustw karuzelowych w podatku od towarów i usług, które trafiają do sądów administracyjnych. Orzecznictwo sądowe w tym zakresie trudno uznać za jednolite – stwierdził doradca podatkowy Krzysztof J. Musiał w trakcie swojej prelekcji pt. *Przestępstwa karuzelowe w VAT w świetle prowadzenia postępowania przed sądami administracyjnymi. Podejście sądów krajowych oraz Trybunału Sprawiedliwości UE*. Także zdaniem dr. hab. Krzysztofa Lasińskiego-Suleckiego zdarza się, że składy orzekające akceptują dość uproszczone podejście organów podatkowych, polegające na tym, że wobec jednego z podmiotów, umiejscowionego na początku łańcucha obrotu danym towarem, stosuje się art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (puste faktury), a następnie wobec wszystkich kolejnych podmiotów w łańcuchu tym samym towarem stosuje się art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a tej ustawy (czynności, które nie miały rzeczywistego miejsca). W taki sposób sądom zdarza się zaakceptować zbyt uproszczone w sferze ustaleń faktycznych i pomijanie wypracowanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości koncepcji dobrej wiary. Jednocześnie są dostrzegalne wyroki, w których składy orzekające pieczołowicie analizują prawidłowość wnioskowań przeprowadzonych przez organy podatkowe, kompletność postępowań wyjaśniających oraz zgodność stanowiska organów podatków z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości.

Zalety i zagrożenia związane z Jednolitym Plikiem Kontrolnym

Kolejny wykład został poświęcony tematyce związanej z obowiązkami informacyjnymi realizowanymi za pośrednictwem Jednolitego Pliku Kontrolnego. Od 2018 r. obowiązani do przesyłania plików JPK_VAT stali się wszyscy dotychczas nieobjęci tym obowiązkiem czynni podatnicy VAT. Z kolei wkrótce powszechny stanie się obowiązek przesyłania na żądanie pozostałych plików JPK. W tej sytuacji – w oparciu o dotychczasowe doświadczenia z realizacji obowiązków w zakresie przesyłania plików JPK – warto było pokusić się o wskazanie zalet i zagrożeń związanych z Jednolitym Plikiem Kontrolnym. W ocenie prelegenta Pawła Ziółkowskiego niewątpliwie wprowadzenie przepisów o Jednolitym Pliku Kontrolnym przyczyniło się do uzyskania przez organy podatkowe znacznie większej wiedzy o działalności podatników. Wiedza ta jest przez organy podatkowe wykorzystywana nie tylko do bardziej efektywnej kontroli podatników, ale również do ostrzegania podatników przed naruszającymi przepisy kontrahentami. Jednakże cały czas podatnicy nie są w odpowiedni sposób informowani o obowiązkach w zakresie Jednolitego Pliku Kontrolnego. Skutkiem tego jest wiele wątpliwości co do istnienia obowiązku przesyłania plików JPK, jego zakresu oraz sposobu wykonywania.

PROFESJONALIŚCI O PODATKACH

**Zmiany w zakresie kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego – poprawa efektywności administracji oraz iluzoryczna poprawa sytuacji kontrolowanych?**

Podczas konferencji podjęto także problematykę zmian i pierwszych doświadczeń w zakresie procedur kontrolnych. Po wejściu w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej i przewidzianej w niej kontroli celno-skarbowej powstały na gruncie obowiązujących przepisów trzy reżimy prawne, w ramach których jest badane przestrzeganie przepisów prawa podatkowego. Nie jest to remedium na krytykowaną w uzasadnieniu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej wielość procedur kontrolnych – stwierdził adwokat, doradca podatkowy dr hab. Dariusz Strzelec w trakcie wykładu pt. *Zmiany w zakresie kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego – poprawa efektywności administracji oraz iluzoryczna poprawa sytuacji kontrolowanych?* W ramach uszczelniania systemu podatkowego ustawodawca ograniczył możliwość uzyskiwania ochrony interpretacji indywidualnych przez podatników planujących agresywne optymalizacje podatkowe. Jednym z elementów nowych przepisów jest klauzula przeciw unikaniu opodatkowania i możliwość wnioskowania o opinie zabezpieczające. We wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej podatnik prowadzący np. restrukturyzację, który chce zasięgnąć opinii Szefa KAS, musi przedstawić całość swoich realizowanych działań (a także dołączyć dokumenty to potwierdzające). Dobrze byłoby, aby ocenę planowanych działań pod kątem stosowania klauzuli mogli oceniać nie tylko pracownicy Ministerstwa Finansów, lecz także eksperci – stwierdził doradca podatkowy Michał Wojtas. Ten postulat *de lege lata* ma istotny wymiar w skuteczności i trafności oceny nie tylko skutków podatkowych, lecz przede wszystkim przesłanek ekonomicznych i gospodarczych planowanych działań. W praktyce bowiem są one mylone z przesłankami prawnymi i szukaniem łatwych odpowiednich transakcji spełniających cele zastosowania klauzuli, na które jednak przedsiębiorca nie zdecydowałby się, gdyby miał je rozważać. Za pozytywne działanie KAS należy uznać publikowane ostrzeżenia i informacje podatkowe, które mogą stanowić istotne źródło informacji o zdarzeniach, które fiskus ocenia jako niepożądane. Dobrze byłoby zastanowić się nad stworzeniem form prawnych i skutków zastosowania się przez podatników do takich zastrzeżeń w celu objęcia ich przepisami ochronnymi na kształt obowiązujących dla interpretacji, objaśnień podatkowych czy utrwalonej praktyki interpretacyjnej Krajowej Administracji Skarbowej.

Przestępstwa karuzelowe w praktyce

Osobny panel został poświęcony zagadnieniom związanym z prawem do odliczenia podatku naliczonego w świetle mnogości problemów wiążących się z przestępstwami karuzelowymi i podejściem sądownictwa do zagadnień związanych z tymi postępowaniami, jak również z prawem do odliczenia. Praktyka spraw dotyczących karuzel VAT dotyka niestety też podatników, którzy nabyli towary, jakie mogłyby być elementem przestępstw podatkowych na wcześniejszych etapach obrotu. Wydawałoby się, że uczciwy podatnik nie powinien mieć problemu z wykazaniem braku udziału w karuzeli, ale

w praktyce nie jest to ani łatwe, ani oczywiste, gdy brak jest dowodów na stawiane przez organ podatkowy tezy. Warto przyrzeć się takim sprawom z punktu widzenia ekonomicznej procesowej. Organy powinny jednak dysponować dowodami, a nie tylko teorią na temat działalności karuzel. Nie można akceptować sytuacji, w której odpowiedzialnością za słabość organów państwa, niepotrafiących we właściwym czasie wykryć sprawców przestępstwa gospodarczego, obciążony jest podatnik – stwierdził podczas swojego wystąpienia pt. *Przestępstwa karuzelowe w praktyce* adwokat, doradca podatkowy Jacek Matarewicz. Podczas tej prelekcji dyskutowano także o przykładowych sprawach sądowych, w których pojęcia karuzeli podatkowej, pustej faktury, firmactwa okazały się zmorą przedsiębiorców.

VAT w jednostkach samorządu terytorialnego

Wśród zagadnień poruszanych na konferencji zwrócono także uwagę na problemy związane z centralizacją rozliczenia VAT samorządów. W 2017 r. gminy musiały zoptymalizować zasady obiegu dokumentów, wystawiania faktur, prowadzenia ewidencji dla potrzeb podatku od towarów i usług oraz wprowadzić nowe kasy fiskalne. Wielka reorganizacja jednostek samorządu terytorialnego jako podatników podatku od towarów i usług, wywołana uchwałą siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23.06.2014 r., I FPS 1/13 (i zweryfikowana późniejszym wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości z 29.09.2015 r., C-276/14), przysporzyła tej grupie podmiotów wiele trudności. Doradca podatkowy Dariusz M. Malinowski zadawał sobie oraz innym uczestnikom konferencji pytanie, czy takie zmiany miały jakiegokolwiek uzasadnienie ekonomiczne. Zapewne w wielu gminach efekty nie są proporcjonalne do nakładów pracy, ale w skali budżetu państwa jest to problem znaczący. Określenie sytuacji zakładów budżetowych działających w gminach to tylko jeden z kłopotów, jakie napotkały gminy przy przygotowywaniu się do nowej rzeczywistości prawnej. Bardzo istotne znaczenie dla samorządów mają decyzje o dokonaniu korekt rozliczeń nieobjętych przedawnieniem, przy czym – celem zachowania zasady neutralności – korekty musiały zostać sporządzone w odniesieniu do całego poprzedniego pięcioletniego okresu nieobjętego przedawnieniem, zgodnie z wyrokiem C-276/14.

Te i wiele innych zmian, które czekają przedsiębiorców w 2018 r., były przedmiotem żywej dyskusji oraz inspirowanej wymiany doświadczeń między uczestnikami konferencji i prelegentami. Uczestnicy otrzymali bogate materiały konferencyjne, w tym *Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług* autorstwa mec. Jacka Matarewicza, w którym omówiono bieżące problemy wynikające z najnowszego orzecznictwa i interpretacji indywidualnych wydawanych w sprawach z zakresu VAT.

Udział w konferencji umożliwił zdobycie punktów szkoleniowych wymaganych przez Krajową Izbę Doradców Podatkowych – w wymiarze 6 punktów. Przygotowano również stoliki eksperckie – z możliwością indywidualnych konsultacji w sprawie nurtujących problemów.

Iwona Kaczorowska

Autorka jest redaktorem naczelną „Przełądu Podatkowego”

**Podatek od wartości dodanej****Opodatkowanie usług
gastronomicznych
i noclegowych**

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości
z 2.05.2019 r., C-225/18, Grupa Lotos S.A.
przeciwko Ministrowi Finansów

Artykuł 168 lit. a dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹ – dalej dyrektywa 2006/112 – należy interpretować w ten sposób, że:

- **sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, takiemu jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które przewiduje rozszerzenie zakresu wyłączenia prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej po przystąpieniu danego państwa członkowskiego do Unii Europejskiej i oznacza, że od wejścia w życie tego rozszerzenia zakresu wyłączenia podatek świadczący usługi turystyki jest pozbawiony prawa do odliczenia VAT naliczonego od nabycia usług noclegowych i gastronomicznych, które podatek ten refakturuje na rzecz innych podatników w ramach świadczenia usług turystyki oraz**
- **nie sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, takiemu jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które przewiduje wyłączenie prawa do odliczenia VAT naliczonego od nabycia usług noclegowych i gastronomicznych, wprowadzone przed przystąpieniem danego państwa członkowskiego do Unii i utrzymane po tym przystąpieniu zgodnie z art. 176 akapit drugi dyrektywy 2006/112, i oznacza, że podatek nieświadczący usług turystyki jest pozbawiony prawa do odliczenia VAT naliczonego od nabycia takich usług noclegowych i gastronomicznych, które podatek ten refakturuje na rzecz innych podatników.**

W 2014 r. Grupa Lotos S.A., podlegająca opodatkowaniu VAT w Polsce, nabyła usługi noclegowe i restauracyjne częściowo na własny użytek, a częściowo

w celu ich odsprzedaży swoim spółkom zależnym, również będącym podatnikami w tym państwie członkowskim. Grupa Lotos zwróciła się do polskich organów podatkowych z wnioskiem o wydanie interpretacji podatkowej, zadając m.in. pytanie, czy w sytuacji gdy nabywa usługi noclegowe oraz usługi gastronomiczne, które następnie refakturuje na rzecz innych podatników VAT, przysługuje jej prawo do odliczenia VAT naliczonego na zasadach ogólnych. Zdaniem Grupy Lotos przewidziane w art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług² – dalej u.p.t.u. – ograniczenie w zakresie wyłączenia prawa do odliczenia w odniesieniu do usług noclegowych i gastronomicznych nie znajduje zastosowania, ponieważ Grupa Lotos jest uznawana nie za ostatecznego konsumenta tych usług, lecz za podmiot świadczący usługę, podobnie jak podatnicy VAT świadczący tego typu usługi. W interpretacji podatkowej ze stycznia 2015 r. organ podatkowy uznał stanowisko Grupy Lotos za nieprawidłowe z tego względu, że wyłączenie prawa do odliczenia jednoznacznie przewidziane w art. 88 ust. 1 pkt 4 u.p.t.u. nie dokonuje rozróżnienia, czy nabywając usługi noclegowe i gastronomiczne, podatek działa jako ostateczny ich konsument, czy jako usługodawca. W toku zainicjowanego przez Grupę Lotos sporu co do prawidłowości tej interpretacji skierowano wniosek o orzeczenie prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości.

Trybunał Sprawiedliwości podkreślił na wstępie, że odstępstwa od prawa do odliczenia VAT są dopuszczalne wyłącznie w przypadkach wyraźnie przewidzianych przez przepisy dyrektyw regulujących ten podatek i podlegają ścisłej wykładni. Wśród tych odstępstw znajduje się art. 176 akapit drugi dyrektywy 2006/112, zasadniczo identyczny z art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoczona podstawa wymiaru podatku³, którego przyjęcie nie miało wpływu na orzecznictwo dotyczące wykładni tego ostatniego przepisu. Tak jak

poprzedzający go art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy, art. 176 akapit drugi dyrektywy 2006/112 zawiera klauzulę *standstill* w szczególności przewidującą dla państw przystępujących do Unii Europejskiej utrzymanie w mocy krajowych wyłączeń prawa do odliczenia VAT, które miały zastosowanie przed dniem ich przystąpienia, do czasu przyjęcia przez Radę przepisów, o których mowa w tym art. 176 akapit pierwszy, czego Rada do dziś nie uczyniła. Pozostawione państwu członkowskiemu szczątkowe uprawnienie do utrzymania w mocy krajowych wyłączeń prawa do odliczenia VAT, na podstawie art. 176 akapit drugi dyrektywy 2006/112, nie jest jednak bezwzględne. W tym duchu TS orzekł, że klauzula *standstill* nie ma na celu umożliwienia nowym państwom członkowskim dokonania zmiany swych wewnętrznych przepisów w związku z przystąpieniem do Unii w sposób, który rozszerzałby zakres istniejących wyłączeń, a tym samym oddalałby te przepisy od celów dyrektywy VAT, co byłoby sprzeczne z samą ideą tej klauzuli. Takie rozszerzenie zakresu istniejących wyłączeń naruszałoby zresztą obowiązek państw członkowskich polegający na zagwarantowaniu pełnego poboru VAT na ich odpowiednich terytoriach, pozbawiając Unię części wpływów pochodzących z VAT, czyli części jej własnych środków, z naruszeniem w szczególności art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej – dalej TUE.

W dniu przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Unii art. 88 ust. 1 pkt 4 u.p.t.u. wyłączał prawo do odliczenia VAT naliczonego od nabycia usług noclegowych i gastronomicznych, z wyjątkiem m.in. nabycia usług tego rodzaju, wymienionych w tym przepisie w lit. a, czyli usług wykorzystanych na późniejszym etapie przez podatników świadczących usługi turystyki. Od 1.12.2008 r., a więc po przystąpieniu Rzeczypospolitej Polskiej do Unii, ustawodawca krajowy, uchylając przepis zawarty w art. 88 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.t.u., rozszerzył zakres sytuacji wyłączających prawo do odliczenia VAT naliczonego od nabycia usług noclegowych i gastronomicznych, włączając w zakres tego wyłączenia VAT naliczony od nabycia takich usług przez podatników świadczących na późniejszym etapie usługi turystyki. Od 1.12.2008 r. podatek świadczący usługi turystyki jest pozbawiony prawa do odliczenia VAT

¹ Dz.Urz. UE L 347, s. 1 ze zm.

² Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.

³ Dz.Urz. WE L 145, s. 1 ze zm.



naliczonego od nabycia usług noclegowych i gastronomicznych, nie jest objęte klauzulą *standstill* przewidzianą w art. 176 akapit drugi dyrektywy 2006/112. Takie rozszerzenie zakresu wyłączenia prawa do odliczenia VAT po przystąpieniu Rzeczypospolitej Polskiej do Unii jest zatem sprzeczne z art. 168 lit. a dyrektywy 2006/112.

Z omawianego wyroku TS wynika zatem, że ograniczenie prawa do odliczenia podatku naliczonego związanego z nabyciem usług noclegowych i gastronomicznych jest – w części – nie do pogodzenia z art. 176 dyrektywy 2006/112. Podatnicy, którzy znajdują się w sytuacji takiej jak Grupa Lotos (nabywający usługi gastronomiczne czy noclegowe na potrzeby ich dalszej „sprzedaży”), mogą zatem wystąpić o zwrot nadpłaty podatku od towarów i usług, jeśli wcześniej uwzględniali przy obliczaniu podatku treść art. 88 ust. 1 pkt 4 u.p.t.u.

Ulga na złe długi

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 8.05.2019 r., C-127/18, A-PACK CZ s.r.o. przeciwko Odvolací finanční ředitelství

Artykuł 90 dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹ – dalej dyrektywa 2006/112 – należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które przewidują, że podatnik nie może dokonać korekty podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności przez dłużnika kwoty należnej z tytułu transakcji podlegającej temu podatkowi, jeżeli dłużnik ten nie jest już podatnikiem VAT.

A-PACK CZ jest spółką będącą podatnikiem VAT, której jeden z klientów, spółka Delpharmea Nutraceuticals, a.s., był objęty postępowaniem upadłościowym wszczętym 27.05.2009 r. W deklaracji podatkowej za czwarty kwartał 2011 r. A-PACK CZ zażądała zwrotu kwoty 53.822

CZK z powodu w szczególności korekty kwoty VAT z powodu niezapłaconych wierzytelności tej spółki w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług w okresie od 30.10.2008 r. do 2.02.2009 r. W decyzji z 17.04.2012 r. Finanční úřad pro Prahu 9 zmniejszył kwotę żadaną przez A-PACK CZ do kwoty 41.211 CZK na tej podstawie, że art. 44 ust. 3 czeskiej ustawy o VAT nie pozwala na dokonanie korekty kwoty podatku, jeżeli dłużnik przestał być podatnikiem, co miało miejsce w przypadku spółki Delpharmea Nutraceuticals od 3.11.2011 r. A-PACK CZ wniosła odwołanie od tej decyzji do dyrekcji finansowej ds. odwołań, która je oddaliła. Na tym tle rozpoczął się spór sądowy, w toku którego wniesiono wniosek o orzeczenie prejudycjalne.

Trybunał Sprawiedliwości rozpoczął od przypomnienia, że art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112, który dotyczy przypadków anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub obniżenia ceny po dokonaniu transakcji, zobowiązuje państwa członkowskie do obniżenia podstawy opodatkowania i w związku z tym również kwoty VAT należnego od podatnika za każdym razem, gdy po dokonaniu transakcji podatnik nie otrzymał części lub całości wynagrodzenia. Ów przepis stanowi wyraz podstawowej zasady dyrektywy 2006/112, według której podstawę opodatkowania stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane, a w konsekwencji organy podatkowe nie mogą pobrać z tytułu VAT kwoty wyższej od tej, którą otrzymał podatnik. Artykuł 90 ust. 2 tej dyrektywy pozwala państwom członkowskim na odstąpienie od wskazanej wyżej reguły w wypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności ceny transakcyjnej. Taka możliwość odstępstwa w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności ceny transakcyjnej jest uzasadniona tym, że brak zapłaty świadczenia wzajemnego – w pewnych okolicznościach i z uwagi na sytuację prawną występującą w danym państwie członkowskim – może być trudny do zweryfikowania lub mieć charakter wyłączny tymczasowy. Z powyższego wynika, że taka możliwość odstępstwa musi być uzasadniona, po to aby środki podjęte przez państwa członkowskie w celu jego wdrożenia nie niweczyły celu harmonizacji podatków realizowanego przez dyrektywę 2006/112 oraz że nie

może ona oznaczać, iż państwa członkowskie mogą po prostu całkowicie wyłączyć obniżenie podstawy opodatkowania VAT w wypadku niewywiązania się z płatności. Wniosek ten znajduje potwierdzenie w interpretacji celowościowej art. 90 ust. 2 dyrektywy 2006/112. O ile bowiem słuszne jest, aby państwa członkowskie mogły przeciwdziałać niepewności związanej z niewywiązaniem się z płatności faktury lub jego ostatecznym charakterem, o tyle możliwość takiego odstępstwa nie może wykraczać poza tę niepewność, a zwłaszcza kwestię tego, czy obniżenie podstawy opodatkowania może nie zostać dokonane w wypadku niewywiązania się z płatności. Ponadto dopuszczenie, aby państwa członkowskie miały możliwość wyłączenia wszelkich obniżek podstawy opodatkowania VAT, byłoby sprzeczne z zasadą neutralności VAT, z której wynika m.in., że przedsiębiorca jako inkasent podatkowy na rzecz państwa powinien być całkowicie zwolniony z ostatecznego obciążenia podlegającym zapłacie lub zapłaconym podatkiem w ramach swej działalności gospodarczej, która sama podlega VAT. W niniejszym przypadku wymóg taki jak przewidziany w ustawodawstwie krajowym rozpatrywanym w postępowaniu głównym, który uzależnia korektę podstawy opodatkowania VAT od okoliczności, że dłużnik nie przestał być podatnikiem VAT, nie może być uzasadniony koniecznością wzięcia pod uwagę niepewności co do ostatecznego charakteru niewywiązania się z omawianej płatności.

Z akt sprawy przedłożonych TS nie wynika, aby zezwolenie wierzycielowi będącemu podatnikiem, takiemu jak spółka A-PACK CZ, na obniżenie podstawy opodatkowania VAT, jeżeli stoi on w obliczu sytuacji niewywiązania się z płatności jego wierzytelności przez niewypłacalnego dłużnika, który stał się podmiotem niebędącym podatnikiem, stwarzało szczególne ryzyko uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania. Ponadto wykluczenie w takim przypadku jakiegokolwiek możliwości obniżenia podstawy opodatkowania oraz obciążenia takiego wierzyciela będącego podatnikiem płatnością kwoty VAT, której nie uzyskał on w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, przekracza w każdym razie granice tego, co jest bezwzględnie konieczne dla osiągnięcia celów określonych w art. 273 dyrektywy 2006/112.

¹ Dz.Urz. UE L 347, s. 1 ze zm.

PRZEGLĄD ORZECZNICTWA



Trybunału Sprawiedliwości

Warto zauważyć, że art. 89a u.p.t.u. zawiera przesłanki zastosowania ulgi na zle długi, które są tożsame z tymi, które wyrażono w czeskiej ustawie o VAT. Wyrok TS ma zatem kluczowe znaczenie dla polskich podatników podatku od towarów i usług.

**dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki,
prof. UMK**

Autor jest kierownikiem Ośrodka Studiów Fiskalnych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu oraz doradcą podatkowym*

* dr. hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki, professor of the Nicolaus Copernicus University (the author is the head of the Centre for Fiscal Studies at the Nicolaus Copernicus University in Toruń and a tax advisor).
ORCID: 0000-0002-8380-8392

Podatek od wartości dodanej

Karty paliwowe a VAT

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 15.05.2019 r., C-235/18, Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie

Artykuł 135 ust. 1 lit. b dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹ – dalej dyrektywa 2006/112 – należy interpretować w ten sposób, że udostępnienie kart paliwowych przez spółkę dominującą swoim spółkom zależnym, umożliwiające tym ostatnim zaopatrzenie w paliwo pojazdów, których transport zapewniają, może zostać uznane za usługę udzielenia kredytu zwolnioną z podatku od wartości dodanej w rozumieniu tego przepisu.

Omawiane orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości zapadło w następującym stanie faktycznym.

Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH – dalej Vega International – prowadzi działalność gospodarczą w zakresie transportu samochodów. Usługa ta jest świadczona za pośrednictwem kilku spółek zależnych, w tym za pośrednictwem spółki Vega Poland sp. z o.o. z siedzibą w Polsce. Vega

¹ Dz.Urz. UE L 347, s. 1 ze zm.

International zaopatruje wszystkie swoje spółki w karty paliwowe wydawane przez różnych dostawców paliw. Transportowane przez Vega Poland pojazdy są tankowane przy użyciu imiennych kart paliwowych wystawionych na kierowców. Ze względów organizacyjnych oraz z uwagi na wysokość kosztów wszystkie transakcje za pomocą kart paliwowych są realizowane centralnie przez spółkę dominującą w Austrii, która otrzymuje następnie od dostawców paliw faktury dokumentujące zakup paliwa wraz z VAT. Na koniec każdego miesiąca Vega International refakturuje na swoje spółki zależne, w tym Vega Poland, koszty nabycia paliwa udostępnionego do celów świadczenia usługi przewozu pojazdów i obciąża je z tego tytułu dodatkową opłatą w wysokości 2%.

W 2014 r. polski organ podatkowy odmówił spółce Vega International zwrotu VAT za okres od kwietnia do czerwca 2012 r. W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny, któremu ostatecznie przyszło rozstrzygnąć spór pomiędzy spółką a organem podatkowym, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do TS z pytaniem prejudycjalnym w kwestii tego, czy art. 135 ust. 1 lit. b dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że udostępnienie kart paliwowych przez spółkę dominującą swoim spółkom zależnym, umożliwiające tym ostatnim zaopatrzenie w paliwo pojazdów, których transport zapewniają, może zostać uznane za usługę udzielenia kredytu zwolnioną z VAT w rozumieniu tego przepisu lub za transakcję złożoną, której głównym celem jest dostawa paliwa, a zatem dostawa towaru w rozumieniu art. 14 ust. 1 tej dyrektywy, w odniesieniu do której VAT zapłacony w Polsce może zostać odzyskany.

Trybunał Sprawiedliwości rozstrzygnął sprawę na niekorzyść skarżącej spółki. Na wstępie przypomniał, że zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a dyrektywy 2006/112 dostawa towarów dokonywana odpłatnie na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze podlega opodatkowaniu VAT. Na podstawie art. 14 ust. 1 tej dyrektywy za dostawę towarów zasadniczo uważa się przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel. W tym względzie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, zdefiniowane w art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG

z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoczona podstawa wymiaru podatku² – dalej szósta dyrektywa – i w art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112 określenie „dostawa towarów” nie odnosi się do przeniesienia własności w formie przewidzianej we właściwych przepisach krajowych, lecz obejmuje każdą transakcję przekazania rzeczy przez stronę, która upoważnia drugą stronę do rozporządzenia tą rzeczą, jakby była ona jej właścicielem³. Trybunał Sprawiedliwości orzekł już także, że rzeczony pojęcie ma obiektywny charakter oraz że ma ono zastosowanie niezależnie od celów i wyników danych transakcji, przy czym brak jest obowiązku prowadzenia dochodzenia przez organ administracji podatkowej w celu ustalenia intencji danego podatnika lub w celu uwzględnienia intencji podmiotu gospodarczego innego niż ów podatek działający w tym samym łańcuchu dostaw⁴.

Trybunał Sprawiedliwości zauważył, że w omawianej sprawie udostępnienie przez Vega International kart paliwowych spółkom zależnym, w tym Vega Poland, umożliwiało tym spółkom zaopatrzenie w paliwo na stacjach paliw. Te ostatnie wystawiały następnie bezpośrednio na rzecz Vega International faktury potwierdzające nabycie paliwa z VAT, który był przedmiotem wniosku o zwrot złożonego przez Vega International polskim organom podatkowym. W tych okolicznościach TS uznał, że konieczne było zbadanie, czy spółki paliwowe faktycznie przeniosły na Vega International lub

² Dz.Urz. WE L 146, s. 1 ze zm.

³ Zob. wyroki TS: z 8.02.1990 r., C-320/88, Staatssecretaris van Financiën przeciwko Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, EU:C:1990:61, pkt 7; z 14.07.2005 r., C-435/03, British American Tobacco International Ltd i Newman Shipping & Agency Company NV przeciwko Belgische Staat, EU:C:2005:464, pkt 35; z 21.02.2006 r., C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd i County Wide Property Investments Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise, EU:C:2006:121, pkt 51; z 3.06.2010 r., C-237/09, Państwo belgijskie przeciwko Nathalie De Fruyter, EU:C:2010:316, pkt 24; a także z 18.07.2013 r., C-78/12, „Ewita-K” EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzahwane i upravljenje na izpylnienieto”, Sofija, pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite, EU:C:2013:486, pkt 33.

⁴ Zob. wyrok TS z 21.11.2013 r., C-494/12, Dixons Retail plc przeciwko Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, EU:C:2013:758, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo.



PRZEGLĄD ORZECZNICTWA

Trybunału Sprawiedliwości

na Vega Poland uprawnienie do dysponowania paliwem jak właściciel⁵.

W tym względzie TS przypominał, że w swoim wyroku C-185/01, *Auto Lease Holland* zbadał, czy w ramach umowy leasingu pojazdu samochodowego ma miejsce dostawa towarów, w danym wypadku paliwa, przez spółki paliwowe na rzecz spółki leasingowej, jeżeli leasingobiorca tankuje swój pojazd w imieniu i na rzecz tej spółki, która następnie składa do krajowych organów podatkowych wnioski o zwrot VAT odprowadzonego od tego paliwa. W wyroku tym TS uznał, że leasingobiorca pojazdu jest uprawniony do rozporządzania paliwem jak właściciel, gdyż nabywa paliwo bezpośrednio na stacjach benzynowych, a leasingodawca nie ma prawa decydowania, w jaki sposób oraz w jakim celu paliwo ma zostać zużyte⁶. Ponadto zdaniem TS w takim wypadku dostawy zostały zrealizowane na koszt spółki leasingowej jedynie pozornie. Po pierwsze bowiem, uiszczane na jej rzecz miesięczne płatności stanowiły jedynie zaliczki, a po drugie, rzeczywiste wykorzystanie ustalone na koniec roku obciążało leasingobiorcę pojazdu, który w konsekwencji ponosił całkowite koszty dostawy paliwa⁷. Trybunał Sprawiedliwości wywnioskował na tej podstawie, że porozumienie w zakresie zarządzania paliwem podpisane między spółką leasingową a leasingobiorcą nie stanowi umowy o dostawę paliwa, lecz raczej umowę o finansowanie jego zakupu. Zdaniem TS spółka leasingowa nie nabywa bowiem paliwa w celu dokonania jego odsprzedaży leasingobiorcy pojazdu, lecz to leasingobiorca nabywa paliwo, korzystając z pełnej swobody wyboru jego ilości oraz jakości, jak również momentu zakupu. Spółka leasingowa w rzeczywistości działa więc jako kredytodawca wobec leasingobiorcy⁸.

Powyższe rozważania przedstawione przez TS w odniesieniu do art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy znajdują jego zdaniem zastosowanie w okolicznościach omawianej

sprawy w odniesieniu do wykładni pojęcia „dostawy towarów” w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

Trybunał Sprawiedliwości uznał zatem, że Vega International nie dysponowała jak właściciel paliwem, od zakupu którego domaga się zwrotu VAT. Paliwo to bowiem zostało nabyte przez Vega Poland bezpośrednio od dostawców i według jej wyłącznego uznania. Vega Poland zdecydowała w szczególności o sposobach nabycia tego paliwa, ponieważ mogła wybrać, na jakiej stacji usługowej spośród dostawców wskazanych przez Vega International zatankuje paliwo, korzystając z pełnej swobody wyboru jego ilości oraz jakości, jak również momentu zakupu i sposobu wykorzystania paliwa⁹. Ponadto Vega Poland poniosła także całość kosztów związanych z takim tankowaniem, ponieważ Vega International przeniosła na nią koszt nabycia tego paliwa.

W tych okolicznościach zdaniem TS nie można uznać, że dostawa paliwa została dokonana na rzecz Vega International i że ta spółka następnie odsprzedała je Vega Poland, dokonując z kolei dostawy paliwa na jej rzecz. Vega International ograniczyła się w tym zakresie do udostępnienia polskiej spółce zależnej, za pośrednictwem kart paliwowych, zwykłego instrumentu pozwalającego jej nabyć to paliwo, odgrywając zatem jedynie rolę pośrednika w ramach transakcji nabycia tego towaru. W konsekwencji spółka ta w ocenie TS nie może domagać się zwrotu VAT.

Następnie TS zauważył, że zgodnie z art. 24 ust. 1 dyrektywy 2006/112 każda transakcja, która nie stanowi dostawy towarów, należy uważać za „świadczenie usług”. Transakcja realizowana przez Vega International wobec jej polskiej spółki zależnej, polegająca na udostępnieniu kart paliwowych do celów w szczególności zaopatrzenia w paliwo pojazdów, których transport zapewnia ta ostatnia, nie stanowi „dostawy towarów” w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112, w konsekwencji czego stanowi ona w ocenie TS „świadczenie usług” w rozumieniu art. 24 ust. 1 te samej dyrektywy.

W dalszej kolejności TS przeszedł do zbadania, czy takie świadczenie usług można zakwalifikować jako usługę udzielenia

kredytu zwolnioną z VAT w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. b dyrektywy 2006/112. W tym względzie TS przypominał, że transakcje zwolnione na podstawie tego przepisu są definiowane w zależności od charakteru świadczonych usług, a nie w zależności od usługodawcy lub usługobiorcy, tak że stosowanie tych zwolnień nie zależy od statusu podmiotu świadczącego te usługi¹⁰. Jeśli chodzi w szczególności o wyrażenie „udzielenia kredytów i pośrednictwo kredytowe”, znajdujące się we wspomnianym przepisie, należy je zdaniem TS interpretować szeroko, wobec czego jego zakresu nie można ograniczać wyłącznie do pożyczek i kredytów udzielanych przez instytucje bankowe i finansowe¹¹. Taką wykładnię potwierdza cel wspólnego systemu, ustanowionego przez dyrektywę 2006/112, polegający w szczególności na zapewnieniu równego traktowania podatników¹². W konsekwencji wykładnia, zgodnie z którą przyznanie finansowania zakupu przez bank byłoby zwolnione z VAT, podczas gdy finansowanie tegoż zakupu przez podmiot gospodarczy niemający szczególnego statusu podmiotu sektora finansowego lub bankowego byłoby opodatkowane VAT, naruszałaby jedną z podstawowych zasad wspólnego systemu VAT, czyli równe traktowanie podatników. Trybunał Sprawiedliwości zauważył, że w omawianej sprawie wszystkie transakcje dokonywane za pomocą kart paliwowych udostępnionych przez Vega International jej spółkom zależnym, w tym Vega Poland, były scentralizowane przez spółkę dominującą w Austrii, która otrzymywała od dostawców paliw faktury dokumentujące zakup paliwa wraz z VAT. Następnie, na koniec każdego miesiąca, Vega International przenosiła na spółki

¹⁰ Podobnie wyroki TS: z 4.05.2006 r., C-169/04, *Abbey National plc i Inscap Investment Fund przeciwko Commissioners of Customs & Excise*, EU:C:2006:289, pkt 66; z 21.06.2007 r., C-453/05, *Volker Ludwig przeciwko Finanzamt Luckenwalde*, EU:C:2007:369, pkt 25.

¹¹ Podobnie wyroki TS: z 27.10.1993 r., C-281/91, *Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf BV przeciwko Staatssecretaris van Financiën*, EU:C:1993:855 – dalej wyrok TS C-281/91, *Muys' en De Winter's Bouw – pkt 13*; z 22.10.2015 r., C-264/14, *Skatteverket przeciwko David Hedqvist*, EU:C:2015:718, pkt 37; z 18.10.2018 r., C-153/17, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs przeciwko Volkswagen Financial Services (UK) Ltd*, EU:C:2018:845 – dalej wyrok TS C-153/17, *Volkswagen Financial Services – pkt 35*.

¹² Zob. wyrok TS C-281/91, *Muys' en De Winter's Bouw*, pkt 14.

⁵ Podobnie wyrok TS z 6.02.2003 r., C-185/01, *Auto Lease Holland BV przeciwko Bundesamt für Finanzen*, EU:C:2003:73 – dalej wyrok TS C-185/01, *Auto Lease Holland – pkt 33*.

⁶ Podobnie wyrok TS C-185/01, *Auto Lease Holland*, pkt 34.

⁷ Podobnie wyrok TS C-185/01, *Auto Lease Holland*, pkt 35.

⁸ Zob. wyrok TS C-185/01, *Auto Lease Holland*, pkt 36.

⁹ Podobnie wyrok TS z 16.04.2015 r., C-42/14, *Minister Finansów przeciwko Wojskowej Agencji Mieszkaniowej w Warszawie*, EU:C:2015:229, pkt 26.

PRZEGLĄD ORZECZNICTWA



Trybunału Sprawiedliwości

zależne koszty związane z paliwem udostępnionym im do celów świadczenia usługi przewozu pojazdów i obciążała je dodatkowo opłatą w wysokości 2%. Spółki zależne albo mogły skompensować te zobowiązania ze swoimi należnościami, albo uregulować je w terminie od jednego do trzech miesięcy od dnia ich otrzymania. Trybunał Sprawiedliwości uznał, że stosując ww. opłatę, wynoszącą 2% wobec Vega Poland, Vega International otrzymywał wynagrodzenie za usługę świadczoną na rzecz swej polskiej spółki zależnej. Vega International świadczyła zatem usługę finansową na rzecz Vega Poland, finansując z góry zakup paliwa, a zatem działała w tym zakresie tak jak zwykła instytucja finansowa lub kredytowa. W tych okolicznościach TS stwierdził, że udostępnienie przez Vega International kart paliwowych na rzecz Vega Poland stanowiło rzeczywistą transakcję finansową, która jest zbliżona do przyznania kredytu w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. b dyrektywy 2006/112¹³. Wynika z tego, że usługi takie jak usługi świadczone przez Vega International na rzecz Vega Poland mogą korzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 135 ust. 1 lit. b dyrektywy 2006/112.

Z tych wszystkich względów TS orzekł jak na wstępie.

¹³ Podobnie wyrok TS C-153/17, Volkswagen Financial Services, pkt 36.

Interaktywne sesje o charakterze erotycznym a VAT

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 8.05.2019 r., C-568/17, Staatssecretaris van Financiën przeciwko L.W. Geelenowi

1) Artykuł 9 ust. 2 lit. c tiret pierwsze szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoczona podstawa wymiaru podatku¹ – dalej szósta dyrektywa – zmienionej dyrektywą Rady 2002/38/WE z 7.05.2002 r.² – dalej dyrektywa 2002/38 – oraz art. 52

¹ Dz.Urz. UE L 145, s. 1 ze zm.

² Dz.Urz. UE L 128, s. 41.

lit. a dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³ – dalej dyrektywa 2006/112 – należy interpretować w ten sposób, że świadczenie kompleksowej usługi polegającej na oferowaniu interaktywnych sesji o charakterze erotycznym z transmisją na żywo prowadzoną przez Internet stanowi „działalność rozrywkową” w rozumieniu tych przepisów. Nadto, w świetle ww. przepisów usługa ta jest „faktycznie świadczona” w miejscu, gdzie usługodawca ma siedzibę swojej działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego świadczona jest ta usługa, a w przypadku braku takiego miejsca – w jego stałym lub zwykłym miejscu zamieszkania.

2) Artykuł 9 ust. 2 lit. e tiret dwunaste szóstej dyrektywy, zmienionej dyrektywą 2002/38, i art. 56 ust. 1 lit. k dyrektywy 2006/112 w zw. z art. 11 rozporządzenia Rady (WE) nr 1777/2005 z 17.10.2005 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁴ – dalej rozporządzenie nr 1777/2005 – należy interpretować w ten sposób, że świadczenie usługi polegającej na oferowaniu interaktywnych sesji o charakterze erotycznym z transmisją na żywo prowadzoną przez Internet nie wchodzi w zakres stosowania tych przepisów, jeśli usługa ta jest świadczona na rzecz odbiorców znajdujących się w państwie członkowskim usługodawcy.

Omawiane orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości zapadło w następującym stanie faktycznym.

Zamieszkały na terytorium Królestwa Niderlandów L.W. Geelen trudnił się działalnością polegającą m.in. na oferowaniu swoim klientom transmitowanych na żywo przez Internet interaktywnych sesji o charakterze erotycznym. W tym też celu zatrudniał on modeli na Filipinach oraz dostarczał im sprzęt oraz oprogramowanie niezbędne do prowadzenia ww.

³ Dz.Urz. UE L 347, s. 1 ze zm.

⁴ Dz.Urz. UE L 288, s. 1.

transmisji. Aby uzyskać dostęp do prowadzonych transmisji, klienci L.W. Geelena musieli założyć konto u jednego z dostawców usług internetowych pobierających opłaty. Należności te w części były następnie przekazywane L.W. Geelenowi. Klienci przez cały czas mieli zapewnioną możliwość porozumiewania się z modelami i kierowania do nich poleceń. Jedną sesję mogło oglądać na żywo kilku klientów. W tych okolicznościach organ podatkowy uznał, że usługi świadczone przez L.W. Geelena podlegały opodatkowaniu VAT w Niderlandach i wydał decyzję o obowiązku zapłaty tego podatku za lata 2006–2009. Sąd, któremu ostatecznie przyszło rozstrzygnąć spór pomiędzy L.W. Geelenem a organem podatkowym, postanowił jednak zawiesić postępowanie i zwrócić się do TS z dwoma pytaniami prejudycjalnymi. Pierwsze z nich zmierzało do ustalenia, czy art. 9 ust. 2 lit. c tiret pierwsze szóstej dyrektywy oraz odpowiadający mu art. 52 lit. a dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że świadczenie usług polegających na oferowaniu interaktywnych sesji o charakterze erotycznym z transmisją na żywo przez Internet stanowi „działalność rozrywkową” w rozumieniu tych przepisów, a jeśli tak, to jak należy ustalić miejsce, w którym usługa ta jest „faktycznie świadczona” w rozumieniu tych przepisów. Drugie pytanie zmierzało zaś do ustalenia, czy art. 9 ust. 2 lit. e tiret dwunaste szóstej dyrektywy i odpowiadający mu art. 56 ust. 1 lit. k dyrektywy 2006/112 w zw. z art. 11 rozporządzenia nr 1777/2005 należy interpretować w ten sposób, że świadczenie tychże usług należy uznać za „usługę świadczoną drogą elektroniczną” w rozumieniu tych przepisów.

Trybunał Sprawiedliwości rozstrzygnął sprawę na niekorzyść L.W. Geelena.

Na wstępie przypomniał, że art. 9 ust. 2 lit. c tiret pierwsze szóstej dyrektywy jako miejsce świadczenia usług, których przedmiotem jest w szczególności „działalność rozrywkowa lub podobna”, w tym w stosownych przypadkach świadczenie usług pomocniczych, przyjmuje miejsce, w którym usługi te faktycznie są świadczone. Prawodawca Unii uznał, że w przypadku gdy dany podmiot świadczy swoje usługi w państwie, w którym są one faktycznie wykonywane, oraz gdy organizator imprezy uzyskuje w tym samym państwie VAT uiszczony przez konsumenta końcowego, podatek ten, którego podstawę stanowi



PRZEGLĄD ORZECZNICTWA

Trybunału Sprawiedliwości

całość świadczonych usług, których koszt jest uwzględniony w cenie kompleksowego świadczenia płaconej przez konsumenta, powinny zostać przekazany temu państwu, bez względu na miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę działalności gospodarczej⁵. Jednocześnie TS zauważył, że przepisy art. 9 ust. 1 oraz art. 9 ust. 2 lit. c tiret pierwsze szóstej dyrektywy odpowiadają odpowiednio art. 43 i art. 52 lit. a dyrektywy 2006/112, przez co należy interpretować je w ten sam sposób⁶.

W dalszej kolejności TS stwierdził, że z art. 9 ust. 2 lit. c szóstej dyrektywy wynika, że aby świadczenie usług wchodziło w zakres stosowania tego przepisu, jego głównym celem musi być w szczególności dostarczenie rozrywki⁷. Zdaniem TS w tym względzie nie jest wymagany żaden szczególny poziom artystyczny, a zakresem art. 9 ust. 2 lit. c szóstej dyrektywy są objęte także usługi mające za przedmiot po prostu podobną działalność do działalności rozrywkowej⁸. W omawianej sprawie przedmiotowe usługi miały złożony charakter, ponieważ składały się z kilku rodzajów działalności. Modele znajdujący się fizycznie na Filipinach występowały w spektaklach o charakterze erotycznym, które były transmitowane na żywo przez Internet w ramach działalności organizowanej przez L.W. Geelena na terytorium Niderlandów. Klienci mogli wchodzić w interakcje z modelami. Zatrudnieni modele występowali w tych spektaklach w ramach stosunku pracy łączącego ich z ich organizatorem. Organizator ten otrzymywał zaś wynagrodzenie za możliwość oglądania tych transmisji za pośrednictwem dostawców Internetu, u których klienci musieli utworzyć konto. Organizator ustanowił również ramy techniczne i organizacyjne wymagane dla

umożliwienia dostępu do oferowanych przez siebie sesji. Mając na uwadze wszystkie przywołane powyżej okoliczności, TS uznał, że interaktywnych sesji nie da się porównać do klasycznych imprez kulturalnych, takich jak koncert, targi czy wystawa, ponieważ poprzez oferowane usługi L.W. Geelen nie dawał dostępu do usług świadczonych w określonym miejscu przez określony okres, lecz organizował określony rodzaj spektakli, które mogły odbywać się w dowolnym miejscu i czasie, w ramach interaktywnych sesji dostępnych przez Internet, oraz umożliwiał jednocześnie ich tworzenie i rozpowszechnianie.

W dalszych rozważaniach TS zauważył jednak, że usługa ta miała na celu dostarczenie adresatom rozrywki. Z powyższego wynika, że świadczenie takiej usługi powinno być uważane za „działalność rozrywkową”, podlegającą art. 9 ust. 2 lit. c tiret pierwsze szóstej dyrektywy. Bez znaczenia jest w tym względzie okoliczność, że świadczenie tych usług rozrywkowych odbywało się bez fizycznej obecności ich adresatów i że nie korzystali oni z tego świadczenia w jednym miejscu. Przepis art. 9 ust. 2 lit. c szóstej dyrektywy nie stanowi przecież, iż zastosowanie tego przepisu musi ograniczać się wyłącznie do świadczenia usług podczas takich imprez odbywających się w jednym określonym punkcie. Przeciwnie – jak stwierdził TS – świadczenie usług wchodzi w zakres stosowania tego przepisu przez sam fakt, że ich głównym celem jest w szczególności dostarczenie rozrywki, a co za tym idzie – wynika to z samej ich natury. W związku z tym przy braku w art. 9 ust. 2 lit. c szóstej dyrektywy wyraźnego wymogu, by lokalizację fizycznego świadczenia działalności rozrywkowej można było łatwo lub dokładnie wskazać, TS uznał, że ani fakt, że usługi są świadczone bez fizycznej obecności adresatów, ani fakt, że nie korzystają oni z tego świadczenia w jednym miejscu, nie stoją na przeszkodzie zastosowaniu tego przepisu.

Trybunał Sprawiedliwości przeszedł zatem do zbadania, jakie miejsce należy uznać za miejsce, w którym usługa jest „faktycznie świadczona” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c szóstej dyrektywy. W tym względzie rząd niderlandzki stał na stanowisku, że ze względu na rozwój technologii należy uznać, iż miejsce to znajdowało się tam, gdzie klient był w stanie uzyskać dostęp do spektaklu.

Wprawdzie modele uczestniczący w transmisjach fizycznie znajdowali się na terytorium Filipin, niemniej organizowanie i oferowanie interaktywnych sesji o charakterze erotycznym stanowiło kompleksową usługę realizowaną nie przez modeli, lecz przez L.W. Geelena. Skoro czynności niezbędne do świadczenia owych usług skupiały się w miejscu, z którego usługodawca, po pierwsze, organizował interaktywne sesje mające za przedmiot spektakle o charakterze erotycznym, których wykonawcami byli modele, a po drugie – umożliwiał klientom oglądanie tych sesji przez Internet z wybranego przez nich miejsca, a także wchodzenie w interakcję z modelami, taka kompleksowa usługa musi być, zdaniem TS, uważana za „faktycznie świadczoną” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c szóstej dyrektywy w miejscu, z którego była ona dostarczana przez tego usługodawcę, czyli w omawianej sprawie w siedzibie jego działalności gospodarczej w Niderlandach.

Dalej TS zastrzegł, że wprawdzie www. miejsce opodatkowania pokrywa się w omawianym przypadku z miejscem wskazanym w art. 9 ust. 1 tej dyrektywy, niemniej art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy nie należy postrzegać jako wyjątku od zasady ogólnej. Choć więc ten ostatni przepis, jak wynika z motywu siódmego szóstej dyrektywy, pozwala w stosownym razie zapewnić, by dane usługi podlegały VAT w państwie członkowskim, na terytorium którego adresaci korzystają z usług⁹, to w żaden sposób nie jest wykluczone, by miejsce faktycznej realizacji rozpatrywanych usług mogło znajdować się, zważywszy na okoliczności sprawy, w państwie członkowskim, w którym usługodawca ma siedzibę. Wykładnia taka jest trafna, jako że dostarcza ona użytecznego łącznika, który prowadzi do rozwiązania racjonalnego pod względem podatkowym¹⁰. Jest ona bowiem według TS zgodna z celem art. 9 szóstej dyrektywy, który polega na ustanowieniu normy kolizyjnej mającej zapobiec ryzyku tak podwójnego opodatkowania, jak i braku opodatkowania oraz ułatwia zastosowanie normy kolizyjnej z art. 9 ust. 2 lit. c szóstej dyrektywy, umożliwiając

⁵ Zob. podobnie wyroki TS: z 26.09.1996 r., C-327/94, Jürgen Dudda przeciwko Finanzamt Bergisch Gladbach, EU:C:1996:355 – dalej wyrok TS C327/94, Jürgen Dudda – pkt 24; z 9.03.2006 r., C-114/05, Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie przeciwko Gillan Beach Ltd, EU:C:2006:169 – dalej wyrok TS C-114/05, Gillan Beach – pkt 18, 22.

⁶ Zob. analogicznie wyrok TS z 6.11.2008 r., C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet przeciwko Skatteverket, EU:C:2008:609, pkt 23.

⁷ Zob. podobnie wyroki TS: C-327/94, Jürgen Dudda, pkt 26; a także z 12.05.2005 r., C-452/03, RAL (Channel Islands) Ltd i inni przeciwko Commissioners of Customs & Excise, EU:C:2005:289 – dalej wyrok TS C-452/03, RAL – pkt 31.

⁸ Wyroki TS: C-327/94, Jürgen Dudda, pkt 25; C-452/03, RAL, pkt 32; C-114/05, Gillan Beach, pkt 19.

⁹ Podobnie wyrok TS C-452/03, RAL, pkt 33.

¹⁰ Podobnie wyrok TS z 4.07.1985 r., 168/84, Gunter Berkholz przeciwko Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, EU:C:1985:299, pkt 17, 18.

PRZEGLĄD ORZECZNICTWA



Trybunału Sprawiedliwości

proste zarządzanie – w miejscu świadczenia usług – zasadami poboru podatku¹¹. Ponadto mając na uwadze fakt wynikający wprost z akt sprawy, iż wszyscy klienci L.W. Geelena znajdowali się w Niderlandach, taka wykładnia pozwala ponadto zapewnić podleganie danych usług systemowi VAT w tym państwie członkowskim, na terytorium którego odbiorcy korzystali z tych usług.

Odnosnie do drugiego pytania TS zauważył, że art. 9 ust. 2 lit. e tiret dwunaste szóstej dyrektywy określa miejsce świadczenia usług dostarczanych drogą elektroniczną w odniesieniu do usług, o których mowa w załączniku L do tej dyrektywy oraz w art. 11 rozporządzenia nr 1777/2005, jeśli są one świadczone na rzecz odbiorców mających siedzibę poza Unią Europejską lub podatników mających siedzibę w Unii, lecz poza państwem usługodawcy. Omawiany art. 9 ust. 2 lit. e tiret dwunaste odpowiada art. 56 ust. 1 lit. k dyrektywy 2006/112. W tym zakresie TS raz jeszcze zauważył, że poddane jego ocenie usługi były świadczone dla klientów znajdujących się w Niderlandach. W tych okolicznościach, bez potrzeby ustalania, czy usługę taką należy uznać za „usługę świadczoną drogą elektroniczną”, o której mowa w załączniku L do szóstej dyrektywy i w art. 11 rozporządzenia nr 1777/2005, TS stwierdził, że art. 9 ust. 2 lit. e tiret dwunaste wskazanej dyrektywy nie może znaleźć zastosowania w omawianej sprawie. Z tych wszystkich przyczyn TS orzekł jak na wstępie.

¹¹ Analogicznie wyrok TS z 6.11.2008 r., C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet przeciwko Skatteverket, EU:C:2008:609, pkt 30, 31.

Zwolnienie z VAT towarów przeznaczonych do wywozu poza terytorium UE

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 28.03.2019 r., C-275/18, Milan Vinš przeciwko Odvolací finanční ředitelství

Artykuł 146 ust. 1 lit. a w zw. z art. 131 dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹

¹ Dz.Urz. UE L 347, s. 1 ze zm.

– dalej dyrektywa 2006/112 – należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby przepis prawa krajowego uzależniał zwolnienie z podatku od wartości dodanej przewidziane dla towarów przeznaczonych do wywozu poza terytorium Unii Europejskiej od przesłanki, aby towary te zostały objęte procedurą celną wywozu, w sytuacji, w której jest bezsporne, że zostały spełnione materialnoprawne przesłanki zwolnienia, w tym w szczególności przesłanka faktycznego wyprowadzenia danych towarów z terytorium Unii.

Omawiane orzeczenie zostało wydane w ramach sporu pomiędzy Milanem Vinšem a czeskim organem podatkowym. W latach 2012–2014 M. Vinš wysłał pocztą poza terytorium Unii Europejskiej kolekcjonerskie artykuły militarne w liczbie 400–500 sztuk miesięcznie. Zdaniem M. Vinš dostawy tych towarów były zwolnione z VAT, ponieważ obejmowały towary przeznaczone do wywozu. Organ podatkowy nie zgodził się jednak z tą oceną, podatnik nie wykazał bowiem, iż towary te zostały objęte procedurą celną wywozu, w konsekwencji czego dostawy te nie mogły korzystać ze zwolnienia w eksporcie. Skarga, którą M. Vinš wywiódł od decyzji organu, została oddalona przez sąd I instancji. Zdaniem tego sądu wymóg objęcia towarów przeznaczonych do wywozu procedurą celną wywozu jako przesłanka prawa do zwolnienia w eksporcie był proporcjonalny, umożliwiał skuteczną kontrolę wywozu i był w pełni zgodny z prawem Unii. Sąd I instancji uznał za niewystarczające to, aby sporne towary zostały faktycznie dostarczone w państwach trzecich. Wyrok ten skarżący zaskarżył skargą kasacyjną.

Po zapoznaniu się z treścią uzasadnienia skargi kasacyjnej, sąd II instancji postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości z pytaniem prejudycjalnym w kwestii tego, czy art. 146 ust. 1 lit. a w zw. z art. 131 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby przepis prawa krajowego uzależniał zwolnienie z VAT przewidziane dla towarów przeznaczonych do wywozu poza terytorium Unii od przesłanki, aby towary te zostały objęte procedurą celną wywozu.

Trybunał Sprawiedliwości rozstrzygnął sprawę na korzyść M. Vinš.

Na wstępie zauważył, że zgodnie z art. 146 ust. 1 lit. a dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych poza terytorium Unii przez sprzedawcę lub na jego rzecz. Z użytego w tym przepisie terminu „wysyłane” wynika w ocenie TS, że eksport towarów następuje, a zwolnienie dostawy na eksport ma zastosowanie, gdy prawo do rozporządzenia tym towarem jak właściciel zostało przeniesione na nabywcę, a dostawca wykaze, że towar został wysłany lub przetransportowany poza terytorium Unii i że w następstwie tej wysyłki lub tego transportu opuścił fizycznie terytorium Unii².

Trybunał Sprawiedliwości wskazał, że w omawianej sprawie bezsporne było to, iż dane towary zostały wysłane przez M. Vinša pocztą poza terytorium Unii, a on sam może wykazać, że towary te faktycznie opuściły terytorium Unii, za pomocą dokumentów wydanych przez służby pocztowe.

² Podobnie wyrok TS z 28.02.2018 r., C-307/16, Stanisław Pieńkowski przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Lublinie, EU:C:2018:124, pkt 25.

W następnych numerach polecamy:

Czyżby sprawa „prewspółczynnika” w VAT wreszcie została zakończona?

Trybunał Sprawiedliwości o nadużyciu zwolnienia z podatku u źródła: zaskakujące rozczarowanie czy przewidywalny kierunek interpretacji? Polskie regulacje niezgodne z prawem UE?

Podatek od wyjścia – przykład nieprzemysłanej legislacji podatkowej

Grupy podatkowe – koncepcje reformy ze szczególnym uwzględnieniem analizy porównawczej oraz aspektów międzynarodowych. Część I – CIT

Zasada pewności prawa a „cienka kapitalizacja”



PRZEGLĄD ORZECZNICTWA

Trybunału Sprawiedliwości

Przepis art. 146 ust. 1 lit. a dyrektywy 2006/112 nie przewiduje przesłanki, jaką na podstawie przepisów krajowych wywodzą czeskie organy podatkowe, iż towar przeznaczony do wywozu powinien zostać objęty procedurą wywozu, aby można było zastosować zwolnienie w eksporcie określone w ww. przepisie. Trybunał Sprawiedliwości uznał zatem, że zakwalifikowanie transakcji jako dostawy na eksport na podstawie art. 146 ust. 1 lit. a dyrektywy 2006/112 nie zależy od objęcia danych towarów procedurą celną wywozu, której nieprzestrzeganie skutkuje pozbawieniem podatnika prawa do zwolnienia w eksporcie³.

Wprawdzie zgodnie z art. 131 dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie są zobowiązane do ustalenia przesłanek warunkujących zwolnienie z opodatkowania VAT transakcji eksportu w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania zwolnień przewidzianych przez tę dyrektywę oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć, niemniej jednak przy wykonywaniu tych kompetencji państwa te powinny

³ Podobnie wyrok TS z 19.12.2013 r., C-563/12, BDV Hungary Trading Kft. przeciwko Nemzeti Adó-és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága, EU:C:2013:854, pkt 27.

przestrzegać ogólnych zasad prawa, które stanowią część porządku prawnego Unii, do których należy w szczególności zasada proporcjonalności⁴. Co się tyczy owej zasady, TS przypomniał, że przepis krajowy wykracza poza to, co jest niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku, jeśli w istocie uzależnia on prawo do zwolnienia z VAT od spełnienia obowiązków formalnych, nie uwzględniając przesłanek materialnoprawnych, a w szczególności nie biorąc pod uwagę kwestii, czy zostały one spełnione. Owe transakcje powinny być bowiem opodatkowane przy uwzględnieniu ich cech obiektywnych⁵.

Zdaniem TS przesłanka wywodzona przez krajowe organy podatkowe, stojąca na przeszkodzie przyznaniu zwolnienia z VAT dla dostawy towarów, które nie zostały objęte procedurą wywozu, w sytuacji gdy jest bezsporne, że towary te zostały faktycznie wywiezione, nie zachowuje zasady proporcjonalności. Wprowadzenie takiej

⁴ Podobnie wyrok TS z 8.11.2018 r., C-495/17, Cartrans Spedition Srl przeciwko Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova i Direcția Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii, EU:C:2018:887 – dalej wyrok TS C-495/17, Cartrans Spedition – pkt 37.

⁵ Podobnie wyrok TS C-495/17, Cartrans Spedition, pkt 38.

przesłanki oznaczałoby uzależnienie prawa do odliczenia od spełnienia obowiązków formalnych bez zbadania, czy ustanowione przez prawo Unii przesłanki materialnoprawne zostały rzeczywiście spełnione. Sama okoliczność, że eksporter nie objął danych towarów procedurą wywozu, nie oznacza, że taki wywóz faktycznie nie nastąpił⁶.

W omawianym przypadku brak poszanowania formalnego wymogu objęcia towarów przeznaczonych do wywozu procedurą wywozu nie może prowadzić do tego, że eksporter traci prawo do zwolnienia w eksporcie, o ile zostało wykazane faktyczne wyprawienie danych towarów z terytorium Unii.

Zważając na powyższe, TS orzekł jak na wstępie.

dr Ewa Prejs

Autorka jest adiunktem w Katedrze Prawa Finansów Publicznych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu oraz radcą prawnym specjalizującym się w prawie podatkowym*

⁶ Podobnie wyrok TS C-495/17, Cartrans Spedition, pkt 50.

* dr. Ewa Prejs (the author is an associate professor at the Head of the Chair of Public Finance Law of the Nicolaus Copernicus University in Toruń and a practising attorney at law, specializing in tax law). ORCID: 0000-0003-2784-2227

REKLAMA

Praktyczna wiedza od cenionych ekspertów

- Autorzy wyjaśniają problematyczne zagadnienia związane ze skutkami rozliczeń podatku VAT transakcji sprzedaży, kupna, leasingu oraz najmu nieruchomości.
- **Główne zagadnienia wyjaśnione w książce:**
 - wysokość opodatkowania sprzedaży/najmu nieruchomości
 - moment powstania obowiązku podatkowego
 - sposób dokumentowania świadczenia fakturami.
- Liczne przykłady ułatwiające zrozumienie omawianych kwestii, wzbogacono zarówno **aktualnym orzecznictwem judykatury**, jak i stanowiskiem organów podatkowych.
- Autorzy odpowiadają na najczęstsze pytania związane z wysokością opodatkowania sprzedaży nieruchomości.

Cena: 149 zł



Wolters Kluwer

Zamów w księgarni **Profinfo.pl** lub telefonicznie **22 535 80 72**

TEMAT MIESIĄCA

prof. dr hab. Andrzej Gomułowicz

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, czyli – Ave Caesar morituri te salutant

Słowa kluczowe: zasada bezpieczeństwa prawnego podatnika, zasada demokratycznego państwa prawnego, zasada proporcjonalności, zasada zaufania do państwa, niekonstytucyjność klauzuli, zasada wolności gospodarczej, uprawnienia Szefa KAS, zasada zakazu nadmiernej ingerencji, zasada lojalności

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania zawiera rozwiązania, które naruszają zarówno zasadę proporcjonalności ujętą w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r.¹ – dalej Konstytucja – w art. 31 ust. 3, jak i zasadę demokratycznego państwa prawnego ustanowioną w jej art. 2. Klauzula narusza bezpieczeństwo prawne podatnika, a jednocześnie narusza zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego. Szef KAS otrzymał pełną swobodę ustalania pojęć nieostrych, niedookreślonych, zwrotów ocennych, a to oznacza, że decyzje mogą przekształcić się w działanie zupełnie arbitralne. Tym samym klauzula nie gwarantuje rzeczywistej ochrony praw podatnika, albowiem brak jest instytucjonalnego rozwiązania, które chroniłoby te prawa przed arbitralnością decyzji Szefa KAS.

1. Wprowadzenie – charakter prawny wątpliwości

Konstrukcja prawna klauzuli, a także jej treść oraz motywy wprowadzenia, upoważniają do sformułowania pytań, które są merytorycznie związane i uzasadnione ideą tej klauzuli².

Przed wszystkim, czy klauzula:

- zapewnia bezpieczeństwo prawne podatnikowi,
- respektuje zasadę określoności przepisów prawa podatkowego,
- respektuje zasadę lojalności,
- respektuje zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego.

Istotne są także dwa kolejne, pozostające ze sobą w związku merytorycznym pytania natury konstytucyjnej, a mianowicie: 1) **czy klauzula respektuje zasadę demokratycznego państwa prawnego ustanowioną w art. 2 Konstytucji**; 2) **czy klauzula respektuje konstytucyjną zasadę proporcjonalności ujętą w art. 31 ust. 3 Konstytucji**. Pytania są zasadne, albowiem ustawodawca jest związany Konstytucją, przy stanowieniu obowiązków podatkowych, a to oznacza, że także

wartościami konstytucyjnymi, aksjologią Konstytucji oraz jej metaaksjologią³.

Powyższe pytania trzeba zestawić z treścią rozwiązań przyjętych w konstrukcji prawnej klauzuli i zapytać, czy rozwiązanie to ma cechę prawa, a także, czy respektuje konstytucyjne standardy dotyczące zasad prawidłowej legislacji. Problem jest istotny, albowiem dotyczy postulatu pewności prawa podatkowego oraz pewności stosowania przepisów prawa podatkowego⁴.

W doktrynie podatkowej trafnie dowodzi się, że „prawo nie jest prawem, jeżeli nie charakteryzuje się przynajmniej w określonym, minimalnym stopniu pewnością. Wyraża to rzymska paremia *ubi ius incertum, ibi ius nullum*”⁵.

A z tym wiąże się kolejne zagadnienie, mianowicie bezpieczeństwo prawne podatnika rozumiane jako pewność prawa. Pewność prawa „to cecha prawa polegająca na tym, że podmiot, do którego prawo się odnosi (adresat normy, obywatel, podatnik), jest w stanie przewidzieć determinowane nim skutki faktów (stanów rzeczy), w tym czynów (działań i zaniechań) własnych i innych podmiotów”⁶.

Wątpliwości sformułowane w pytaniach są ważne, przy ocenie konstrukcji prawnej klauzuli, albowiem konstytucyjny nakaz respektowania zasad prawidłowej

¹Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

²Na temat teoretycznych założeń klauzuli, możliwych koncepcji rozwiązań prawnych, ich uzasadnień, w sposób kompleksowy wypowiedzi się A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013, a w szczególności zob.: charakter prawny i struktura klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, s. 295–318; dylematy konstrukcji prawnej, s. 319–341; perspektywy wprowadzenia klauzuli w Polsce, s. 343–358.

³W. Dziedziak, *O prawie słusznym*, Lublin 2015, s. 235 i n.

⁴Zob. na ten temat H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 21–63.

⁵H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa...*, s. 28.

⁶H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa...*, s. 63.



legislacji wiąże się z zagwarantowaniem przewidywalności i obliczalności rozstrzygnięć, które wobec podatnika podejmuje organ podatkowy.

Jeśli z winy prawodawcy konstrukcja prawa jest niejasna, nieprecyzyjna, wieloznaczna, to stwarza to niepewność co do praw i obowiązków podatnika, a zatem stwarza podstawy do arbitralnych rozstrzygnięć organów podatkowych, albowiem swoboda luzu decyzyjnego organu podatkowego jest nadmierna.

2. Znaczenie zasady określoności przepisów prawa podatkowego

Z zasady określoności przepisów wywodzi się obowiązek formułowania przez ustawodawcę przepisów podatkowych w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym⁷. Każdy przepis prawnopodatkowy powinien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego.

Wymóg jasności odnosi się do nakazu tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich

⁷ Zob. A. Choduń, *Aspekty językowe derywacyjnej koncepcji wykładni prawa*, Szczecin 2018, s. 143–178.

adresatów. Adresaci oczekują bowiem od ustawodawcy stanowienia norm nienagannych z punktu widzenia techniki legislacyjnej, a więc niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków bądź przyznanych uprawnień.

Z jasnością przepisów podatkowych wiąże się ich precyzja. Powinna ona przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznanych uprawnień, tak by ich treść była bezwarunkowo oczywista. Wadliwa, niedokładna, w wysokim stopniu nieokreślona i niejasna redakcja przepisów prawa podatkowego uniemożliwia precyzyjne ustalenie treści zawartej w regulacji ustawowej, a to powoduje niepewność zarówno co do obowiązków, jak i uprawnień⁸.

Taki charakter ma w szczególności treść art. 119a – bez art. 119f działu IIIA ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa⁹ – dalej o.p. – *Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania*.

Rozwiązania prawne, które są ujęte w sposób nieprecyzyjny, niejednoznaczny, powodujący istotne wątpliwości interpretacyjne, mogą prowadzić do tego, że przepisy te zostaną uznane przez

⁸ Wyroki TK: z 21.03.2001 r., K 24/00, OTK 2001/3, poz. 51; z 7.11.2006 r., SK 42/05, OTK 2006/10, poz. 148.

⁹ Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.

TEMAT MIESIĄCA

Trybunał Konstytucyjny za sprzeczne ze standardem określoności¹⁰.

I to pytanie jest zasadne w odniesieniu do klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Wymóg precyzji, jasności i spójności logicznej należy stawiać – i to jest oczywiste – całemu aktowi prawnemu. A przy ocenie regulacji, która obejmuje kilka przepisów, albo przy badaniu różnych norm prawnych zawartych w jednym akcie prawnym konieczne jest rozważenie, czy te regulacje i unormowania pozostają ze sobą spójne i czy są logicznie powiązane. Taka ocena wymaga znajomości prawideł logiki formalnej.

Naruszenie przez ustawodawcę standardu jasności nie zawsze stanowi dostateczne uzasadnienie dla stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu. Może to mieć miejsce tylko wówczas, gdy ta niejasność jest tak daleko posunięta, że wynikającej z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków, które służą eliminowaniu niejedności w stosowaniu prawa¹¹.

Każdy przepis prawa podatkowego, który ogranicza prawo własności, inne prawa majątkowe oraz wolności ekonomiczne, musi być sformułowany w sposób, który pozwala jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Ponadto przepis ten musi być tak precyzyjny, aby była zapewniona jego jednolita wykładnia i stosowanie. Musi być też ujęty tak, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulacje, które ograniczają korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw ekonomicznych.

Artykuł 217 Konstytucji konkretyzuje w zakresie obowiązku podatkowego zasadę określoności prawa. Jest ona częścią zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, tj. zasady lojalności. Tego standardu nie spełniają rozwiązania przyjęte w art. 119a–119f o.p. dotyczące klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

¹⁰ M. Granat, *Pojmowanie konstytucyjnych zasad prawa w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego* [w:] *Zasady naczelne Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r.*, red. A. Bałaban, red. P. Mijał, Szczecin 2018, s. 148 i n.; zob. także T. Zalasziński, *W sprawie pojęcia konstytucyjnej zasady prawa*, „Państwo i Prawo” 2004/8, s. 18 i n.; A. Choduń, *Aspekty językowe...*, s. 179–283.

¹¹ Wyroki TK: z 3.12.2002 r., P 13/02, OTK 2002/7, poz. 90; z 3.11.2004 r., K 18/03, OTK 2004/10, poz. 103; z 28.02.2008 r., K 43/07, OTK 2008/1, poz. 8. Pozbawienie mocy obowiązującego przepisu, z powodu jego niejasności, należy traktować jako ostateczność, stosowaną tylko wtedy, gdy inne metody, w szczególności wykładnia orzecznictwa sądowego, zawiodą. Tak więc przesłanką niekonstytucyjności będzie tylko nieokreśloność o charakterze kwalifikowanym. Jest nią taka, która powoduje dowolność interpretacji czy też brak możliwości poprawnej i logicznej interpretacji, a w końcu brak możliwości poprawnej funkcjonalnej, spójnej systemowo interpretacji. Zob. na ten temat wyrok TK z 3.11.2004 r., K 18/03, OTK 2004/10, poz. 103.

3. Zasada lojalności – istota i znaczenie

Zasada lojalności jest często określana jako zasada zaufania podatnika do państwa i stanowionego przez nie prawa. Treść tej zasady opiera się na pewności prawa. Jest to taki zespół cech przysługujący prawu, które mają zapewnić podatnikowi bezpieczeństwo prawne¹².

Zasada lojalności to zakaz nadmiernej ingerencji w sferę praw i wolności ekonomicznych podatnika, czyli zakaz kształtowania obowiązków w taki sposób, by nie ograniczały one tych wolności, jeżeli nie wymaga tego ważny interes publiczny.

Zasada lojalności to również zakaz dotyczący tworzenia przez ustawodawcę takich konstrukcji, które stanowią tylko złudzenie prawa, tym samym są pozorem ochrony prawa własności, innych praw majątkowych i wolności ekonomicznych. Ustawodawca nie może do prowadzać do takiego zawężenia możliwości realizacji formalnie przyznanego podatnikowi prawa podmiotowego, że w istocie staje się to prawem bezprzedmiotowym, tj. pozbawionym wartości¹³.

Obowiązek respektowania przez ustawodawcę zasady lojalności obejmuje zakaz tworzenia prawa, które wprowadza pozorne instytucje prawne. Oznacza to, że prawodawca nie może w dowolny sposób kształtować treści obowiązujących przepisów, traktując je jako skuteczny instrument do osiągnięcia stale coraz to innych celów, które sobie dowolnie wyznacza (np. tzw. uszczelnianie systemu podatkowego)¹⁴.

Lojalność to respektowanie przez prawodawcę warunków, które umożliwiają przewidywalność działań organów państwa i związanych z nimi zachowań podatnika. Bezpieczeństwo prawne, jeśli jest respektowane przez ustawodawcę, umożliwia podatnikowi przewidywalność działań organów państwa i związane z tą przewidywalnością

¹² A. Błaś, *Zasada zaufania obywatela do państwa* [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001, s. 203–204; „Zasada ta (...) jest kluczem konstytucyjnej aksjologii, wzorcem, z którego Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie rekonstruuje szczegółowe zasady demokratycznego państwa prawa, jest wartością, którą należy uwzględnić w procesie wykładni prawa, a także naczelną regułą sposobu działania wszystkich organów administracji publicznej”; zob. także H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa...*, s. 80–112.

¹³ Wyroki TK: z 15.07.1996 r., K 5/96, OTK 1996/4, poz. 30; z 24.10.2000 r., SK 7/00, OTK 2000/7, poz. 256; z 10.04.2006 r., SK 30/04, OTK 2006/4, poz. 42. A. Błaś, *Zasada zaufania...*, s. 205: „Prawo ucieleśniać ma określony system wartości społecznie akceptowanych. Prawo nie powinno pełnić roli instrumentu służącego realizacji bieżących i doraźnych celów władzy państwowej, lecz służyć ma celom dalekosiężnym, które mają swoje oparcie w wartościach społecznie akceptowanych. Najważniejszą z tej wartości jest godność człowieka i jego wolność. Godność, wolność, prawa jednostki, stanowią nieprzekraczalne granice aktywności państwa”.

¹⁴ Wyrok TK z 19.03.2007 r., K 47/05, OTK 2007/3, poz. 27; zob. też na ten temat wyroki TK: z 15.02.2005 r., K 48/04, OTK-A 2005/2, poz. 15; z 29.11.2006 r., SK 51/06, OTK-A 2006/10, poz. 156.

prognozowanie własnych działań gospodarczych, majątkowych, finansowych¹⁵.

Lojalność jest naruszona wówczas, gdy prawodawca stanowi prawo w taki sposób, że daje to organom podatkowym zbyt dużą swobodę, która prowadzi do dowolności rozstrzygnięć. Zatem konstytucyjnej ochronie, w ramach zasady lojalności, musi podlegać także sposób interpretacji prawa, przyjmowany podczas stosowania przepisów podatkowych przez organy podatkowe¹⁶. Taką swobodę uzyskał Szeł KAS.

4. Znaczenie zakazu nadmiernej ingerencji – art. 31 ust. 3 Konstytucji

Artykuł 31 ust. 3 Konstytucji to zasada samoograniczenia się władzy. I ta zasada rozumiana jest jako zakaz nadmiernej ingerencji (zasada proporcjonalności).

Z zasady tej wynikają trzy charakterystyczne, i pozostające ze sobą w związku, obowiązki ustawodawcy:

- 1) przyjmowanie danej regulacji tylko wówczas, gdy jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest związana;
- 2) nakaz kształtowania danej regulacji w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonych celów;
- 3) zachowanie proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami, względnie niedogodnościami, wynikającymi dla adresatów przyjętych unormowań.

Zasada zakazu nadmiernej ingerencji przenosi punkt ciężkości na adekwatność celu i środka użytego dla osiągnięcia celu danej regulacji prawnej. Zasadę tę powinien uwzględniać ustawodawca, ingerując w sferę praw i wolności ekonomicznych jednostki (obowiązek podatkowy)¹⁷.

¹⁵ A. Błaś, *Zasada zaufania*..., s. 210: „W państwie prawa obowiązuje prymat prawa, nie zaś polityki. Przyjęcie prymatu polityki oznaczałoby w istocie zgodę na posługiwanie się prawem dla realizacji bieżących celów politycznych. Mogą to być cele społeczne lub ekonomiczne. Zawsze jednak dla ich realizowania stanowi się i stosuje prawo powszechnie obowiązujące (...) Dochodzimy w ten sposób do najważniejszej zasady konstytucyjnego państwa prawa: zasady zakazującej instrumentalnego traktowania prawa, ściślej, zakazu instrumentalnego stanowienia prawa i instrumentalnego stosowania prawa”.

¹⁶ Zob. na ten temat R. Mastalski, *Prawo podatkowe a gospodarka*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005/3, s. 5–17; tenże, *Stanowienie prawa podatkowego a jego wykładnia i stosowanie w ramach porządku prawnego Unii Europejskiej*, „Prawo i Podatki” 2005/2, s. 33–38; tenże, *Dyskurs argumentacyjny w doktrynie prawa podatkowego i w procesie jego stosowania* [w:] *Główne Wyzwania i Problemy Systemu Finansów Publicznych*, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, Lublin 2009, s. 573–581.

¹⁷ Zob. postanowienie WSA we Wrocławiu z 5.12.2011 r., I SA/Wr 1184/11, LEX nr 1101758: „Zasada proporcjonalności znajduje zastosowanie wszędzie tam, gdzie organ administracyjny dysponuje uprawnieniem do nałożenia określonego obowiązku albo też do ograniczenia określonego prawa. Niewątpliwie winna być ona respektowana w dziedzinie prawa podatkowego, opartego na systemie norm o charakterze interwencyjnym, co sprowadza się do przestrzegania zasady, aby wynikające z przepisów prawa podatkowego obowiązki, w tym także o charakterze sankcyjnym, były dopuszczalne tylko wtedy i tylko w takim zakresie, w jakim służyć będą

Przy ocenie zgodności treści obowiązku podatkowego z zasadą zakazu nadmiernej ingerencji rozstrzyga się trzy szczegółowe kwestie:

- 1) czy regulacja ta jest właściwa dla osiągnięcia zamierzonych celów opodatkowania;
- 2) czy jest ona niezbędna dla ochrony realizacji interesu publicznego, z którym jest związana;
- 3) czy jej efekty pozostają w odpowiedniej proporcji do zakresu ciężarów podatkowych nakładanych na podatnika.

Zasada zakazu nadmiernej ingerencji wymaga spełnienia konstytucyjnych przesłanek, aby wkroczenie w sferę prawa własności, innych praw majątkowych, a także wolności ekonomicznych nie miało charakteru niekonstytucyjnego¹⁸. Tak więc wkroczenie ustawodawcy podatkowego musi mieć cechę niezbędności, koniecznej dla osiągnięcia wskazanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji celów, które to cele są władne uzasadnić naruszenie praw i wolności jednostki. Nie wystarczy przy tym, aby zastosowane środki tylko sprzyjały tym celom lub ułatwiały ich osiągnięcie, albo po prostu, by były wygodne dla organów władzy publicznej. Wkroczenie takie musi być środkiem najmniej dotkliwym dla podatnika, którego wolność lub prawo doznaje ograniczenia¹⁹.

Zasada zakazu nadmiernej ingerencji oznacza, że ustawodawca nie może ustanawiać ograniczeń, które przekraczają pewien stopień uciążliwości. Zwłaszcza naruszających proporcję pomiędzy stopniem naruszenia

do osiągnięcia wynikającego z ustawy celu prowadzonych działań, gdy będą do tego niezbędne, i gdy będą stanowiły dla ich adresata uciążliwość proporcjonalną względem doniosłości społecznej tego celu”.

¹⁸ W wyroku z 16.12.2009 r., I FSK 1172/08, LEX nr 575019, NSA stwierdził, że „zasada proporcjonalności nie jest jednoznacznie zdefiniowana. Na gruncie literatury przedmiotu można wszakże skonstatować, że zasada ta jest postrzegana jako dyrektywa adresowana do organów stanowiących prawo, zgodnie z którą, organy te, czyniąc użytek z przyznanych kompetencji nie powinny ustanawiać nadmiernych ograniczeń w korzystaniu przez jednostkę z podstawowych praw i wolności”.

¹⁹ Należy pamiętać o tym, że zasada zakazu nadmiernej ingerencji wynika również z regulacji unijnych. Artykuł 5 ust. 4 Traktatu o Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 13) zawiera rozwiązanie, zgodnie z którym zakres i formy działania Unii nie wykraczają poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia celów traktatów. Zob. także na ten temat A. Frąckowiak-Adamska, *Zasada proporcjonalności jako gwarancja swobód rynku wewnętrznego Wspólnoty Europejskiej*, Warszawa 2009. W wyroku z 12.01.2006 r., C-504/04, Agrarproduktion Staebelow GmbH przeciwko Landrat des Landkreises Bad Döberan, EU:C:2006:30, Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że „zasada proporcjonalności, będąca jedną z ogólnych zasad prawa wspólnego, wymaga, by akty instytucji Wspólnoty nie wykraczały poza to, co jest odpowiednie i konieczne do realizacji uzasadnionych celów, którym mają służyć, przy czym oczywiście tam, gdzie istnieje możliwość wyboru spośród większej liczby odpowiednich działań, należy stosować najmniej dotkliwe, a wynikające z tego niedogodności nie mogą być nadmierne w stosunku do zamierzonych celów”. Podobnie zasadę proporcjonalności TS ujął we wcześniejszym wyroku z 26.06.1990 r., C-8/89, Vincenzo Zardi przeciwko Consorzio agrario provinciale di Ferrara, EU:C:1990:260, stwierdzając, że „legalność środków nakładających ciężary finansowe na przedsiębiorców uzależniona jest od tego, że środki te będą właściwe i konieczne dla realizacji celów, do których zmierza zgodnie z prawem dana regulacja, przy czym jeżeli istnieje możliwość wyboru spośród wielu właściwych środków, należy stosować najmniej restrykcyjne oraz czuwać nad tym, aby nałożone ciężary nie były nadmierne w stosunku do zamierzonych celów”.

TEMAT MIESIĄCA

uprawnień podatnika a rangą interesu publicznego, który ma podlegać ochronie.

Ocena ograniczenia praw i wolności w kontekście zasady zakazu nadmiernej ingerencji musi koncentrować się na przesłance konieczności wprowadzenia tych ograniczeń. Ta konieczność jest warunkowana przesłankami, które są wymienione w art. 31 ust. 3 Konstytucji²⁰.

Władztwo podatkowe nie ma charakteru nieograniczonego. Przepisy, które dotyczą problematyki danin publicznych, muszą być zgodne z całokształtem dóbr i wartości konstytucyjnie chronionych, nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych konstytucyjną ochroną. Granica władztwa podatkowego jest wyznaczana przez zasadę sprawiedliwości opodatkowania, dlatego immanentną granicą ingerencji podatkowej jest istota prawa własności (art. 64 ust. 3 Konstytucji). Konstytucja zakazuje bowiem kształtowania treści obowiązków podatkowych w taki sposób, aby stawały się one instrumentem konfiskaty mienia.

Treść tej zasady upoważnia do stwierdzenia, że przyjęte rozwiązania dotyczące klauzuli oznaczają, że prawodawca przyjął zasadę prymatu, tj. nadrzędności dobra publicznego, utożsamiając to dobro z interesem fiskalnym państwa, nad dobrem jednostki. A takiej zasady nie można wywieść z porządku konstytucyjnego w Polsce.

5. Klauzula jako nieostry zwrot ocenny

Przy ocenie tekstu prawnego przyjmuje się założenie racjonalności językowej prawodawcy. To założenie oznacza, że prawodawca²¹:

- świadomie posługuje się określonym zwrotem (zwrotami), terminem, definicją;
- rozróżnia treść, która kryje się w danym zwrocie, terminie, definicji;
- zna funkcjonujące w kulturze prawnej dyrektywy interpretacyjne i dlatego liczy się z tym, że dany zwrot zostanie zinterpretowany zgodnie z tymi dyrektywami przez podmioty, które stosują przepisy prawa;
- przyjmuje, że podmiot dokonujący interpretacji będzie liczyć się z tymi dyrektywami interpretacyjnymi, a to oznacza, że tak odczyta tekst prawny, jak wyznaczają to dyrektywy interpretacyjne.

Czy konstrukcja prawna klauzuli, użyte w niej zwroty, terminy, definicje, pozwalają stwierdzić, że prawodawca jest racjonalny pod względem językowym²²?

²⁰ Chodzi tu o bezpieczeństwo państwa lub porządku publicznego, ochronę środowiska, ochronę zdrowia i moralności publicznej, ochronę wolności i praw innych osób. Katalog tych konstytucyjnych przesłanek ma charakter zamknięty, a to oznacza, że nie może być interpretowany rozszerzająco.

²¹ A. Choduń, *Aspekty językowe...*, s. 218–263.

²² Zob. na ten temat krytyczną analizę M. Münnich, *Nieostre zwroty ocenne w polskim prawie podatkowym*, Lublin 2017, s. 164–174.

Przede wszystkim, nie ma żadnego śladu, żadnej podstawy do tego, by prawodawcy przypisać wiedzę o logicznej teorii definicji oraz o elementarnym rozróżnieniu definicji realnych i nominalnych²³.

Z uwagi na to, tekst prawny dotyczący klauzuli jest sprzeczny z zasadą pewności prawa oraz z zasadą określoności, która nakłada na prawodawcę szczególne wymogi precyzji w sytuacji, gdy prawo kreuje ciężary, przede wszystkim o charakterze represyjnym.

Klauzula zawiera zwroty nieostre, o charakterze ocenym, często niedookreślone. I tak, treść i sens klauzuli wyznaczają następujące zwroty: „korzyść podatkowa”, „sprzeczność w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu”, „główny lub jeden z głównych celów dokonania czynności”, „sztuczny sposób działania”, „stan rzeczy, jaki mógłby zaistnieć”, „czynność odpowiednia”, „działanie rozsądne”, „kierowanie się zgodnym z prawem celem innym niż osiągnięcie korzyści podatkowej”, „stan rzeczy, jaki zaistniałby gdyby dokonano czynności odpowiedniej”, „sposób działania nie jest sztuczny”, „zastosowanie sposobu działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych”, „nieuzasadnione dzielenie operacji”, „brak uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego”, „elementy wzajemnie się znoszące lub kompensujące”, „elementy prowadzące do uzyskania stanu identycznego”, „elementy prowadzące do uzyskania stanu zbliżonego do stanu istniejącego”, „ryzyko gospodarcze przewyższające spodziewane korzyści inne niż podatkowe”, „korzyść podatkowa nie ma odzwierciedlenia w poniesionym przez podmiot ryzyku gospodarczym”.

Te wszystkie użyte w klauzuli zwroty, które są kluczowe dla postawienia zarzutu unikania opodatkowania, stanowią dla podatnika zagrożenie dla skutecznej ochrony praw podmiotowych, stanowią zagrożenie dla bezpieczeństwa prawnego, albowiem „(...) powstaje nadmierny pas nieostrości znaczeniowej i nadmiernie rozbudowane pole dla luzu decyzyjnego organów podatkowych”²⁴.

Taki sposób ujęcia klauzuli wskazuje na sofistyczne, zawile, rozwlekłe, niespójne leksykalnie rozwiązanie prawne i dlatego stanowi zagrożenie dla zasady bezpieczeństwa prawnego podatnika, albowiem może prowadzić do arbitralnych decyzji Szefa KAS. Uświadamia też, że prawodawca ukształtował konstrukcję prawną klauzuli świadomie, ale jednocześnie zbudował ją na dramacie ludzkiej wolności, w tym wolności gospodarczej. I to musi budzić zdecydowany sprzeciw.

Z wielu powodów.

²³ K. Ajdukiewicz, *Zarys logiki*, Warszawa 1960, s. 29–46; T. Kotarbiński, *Kurs logiki dla prawników*, Warszawa 1961, s. 27–49; Z. Ziemiński, *Logika praktyczna*, wyd. 26, Warszawa 2018, s. 44–45.

²⁴ M. Münnich, *Nieostre zwroty ocenne...*, s. 171.

TEMAT MIESIĄCA



Po pierwsze, przesłanki interpretacji zwrotów ocennych, a przy tym niedookreślonych, są determinowane elementami subiektywnymi organu podatkowego.

Po drugie, definicjom (np. „działanie sztuczne”) nadano taką treść, która nie gwarantuje jednolitości decyzji podejmowanych przez organy podatkowe.

Po trzecie, treść klauzuli stwarza pole dla różnorodności i dowolności interpretacji, zawiera bowiem niedookreśloną treść normatywną, dlatego rozstrzygnięcia Szefa KAS stają się nieprzewidywalne, a zatem nieobliczalne dla podatnika.

Po czwarte, przepisy klauzuli odwołują się do kryteriów nieobiektywnych, niesprawdzalnych, co najmniej trudno weryfikowalnych, albowiem kryteria weryfikacji są nieostre, a przez to prowadzą do uproszczeń i schematycznych ocen, u podłoża których tkwi założenie, że podatnik dąży do unikania opodatkowania.

Po piąte, nawet jeżeli podatnik dowiedzie, że osiągnął w wyniku działania skutek gospodarczy, to nadal może usłyszeć zarzut unikania opodatkowania („osiągnięcie korzyści (...) było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania”).

Po szóste, zakres zastosowania klauzuli jest praktycznie, z uwagi na treść konstrukcji prawnej, nieograniczony. Dyrektywa, która wynika z tej konstrukcji, przyjmuje następujący standard – jeśli nie chcesz się narazić na zarzut unikania opodatkowania, to przy wyborze formy organizacyjnej prowadzonej działalności, a także przy wyborze czynności gospodarczych, wybieraj takie, które przynoszą w efekcie najwyższy dochód podatkowy. To oznacza, że została zniesiona swoboda działalności gospodarczej podatnika, a zatem rozwiązanie prawne anuluje i unieważnia treść konstytucyjnej zasady swobody podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej (art. 20 w zw. z art. 21 i 22 Konstytucji).

Po siódme, ustalenie pojęć nieostrych powierzono faktycznie Szefowi KAS, albowiem ustawodawca przekazał mu pełną swobodę w ustalaniu w procesie wykładni i stosowania prawa treści użytych w klauzuli zwrotów. A Szef KAS działa zgodnie z maksymą *iudex in re sua*.

6. Wnioski

Obowiązek podatkowy jest kategorią prawną, która powstaje niezależnie od woli tych, którzy temu obowiązkowi podlegają. To jednak nie oznacza, że prawodawca ma nieograniczoną swobodę w określaniu jego treści. Jest związany konstytucyjnymi wartościami, które muszą być respektowane w procesie legislacji podatkowej.

Tymczasem klauzula narusza podstawowe elementy, które stanowią o respektowaniu przez prawodawcę zasady demokratycznego państwa prawnego. Narusza bowiem, i to w sposób oczywisty, jaskrawy, treść zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego.

Oznacza to, że klauzula stoi w sprzeczności z art. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Złamany został konstytucyjny nakaz, który zobowiązuje prawodawcę do precyzyjnego, tj. jednoznacznego w treści, zakresu i przesłanek dopuszczalnej ingerencji w prawa podmiotowe podatnika. Arbitralne wkroczenie w wolności gwarantowane Konstytucją, w tym wolności gospodarcze, jest tym bardziej niebezpieczne dla podatnika, że przyjęte w klauzuli unormowania proceduralne, które mają chronić podatnika przed nadużyciem stosowania klauzuli, są tylko pozorne i mają charakter złudy prawnej²⁵. W rzeczywistości brak jest instytucjonalnego rozwiązania, które skutecznie chroni podatnika przed nadużywaniem klauzuli, a zatem przed arbitralnością decyzji Szefa KAS. Tym samym została złamana konstytucyjna zasada, która nakazuje ustanawianie takiego trybu postępowania, który w sposób realny, rzeczywisty, chroni podatnika przed niezasadzonym zarzutem unikania opodatkowania.

Tymczasem, w sposób przemyślany, a więc świadomie, zbudowana została prawna pułapka. Każdy, dosłownie każdy, może się w tej matni znaleźć. A zatem, w tym aspekcie, jest to prawodawczy majstersztyk. Absolutne, niekwestionowane mistrzostwo świata.

Przed Mojżeszem, który prowadził swój lud do Ziemi Obiecanej, sunął słup ognia. Nigdy nie zbliżono się doń na tyle, by ująć go w dłonie, ale, na co wskazuje historia, doprowadził na właściwy szlak i umożliwił osiągnięcie celu.

Polski prawodawca, wprowadzając klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, zaprosił podatnika na rzymską arenę, a władzę cezara (gest kciuka – „góra”, „dół”) przekazał Szefowi KAS.

Abstract

prof. dr hab. Andrzej Gomułowicz

The author is a professor of law, the head of the Chair of Financial Law, Adam Mickiewicz University in Poznań. ORCID: 0000-0003-3062-0270

General Anti-Avoidance Rule, or Ave Caesar morituri te salutant

The general anti-avoidance rule comprises solutions which infringe both the principle of proportionality enshrined in the Constitution of the Republic of Poland of 2 April 1997, in Article 31(3), and the principle of democratic rule of law, enshrined in Article 2 thereof. The clause violates a taxpayer's legal security, as well as the principle of trust in the state and the tax laws enacted thereby. The head of the National Fiscal Administration [Polish abbreviation: KAS] was given full discretion to interpret vague or insufficiently precise terms, and evaluative expressions, which means that decisions may turn into completely arbitrary actions. Therefore the clause does not guarantee actual protection of taxpayers' rights, because there is no institutional solution to protect these rights from arbitrary decisions of the head of the KAS.

²⁵ Zob. na ten temat Ordynacja podatkowa rozdział 2, *Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania*; rozdział 3, *Rada ds. Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania*; rozdział 4, *Opinie zabiegające*; rozdział 5, *Cofnięcie skutków unikania opodatkowania*.

TEMAT MIESIĄCA

Keywords: principle of taxpayer's legal security, principle of democratic rule of law, principle of proportionality, principle of trust in the state, unconstitutionality of a provision, principle of economic freedom, powers of the head of the KAS, principle of prohibition of excessive interference, principle of loyalty

prof. dr hab. Andrzej Gomułowicz
Autor jest profesorem nauk prawnych, kierownikiem Katedry Prawa Finansowego UAM w Poznaniu.
ORCID: 0000-0003-3062-0270

Bibliografia:

Ajdkukiewicz K., *Zarys logiki*, Warszawa 1960
Błaś A., *Zasada zaufania obywatela do państwa* [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001
Choduń A., *Aspekty językowe derywacyjnej koncepcji wykładni prawa*, Szczecin 2018
Dziedziak W., *O prawie słusznym*, Lublin 2015

Filipczyk H., *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013

Fraćkowiak-Adamska A., *Zasada proporcjonalności jako gwarancja swobód rynku wewnętrznego Wspólnoty Europejskiej*, Warszawa 2009

Granat M., *Pojmowanie konstytucyjnych zasad prawa w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego* [w:] *Zasady naczelne Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r.*, red. A. Bałaban, red. P. Mijał, Szczecin 2018

Kotarbiński T., *Kurs logiki dla prawników*, Warszawa 1961

Mastalski R., *Prawo podatkowe a gospodarka*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005/3

Mastalski R., *Stanowienie prawa podatkowego a jego wykładnia i stosowanie w ramach porządku prawnego Unii Europejskiej*, „Prawo i Podatki” 2005/2

Mastalski R., *Dyskurs argumentacyjny w doktrynie prawa podatkowego i w procesie jego stosowania* [w:] *Główne Wyzwania i Problemy Systemu Finansów Publicznych*, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, Lublin 2009

Münnich M., *Nieostre zwroty ocenne w polskim prawie podatkowym*, Lublin 2017

Olesińska A., *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013

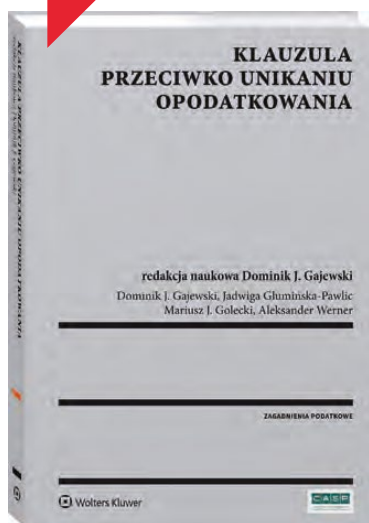
Załaskiński T., *W sprawie pojęcia konstytucyjnej zasady prawa*, „Państwo i Prawo” 2004/8

Ziemiński Z., *Logika praktyczna*, Warszawa 2018

REKLAMA

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – przekrojowa analiza od A do Z

Cena: 199zł



Publikacja – przygotowana przez **uznanych ekspertów** – jest całościową analizą tematyki klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Autorzy omawiają również zagadnienie unikania opodatkowania oraz zjawisko nadużycia prawa w kontekście orzecznictwa sądów administracyjnych i Trybunału Sprawiedliwości UE. Kolejnym walorem publikacji jest przejrzysty układ prezentowanych treści.

W opracowaniu przedstawiono m.in.:

- polską konstrukcję klauzuli przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania oraz zbliżone rozwiązania funkcjonujące w innych państwach;
- problematykę holdingów międzynarodowych, które często wykorzystują liczne instrumenty służące unikaniu opodatkowania;
- istotę pozaklauzulowych form przeciwdziałania unikaniu opodatkowania.

Zamów w księgarni internetowej Profinfo.pl lub telefonicznie 22 535 80 72

 Wolters Kluwer

PRZEGLĄD ORZECZNICTWA



SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Podatek dochodowy od osób fizycznych**Wydatki na kopanie waluty wirtualnej jako koszty podatkowe**

Wyrok WSA w Łodzi z 21.07.2020 r., I SA/Łd 285/20

Do technicznych warunków nabycia waluty wirtualnej metodą Proof of Work należy posiadanie odpowiednio wydajnego sprzętu podłączonego do sieci i poniesienie wydatków na zwiększone zużycie energii elektrycznej w celu zasilania tego sprzętu. Tym samym jest jasne, że wykopanie waluty wirtualnej metodą wskazaną przez skarżącą nie jest możliwe bez użycia przeznaczonego do tego celu sprzętu i zużycia w tym właśnie celu energii elektrycznej. Innymi słowy – bez wydatków na ten cel nie dojdzie do nabycia wirtualnej waluty, natomiast ich poniesienie gwarantuje jej wykopanie. Wydatki te podlegają więc kwalifikacji jako wydatki „bezpośrednio poniesione” na nabycie wirtualnej waluty i jako takie stanowią koszty uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego jej zbycia.

Komentowany wyrok jednoznacznie potwierdza, że wydatki bezpośrednio związane z zakupem walut wirtualnych można odliczyć od przychodu. Organy podatkowe stały na stanowisku, że wydatki na zakup urządzeń do kopania bitcoinów i energia elektryczna nie mogą być kosztem podatkowym. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi uznał jednak ten pogląd za błędny.

Spór dotyczył tego, czy podatnik pozyskujący walutę wirtualną poprzez kopanie może rozpoznać koszty uzyskania przychodów w postaci wydatków na zakup „koparek” (np. kart graficznych) i energii elektrycznej. Wnioskiem z 27.12.2018 r. skarżąca zwróciła się do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na nabycie waluty wirtualnej w drodze „kopania”.

Opisując zdarzenie przyszłe, wskazała, że podlega w Polsce nieograniczonemu

obowiązkowi podatkowemu w rozumieniu art. 3 ust. 1 ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹ – dalej u.p.d.o.f. W 2019 r. i w latach następnych zamierza dokonywać transakcji związanych z walutą wirtualną w rozumieniu art. 2 ust. 2 pkt 26 ustawy z 1.03.2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu². Skarżąca nie dokonywała w poprzednich latach (tj. przed 2019 r.) żadnych transakcji dotyczących walut wirtualnych. Jej wniosek dotyczył przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym od 1.01.2019 r.

Skarżąca rozważała rozpoczęcie działalności polegającej na tzw. kopaniu (pozyskiwaniu) waluty wirtualnej (*mining*) metodą *Proof of Work* przy użyciu urządzeń elektronicznych (np. kart graficznych GPU lub układów ASIC) – w 2019 r. albo później. Skutkiem tych operacji będzie pozyskanie waluty wirtualnej, ale nie od innego podmiotu. Istotą kopania jest bowiem uzyskanie waluty wirtualnej w sposób „pierwotny” wskutek wykonywania obliczeń matematycznych za pomocą urządzeń elektronicznych; „kopanie” danej waluty wirtualnej zwiększa jej podaż. Uzyskana w ten sposób waluta wirtualna będzie sprzedawana przez skarżącą. „Kopanie” waluty wirtualnej będzie generować po jej stronie określone wydatki – m.in. na zakup sprzętu przeznaczonego do realizacji tego procesu oraz na energię elektryczną zużywaną w tym celu (proces ten jest energochłonny). Co istotne, bez zakupu odpowiedniego sprzętu przeznaczonego do „kopania” waluty wirtualnej oraz bez zakupu energii elektrycznej niemożliwa jest realizacja tego działania metodą *Proof of Work*. Dla porządku skarżąca dodała, że istnieją także alternatywne metody „kopania” walut wirtualnych, niemniej chce ona pozyskiwać walutę wirtualną w opisany powyżej sposób (tj. metodą *Proof of Work*); jest to wynik decyzji gospodarczej skarżącej.

W piśmie złożonym 1.02.2019 r., stanowiącym uzupełnienie wniosku, skarżąca dodała, że będzie dokonywała „kopania” waluty wirtualnej na własny rachunek. Będzie „wydobywała” oraz sprzedawała walutę wirtualną (tj. zamieniała walutę

wirtualną na walutę tradycyjną). Niewykluczone pozostaje także to, że po „wykopaniu” waluta wirtualna jednego rodzaju zostanie zamieniona na walutę wirtualną innego rodzaju i dopiero wówczas będzie sprzedana (zamieniona na walutę tradycyjną). Waluta „wykopana” nie będzie jednak zamieniana na inne towary lub usługi. Transakcjami na „wykopanych” walutach wirtualnych będą ich sprzedaż oraz zamiana na waluty wirtualne innego rodzaju. Sprzedaż będzie udokumentowana zapisem (zapisami) na rachunkach giełdy kryptowalutowej i potwierdzeniem otrzymania środków ze sprzedaży na rachunek bankowy. Z kolei zamiana wykopanej waluty wirtualnej na walutę wirtualną innego rodzaju będzie udokumentowana wyłącznie zapisami na rachunkach giełdy kryptowalutowej. Skarżąca będzie dokonywała operacji poprzez zarówno polskie, jak i zagraniczne giełdy kryptowalutowe. Planuje ona zakupić sprzęt do „kopania” waluty wirtualnej. Cena nabycia niektórych z urządzeń przekroczy 10.000 zł, lecz zakupione mogą być także i takie urządzenia, których cena nabycia nie przekroczy 10.000 zł. Urządzenia te nie zostaną zaliczone do środków trwałych. „Kopanie” waluty wirtualnej będzie następowało w celu osiągnięcia przychodów ze zbycia „wykopanej” waluty wirtualnej; zbycie „wykopanej” waluty wirtualnej nie nastąpi jednak w wykonaniu działalności gospodarczej.

W związku z powyższym opisem zadano pytanie, czy za „wydatki bezpośrednio poniesione na nabycie waluty wirtualnej”, o których mowa w art. 22 ust. 14 u.p.d.o.f., należy uznać także wydatki ponoszone w związku z „kopaniem” waluty wirtualnej, takie jak wydatki na zakup sprzętu przeznaczonego do realizacji tego procesu oraz na zakup energii elektrycznej zużywanej w tym celu.

Zdaniem skarżącej przez pojęcie nabycia waluty wirtualnej należy rozumieć również nabycie waluty wirtualnej w drodze tzw. kopania, czyli także nabycie pierwotne (a zatem swego rodzaju wytworzenie waluty wirtualnej). W jej ocenie wydatki na zakup sprzętu do „kopania” waluty wirtualnej i na zakup energii elektrycznej zużywanej przez ten sprzęt stanowią wydatki ponoszone bezpośrednio na nabycie waluty wirtualnej. Bez zakupu odpowiedniego sprzętu przeznaczonego do „kopania” waluty wirtualnej oraz bez zakupu energii elektrycznej niemożliwa

¹ Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm.

² Dz.U. z 2020 r. poz. 971 ze zm.



PRZEGLĄD ORZECZNICTWA

SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

jest realizacją tego działania metodą *Proof of Work*, czyli metodą wybraną przez skarżącą.

Interpretacją indywidualną z 26.03.2019 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał stanowisko skarżącej za nieprawidłowe. W uzasadnieniu wskazał, że ze znowelizowanych przepisów wynika, iż od 1.01.2019 r. koszty uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia waluty wirtualnej stanowią udokumentowane wydatki bezpośrednio poniesione na nabycie waluty wirtualnej oraz koszty związane ze zbyciem waluty wirtualnej. Stanowi o tym art. 22 ust. 14 u.p.d.o.f. Wątpliwości w sprawie dotyczyły więc sposobu interpretacji sformułowania „wydatki bezpośrednio poniesione na nabycie waluty wirtualnej” w kontekście „kopania” walut wirtualnych.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi wyrokiem z 19.11.2019 r.³ uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną, w której uznano, że wydatki na „kopanie” kryptowalut są wydatkami pośrednimi i jako takie nie stanowią kosztów uzyskania przychodów. Sąd podkreślił, że wskazane wydatki są wydatkami bezpośrednio poniesionymi na nabycie waluty wirtualnej. Powołując się na literaturę, Sąd zwrócił uwagę, że „wykopywanie” walut wirtualnych polega właśnie na udostępnieniu przez użytkownika sieci pamięci operacyjnej swojego komputera podłączonego do sieci. W ten sposób użytkownik uczestniczy w pozyskiwaniu bitcoina, a sama waluta ma postać komputerowego kodu. Do wytwarzania bitcoina potrzebny jest bardzo wydajny komputer, o dużej mocy obliczeniowej – wykopywanie bitcoinów polega bowiem na wykonywaniu przez maszynę skomplikowanych obliczeń, tj. rozwiązywaniu problemów kryptograficznych. Sąd internauci łączą moce obliczeniowe z innymi i tworzą tzw. kopalnie bitcoinów. System co 10 minut rozprowadza wśród użytkowników po 25 nowych bitcoinów. Nowo stworzony bitcoin przechodzi do sfery światowego zasobu ogólnodostępnych praw podmiotowych i przypomina kruszec wydobyty z zasobu naturalnego albo legalny pieniądz wydrukowany i wypuszczony do obiegu w realiach chmury internetowej. W związku z tym położenie prawne wydobywcy bitcoina przypomina sytuację osoby, która

nabyła własność ruchomej rzeczy niczyjej przez jej objęcie w posiadanie samoistne (art. 181 ustawy z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny⁴ – dalej k.c.), albo osoby, która wytworzyła rzecz ruchomą z własnych materiałów (art. 192 k.c.).

Jak z tego wynika, do technicznych warunków nabycia waluty wirtualnej metodą *Proof of Work* należy posiadanie odpowiednio wydajnego sprzętu podłączonego do sieci i poniesienie wydatków na zwiększone zużycie energii elektrycznej w celu zasilania tego sprzętu. Tym samym jest jasne, że „wykopywanie” waluty wirtualnej metodą wskazaną przez skarżącą nie jest możliwe bez użycia przeznaczonego do tego celu sprzętu i zużycia w tym właśnie celu energii elektrycznej. Innymi słowy – bez wydatków na ten cel nie dojdzie do nabycia wirtualnej waluty, natomiast ich poniesienie gwarantuje jej „wykopywanie”.

Błędne jest zatem stanowisko organu interpretującego, że opisane we wniosku wydatki stanowią koszty pośrednie. Organ ten zresztą sam sobie zaprzecza – przyznając z jednej strony, że „kopanie” wirtualnej waluty jest jej pierwotnym nabyciem, z drugiej zaś – nie uznając wydatków na to nabycie za wydatki poniesione na to bezpośrednio. Można postawić pytanie, jak w takim razie organ wyobraża sobie „wykopywanie” waluty – jej pierwotne nabycie – bez poniesienia wydatków na zakup przeznaczonego do tego sprzętu oraz na zakup energii elektrycznej używanej w tym celu.

Reasumując, Sąd stwierdził, że wbrew stanowisku organu interpretującego, opisane we wniosku skarżącej wydatki podlegają kwalifikacji jako wydatki „bezpośrednio poniesione” na nabycie wirtualnej waluty i jako takie stanowią koszty uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego jej zbycia. Organ został zobowiązany do wydania interpretacji o tej treści – w ramach wykonania niniejszego wyroku.

Ciekawostką w tej sprawie jest fakt, że podatnik na rozstrzygnięcie sprawy czekał tylko 25 dni. Wniosek do Sądu trafił 26.06.2020 r., a wyrok został wydany niecałe cztery tygodnie później, tj. 21.07.2020 r. Sprawa została rozpatrzona na posiedzeniu niejawnym. Wniosekował o to pełnomocnik strony.

Zbycie nieruchomości za zwolnienie z długu

Wyrok NSA z 9.07.2020 r., II FSK 1196/18

Choć cena zbycia nie musi być wyrażona w pieniądzu i może ją także stanowić zwolnienie z długu lub potrącenie wierzytelności wzajemnych, niemniej wątpliwe jest już twierdzenie, że czynność ma charakter ekwiwalentny ze względu na to, że korzyść majątkową uzyskuje każda z jej stron. W takim rozumieniu ekwiwalentności czynności prawnej, jakie w odniesieniu do rozpoznania przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości uznaje się za prawidłowe, konieczne jest stwierdzenie uzyskania przez przenoszącego prawo własności nieruchomości określonego przysporzenia majątkowego.

W niedawnym wyroku Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że przeniesienie prawa własności nieruchomości w zamian za zwolnienie z długu nie ma odpłatnego charakteru, gdyż przenoszący to prawo nie uzyskuje przysporzenia majątkowego, zmienia się tylko struktura jego majątku. Nie powoduje to zatem powstania przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Stan sprawy przedstawiał się następująco. We wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji podatkiczka podała, że w 2013 r. umową darowizny nabyła nieruchomość obciążoną hipotekami zabezpieczającymi zaciągnięty przez darczyńców kredyt. W 2014 r. za zgodą udzielającego kredytu banku przystąpiła do długu do wysokości oszacowanej wartości nieruchomości i przeniosła na rzecz banku własność tej nieruchomości, uzyskując zwolnienie z długu. Podatkiczka zadała pytanie, czy przeniesienie własności nieruchomości w zamian za zwolnienie z długu w ramach świadczenia w miejsce wykonania stanowi odpłatne zbycie tej nieruchomości w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹ – dalej u.p.d.o.f. – i skutkuje obowiązkiem zapłaty podatku na zasadach określonych w art. 30e ust. 1 u.p.d.o.f. Przedstawiła swoje stanowisko, że opisana czynność nie stanowi odpłatnego

³ I SA/Łd 411/19, LEX nr 2761356.⁴ Dz.U. z 2019 r. poz. 1145 ze zm.¹ Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm.

PRZEGLĄD ORZECZNICTWA



SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

zbycia nieruchomości i nie powoduje powstania obowiązku zapłaty podatku. Zdaniem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej było to jednak odpłatne zbycie. W indywidualnej interpretacji z 19.07.2017 r. wskazał on, że przeniesienie prawa własności nieruchomości na rzecz banku celem zwolnienia się z obowiązku zapłaty obciążającego tę nieruchomość długu hipotecznego stanowi formę odpłatnego zbycia prawa własności nieruchomości w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f., odpłatne zbycie oznacza bowiem każde przeniesienie prawa własności lub praw majątkowych w zamian za korzyść majątkową. Świadczenie w miejsce wykonania nie następuje pod tytułem darmym, gdyż przenoszący własność nieruchomości otrzymuje mające określoną wartość majątkową świadczenie wzajemne polegające na zwolnieniu z długu, a więc zmniejszeniu pasywów majątku.

Podatniczka zaskarżyła tę interpretację do WSA w Poznaniu.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu uwzględnił jej skargę i uchylił zaskarżoną interpretację². Sąd stwierdził, że skutkiem przeniesienia prawa własności nieruchomości w zamian za zwolnienie z długu nie jest odpłatne zbycie tej nieruchomości, ponieważ przenoszący tę własność nie uzyskuje żadnego przysporzenia w rozumieniu art. 9 ust. 1 i 2 u.p.d.o.f., czyli nie uzyskuje przyrostu majątku powiększającego jego aktywa. Pogląd ten znajduje potwierdzenie w wyrokach NSA³ oraz – zdaniem WSA w Poznaniu – pośrednio we wprowadzonym z dniem 1.01.2015 r. art. 14 ust. 2e u.p.d.o.f. Mocą tego przepisu uznano wprawdzie za przychód wysokość zobowiązania z tytułu pożyczki (kredytu), uregulowanego świadczeniem niepieniężnym, ale tylko w rozliczeniu podatkowym pozarolniczej działalności gospodarczej. Skoro zatem przysporzenia majątkowego nie rodzi sama spłata długu pieniężnego, przysporzenia takiego nie może też rodzić spełnienie świadczenia rzeczowego w celu spłaty tego długu, a utożsamianie takiej

czynności z odpłatnym zbyciem nieruchomości stanowi niewłaściwą interpretację przepisów podatkowych.

Skargę kasacyjną od tego wyroku złożył Dyktor Krajowej Informacji Skarbowej. Naczelny Sąd Administracyjny stanął jednak po stronie podatnika.

Zagadnienie prawnopodatkowej kwalifikacji czynności prawnej świadczenia w miejsce wykonania jako niestanowiącej odpłatnego zbycia nieruchomości w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f., a zatem niepowodującej powstania przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, było już przedmiotem wielu wypowiedzi orzeczniczych Naczelnego Sądu Administracyjnego. Przykładowo można w tym kontekście wymienić wyrok NSA z 14.03.2012 r.⁴ czy zapady już po wydaniu wyroku przez WSA w Poznaniu – wyrok NSA z 27.03.2019 r.⁵ Wymienione wyroki (z wyjątkiem ostatniego) zapadły na tle wypłaty wspólnikowi zysku spółki w formie niepieniężnej, a to w postaci przeniesienia na niego prawa własności nieruchomości, względnie wypłaty wspólnikowi w takiej formie wynagrodzenia za umorzone udziały – i dotyczyły rozliczeń podlegających podatkowej kwalifikacji zarówno w podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i w podatku dochodowym od osób prawnych. Zawarto w nich zgodną ocenę, że w żadnym z wymienionych przypadków nie dochodzi do odpłatnego zbycia nieruchomości, ponieważ w rezultacie przeprowadzonej czynności po stronie podmiotu wyzbywającego się prawa własności nieruchomości nie wzrasta wartość aktywów, a jedynie ulegają zmianie ich rodzaj i struktura. Świadczeniu przenoszącego prawo własności nieruchomości nie odpowiada bowiem jakiegokolwiek świadczenie wzajemne podmiotu nabywającego własność nieruchomości, co oznacza, że czynność ta jest nieekwiwalentna, a zatem nieodpłatna. Jakkolwiek zmiana pierwotnego przedmiotu świadczenia ma znaczenie na gruncie cywilnoprawnym, nie może jednak modyfikować obowiązku podatkowego, który ma charakter administracyjnoprawny.

Nie sposób więc zanegować prawidłowości oparcia się przez WSA w Poznaniu na ugruntowanym zapatrywaniu prawnym

znajdującym wyraz w wieloletniej linii orzeczniczej NSA. Odrzucenie tego zapatrywania wymagałoby posłużenia się przekonującą i niebudzącą wątpliwości argumentacją, której w rozpoznawanej skardze kasacyjnej NSA nie doszukał się. Choć rzeczywiście cena zbycia nie musi być wyrażona w pieniądzu i może ją także stanowić zwolnienie z długu lub potrącenie wierzytelności wzajemnych, niemniej wątpliwe jest już twierdzenie, że czynność ma charakter ekwiwalentny ze względu na to, że korzyść majątkową uzyskuje każda z jej stron. W takim rozumieniu ekwiwalentności czynności prawnej, jakie w odniesieniu do rozpoznania przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości za prawidłowe uznaje NSA, konieczne jest stwierdzenie uzyskania przez przenoszącego prawo własności nieruchomości określonego przysporzenia majątkowego, a zaistnienia takiego skutku przeniesienia prawa własności nieruchomości w zamian za zwolnienie z długu nie wykazano. Nie można zatem uznać zasadności zarzutu naruszenia art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. przez błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że przeniesienie prawa własności nieruchomości w zamian za zwolnienie z długu hipotecznego obciążającego tę nieruchomość, dokonane w ramach czynności świadczenia w miejsce wykonania, nie stanowi odpłatnego zbycia nieruchomości w rozumieniu tego przepisu. Wbrew stanowisku organu interpretacyjnego przeniesienie prawa własności nieruchomości w zamian za zwolnienie z długu nie ma odpłatnego charakteru, gdyż przenoszący to prawo nie uzyskuje przysporzenia majątkowego – nie powiększają się jego aktywa majątkowe, a jedynie zmienia się ich struktura. Z tych samych przyczyn niezasadny jest też zarzut naruszenia art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. przez jego niezastosowanie wskutek uznania, że przeniesienie prawa własności nieruchomości w celu zwolnienia z innego zobowiązania nie powoduje żadnego przysporzenia po stronie dłużnika, a tym samym nie stanowi źródła przychodów, o którym mowa w tym przepisie, gdyż w takiej sytuacji przepis ten rzeczywiście nie ma zastosowania.

Iwona Kaczorowska

Autorka jest redaktorką naczelną „Przełądu Podatkowego”

² Zob. wyrok WSA w Poznaniu z 20.12.2017 r., I SA/Po 999/17, LEX nr 2420519.

³ Zob. wyroki NSA: z 8.02.2012 r., II FSK 1384/10, LEX nr 1104752; z 12.06.2012 r., II FSK 1260/11, LEX nr 1171696; z 9.07.2013 r., II FSK 2312/11, LEX nr 1374770; z 21.05.2014 r., II FSK 835/12, LEX nr 1462539; z 20.04.2016 r., II FSK 669/14, LEX nr 2081219; z 5.12.2017 r., II FSK 3144/15; LEX nr 2424655.

⁴ II FSK 1673/10, LEX nr 1137556.

⁵ II FSK 699/17, LEX nr 2678943.

⁶ The author is the editor-in-chief of „Przełąd Podatkowy”



dr hab. Dariusz Strzelec, prof. UŁ

O potrzebie sądowej kontroli skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego

Słowa kluczowe: zawieszenie biegu terminu przedawnienia, wszczęcie postępowania karnego skarbowego, sądowa kontrola administracji

Istotny problem, który w różnych odsłonach pojawiał i pojawia się w orzecznictwie, często był poruszony w piśmiennictwie, a do tego ma kolosalne znaczenie praktyczne, wiąże się z przepisem ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa¹ – dalej o.p. – którym powiązано możliwość zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe (art. 70 § 6 pkt 1 o.p.). Czas od momentu jego wejścia w życie (a właściwie nawet wcześniej – na etapie prac legislacyjnych) do chwili obecnej to okres jego zmian, zgłaszanych wątpliwości co do konstytucyjności tego rozwiązania² i formułowanych przez Trybunał Konstytucyjny oraz Naczelny Sąd Administracyjny wniosków co do sposobu stosowania. Kolejne rozstrzygnięcia sądowe, w tym uchwały NSA, nie wieszczą jednak końca problemu, jaki powstaje w związku z obowiązywaniem w Ordynacji podatkowej wskazanego przepisu. Powszechnie coraz częściej sygnalizuje się, że działanie administracji skarbowej jest obliczone jedynie na osiągnięcie skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia, co – jak pokazuje praktyka – budzi istotne wątpliwości tak co do zasadności takich działań, jak i co do sposobu podejmowania czynności i oceny ich skuteczności na gruncie prawa podatkowego.

1. Wprowadzenie

Obowiązujący od 1.01.2003 r. przepis Ordynacji podatkowej, którym powiązано możliwość zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe (art. 70 § 6 pkt 1 o.p.), już na etapie prac legislacyjnych budził spore kontrowersje, choć pewnie nawet autorzy, krytykując te rozwiązania³ – co okazało się w pewnym sensie prorocze – nie zdawali sobie sprawy, jakie zamieszanie w związku z jego wprowadzeniem powstanie⁴.

Skutkowało to w pierwszej kolejności wydaniem wyroku przez Trybunał Konstytucyjny⁵, w konsekwencji którego w przepisach Ordynacji podatkowej pojawił się art. 70c, nakładający na organy podatkowe obowiązek informowania o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia przed jego upływem. Jak pokazały dalsze doświadczenia, dodanie tego przepisu nie tylko nie rozwiązało problemów, lecz w praktyce było źródłem kolejnych⁶. Nie chcąc szczegółowo opisywać – mających już nieco historyczne znaczenie – poszczególnych odsłon sporów, które dotyczyły rozmaitych problemów w zakresie tej instytucji, wystarczy odnotować, że po kilku latach obowiązywania art. 70 § 6 pkt 1 oraz art. 70c o.p. ujawniającymi się problemami musiał zająć się NSA⁷. Mimo że uchwały Sądu usunęły kilka wątpliwości związanych ze stosowaniem

¹ Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.

² B. Banaszak, *O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszenia przedawnienia zobowiązań podatkowych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011/1, s. 10–17.

³ Zob. opinia prof. L. Etela z 8.05.2002 r. w sprawie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (IV kadencja, druk sejm. nr 414), s. 9–10.

⁴ Zob. B. Brzeziński, A. Olesińska, *Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego (art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej)*, „Przeгляд Orzecznictwa Podatkowego” 2011/1, s. 14–17.

⁵ Zob. wyrok TK z 17.07.2012 r., P 30/11, OTK-A 2012/7, poz. 81.

⁶ B. Brzeziński, E. Szot, *Skutki wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. (sygn. P 30/11) w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Przeгляд Orzecznictwa Podatkowego” 2013/3, s. 205–211.

⁷ Uchwały NSA (7): z 18.06.2018 r., I FPS 1/18, LEX nr 2503900; z 18.03.2019 r., I FPS 3/18, LEX nr 2633666.



ORDYNACJA PODATKOWA

tych przepisów – nie wieszczą one końca problemów związanych z instytucjonalnym powiązaniem wszczęcia postępowania karnego skarbowego z kwestią zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych i nie chodzi tu tylko o to, że nierozstrzygnięta pozostaje kwestia zbadania zgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r.⁸ – dalej Konstytucja – przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p., m.in. w zakresie, w jakim regulacja ta została zakwestionowana przez Rzecznika Praw Obywatelskich, który we wniosku do TK zwrócił uwagę na to niepokojące zjawisko, wskazując, że „w sytuacji, gdy postępowanie karne, które było przyczyną zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostaje zawieszona, powstaje swoiste *perpetuum mobile* niekończących się postępowań: zarówno karnego, jak i administracyjnego”⁹. Niezależnie bowiem od wyżej wskazanych problemów w interesującym nas w tym miejscu obszarze powstaje zasadnicza wątpliwość odnosząca się do faktycznego wykorzystywania analizowanych przepisów przez organy podatkowe – nie do realizowania w danym momencie zasad odpowiedzialności karnej, ale – do osiągnięcia doraźnych korzyści w postaci unikania przedawnienia zobowiązań podatkowych, oraz do kwestii, czy sposób stosowania tych przepisów powinien wymykać się spod oceny sądów administracyjnych, szczególnie w zakresie oceny, czy z uwagi na podejmowane działania doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

2. Rzeczywisty cel stosowania przepisów wiążących zawieszenie biegu terminu przedawnienia z wszczęciem postępowania karnego skarbowego

W pierwszej kolejności wypada podjąć próbę ustalenia, czy rzeczywiście jest tak, że mamy do czynienia ze zjawiskiem dość dużego zainteresowania organów podatkowych wszczynaniem postępowań karnych skarbowych w perspektywie zbliżającego się terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych jako poręcznego instrumentu pozwalającego zyskać dodatkowy czas na prowadzenie postępowania podatkowego.

Stosownie do poczynionych na wstępie uwag już na etapie procesu legislacyjnego zmierzającego do wprowadzenia do przepisów Ordynacji podatkowej instytucji umożliwiającej zawieszenie biegu terminu przedawnienia w związku ze wszczęciem postępowania karnego skarbowego, sygnalizowano, że „zawieszenie biegu terminu przedawnienia w przypadku wszczęcia postępowania może skutkować tym, że wszelkie skutki opieszałości w prowadzeniu postępowania podatkowego zostaną przerzucone na podatnika”¹⁰. Co warto odnotowania, podobne poglądy wyrażały również osoby zajmujące się prawem karnym. Żywe w tym zakresie były

obawy, co będzie zasadniczym powodem wszczynania tego typu postępowań¹¹. Praktyka – w tym zwłaszcza ostatnich kilku lat – niestety nie tylko potwierdziła słusność wyrażanych wówczas zastrzeżeń, ale ukazała wręcz eskalację tego zjawiska. Nie będzie zapewne zbyt daleko idącym uogólnieniem stwierdzenie, że właściwie pewnie każdy pełnomocnik reprezentujący podatników w sporach z organami podatkowymi w zakresie zobowiązań podatkowych, co do których istniało niebezpieczeństwo upływu terminu przedawnienia przed zakończeniem prowadzonych postępowań, spotkał się z takimi sytuacjami. Pytanie jednak, czy w oparciu o takie doświadczenia praktyczne można sformułować generalną refleksję o wzmożonym zainteresowaniu organów podatkowych postępowaniami karnymi skarbowymi z perspektywy zapobiegania przedawnieniu zobowiązań podatkowych, a nie w celu rzeczywistego prowadzenia tego typu postępowań. W tym zakresie dostrzeżemy specyficzny dysonans poznawczy.

Dla osób zawodowo zajmujących się prawem podatkowym, w szczególności pełnomocników stron postępowania, intencjonalność działań administracji skarbowej wszczynającej postępowania karne skarbowe pod koniec każdego roku podatkowego względem zobowiązań, które ulegałyby przedawnieniu, była oczywista. Częstotliwość oraz sposób korzystania z tego rozwiązania przez organy podatkowe, szczególnie w perspektywie zbliżającego się terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, były przez długi czas swoistego rodzaju tajemnicą poliszynelem, a informacje dotyczące tej kwestii były podawane w sposób nieoddający istoty problemu¹². Jednocześnie uzyskanie bardziej szczegółowych danych o skali tego zjawiska w trybie dostępu do informacji publicznej rodziło liczne komplikacje i było procesem żmudnym. Dopiero w opublikowanym w ostatnim czasie raporcie¹³ – podsumowującym uzyskane w trybie dostępu do informacji publicznej informacje – potwierdzono, posługując się konkretnymi liczbami za lata 2008–2014, skalę zjawiska, co pozwoliło na sformułowanie wniosku, że instrumentalne traktowanie wszczynania

¹¹ G. Łabuda, *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, „Prokuratora i Prawo” 2011/3, s. 82; H. Gajewska-Kraczkowska, *O prawdziwej funkcji zawieszenia postępowania karnego skarbowego*, „Monitor Podatkowy” 2012/4, s. 13.

¹² Z uzyskanych z Ministerstwa Finansów danych statystycznych wynika, że w ponad 22% postępowań podatkowych były składane wnioski o wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, które skutkowały zawieszeniem biegu terminu przedawnienia (załącznik 4, odpowiedź 4 danych przedstawionych w Teście Regulacyjnym przygotowanym do Kierunkowych Założeń Nowej Ordynacji Podatkowej, z których wynika, że w 2014 r. było 15.147 wszczętych postępowań na podstawie ustawy z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy, Dz.U. z 2020 r. poz. 19 ze zm. – dalej k.k.s. – na 67.085 wydanych w tym okresie decyzji podatkowych).

¹³ A. Ładziński, J. Waško, T. Burczyński, W. Waško, K. Kudlek, *Instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych i podatkowych – analiza praktyki stosowania art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej. Raport podsumowujący wyniki badania danych uzyskanych w trybie dostępu do informacji publicznej*, Toruń 2019, s. 13–18.

⁸Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

⁹K 31/14.

¹⁰Tak opinia prof. L. Etela z 8.05.2002 r. w sprawie projektu ustawy..., s. 9–10.

ORDYNACJA PODATKOWA



postępowania karnego skarbowego jest faktem¹⁴. W literaturze zresztą już wcześniej zidentyfikowano to zjawisko, określając je – nie bez powodu – mianem nadużycia prawa¹⁵, wskazując, iż rzeczywistym celem wszczynania tych postępowań jest jedynie osiągnięcie skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Jednocześnie jednak problemu instrumentalnego wszczynania tego typu postępowań – nie w celu rzeczywistej realizacji odpowiedzialności karnej skarbowej, lecz z uwagi na zbliżający się termin przedawnienia – zdaje się nie chcieć dostrzec resort finansów. Podobnie nad problemem instrumentalnego posługiwania się instytucją wszczęcia postępowania karnego skarbowego w znakomitej większości spraw sądy administracyjne przechodzą bezrefleksyjnie, a także Trybunał Konstytucyjny woli przemilczeć problem. Ten ostatni z jednej strony jedynie na marginesie odniósł się do tego niepokojącego zjawiska w wyroku z 17.07.2012 r.¹⁶, z drugiej zaś – w dalszym ciągu pozostawił nierozstrzygniętą kwestię zbadania zgodności z Konstytucją przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p., w zakresie, jakim regulacja ta została właśnie zakwestionowana przez Rzecznika Praw Obywatelskich. W dniu 10.01.2017 r. odbyła się rozprawa przed TK, która została odroczona bezterminowo i do dziś – mimo iż opisywane w tym miejscu zjawisko nie jest w zaniku, lecz następuje jego eskalacja – rozstrzygnięcie nie zostało wydane, a samo postępowanie podjęte.

Skoro wiemy już, że instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych, postrzegane niekiedy w kategoriach nadużycia prawa przez organy podatkowe, jest powszechnym zjawiskiem, a nie jedynie odosobnionymi przypadkami, należy zastanowić się, jakie to powinno mieć konsekwencje praktyczne. Jednocześnie skoro *opinio communis*¹⁷ takie zjawisko jest postrzegane w kategoriach swoistej patologii prawnej, to aktualne staje się rozważenie, w jaki sposób powinno ono zostać wyeliminowane. Wydaje się, że w tym zakresie może nastąpić to w dwojaki sposób: w drodze stanowienia prawa, a konkretniej usunięcia z Ordynacji podatkowej instytucji, która stała się źródłem problemów albo – przy przyjęciu założenia, że takie regulacje jednak są potrzebne zgodnie z pierwotnymi celami ich wprowadzenia – poprzez ucywilizowanie praktyki ich stosowania. Gdy chodzi o drugi sposób istotną rolę do odegrania mają Ministerstwo Finansów oraz sądy administracyjne. Gdy chodzi o administrację skarbową,

to wypowiedzi resortowe¹⁸ w interesującym nas obszarze potwierdzają słuszność tezy, że mamy do czynienia z ugruntowaną, choć wypaczoną praktyką organów podatkowych, która jest kontynuowana w związku z presją fiskalną. Jej przejawem są nie tylko kolejne zmiany legislacyjne, „dozbierające” organy podatkowe w instrumenty prawne pozwalające likwidować szarą strefę, ale również ciche przyzwolenie na posługiwanie się prawem niekiedy *contra legem*¹⁹, budzące zastrzeżenia z punktu widzenia realizacji standardów demokratycznego państwa prawa. Towarzyszą temu jednocześnie działania²⁰, które mają stworzyć wrażenie chęci rzeczywistego uporządkowania sygnalizowanego problemu – choć niestety raczej przypominają działania kogoś, kto odgania się od dokuczającej muchy, którą w tej sytuacji są podmioty głośno mówiące o nagannej praktyce, a nie rzeczywiste działania zmierzające do poprawy jakości stosowania prawa.

Przy tej okazji niejako tylko na marginesie warto zwrócić uwagę na jeszcze jedną kwestię pokazującą, że nie zawsze kij może mieć dwa końce. W dużej części przypadków, jak pokazywała praktyka, było tak, że organ był zainteresowany wszczęciem postępowania karnego skarbowego, natomiast już nie był zainteresowany jego dalszym prowadzeniem i zakończeniem. Zwracają na to uwagę sporadycznie sądy, sygnalizując, iż organy nie udowodniły, że zostały podjęte jakiegokolwiek działania w tym zakresie. Kwestia ta została wytknięta również we wskazanym wyżej raporcie. Do jakich efektów doprowadziły takie spostrzeżenia? Bynajmniej nie do autorefleksji organów podatkowych, czy rzeczywistie nie czas ukrócić pewne praktyki. Aktualnie dostrzeżemy wzmoczoną aktywność organów starających się udowodnić, iż działania związane ze wszczynaniem postępowań karnych skarbowych nie są podejmowane *pro forma*, co oznacza, że dość często postępowania te

¹⁸ Zob. pismo z 10.01.2020 r., DZP1.K43.1.2020, stanowiące odpowiedź na interpelację nr 926 z 23.12.2019 r. p. Stanisława Tyszki w sprawie skandalicznych praktyk stosowanych przez administrację skarbową.

¹⁹ B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Instrumentalne... Komentarz...*, s. 102.

²⁰ W piśmie Departamentu Administracji Podatkowej z 20.01.2017 r., AP6.0723.3.2017.MCQ, wystosowanym do ówczesnych dyrektorów izb skarbowych w reakcji na publikacje medialne, w których zarzucano wszczynanie podczas postępowania podatkowego postępowań karnych skarbowych i stawiania podatnikom zarzutów jedynie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, Ministerstwo Finansów zwróciło uwagę na niedopuszczalność tego typu praktyk w działaniu organów. Jednocześnie MF w piśmie „prosi o przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego, mającego na celu ustalenie: czy i jak często jedynym uzasadnieniem wszczęcia postępowania karnego skarbowego i zawiadomienia o tym podatnika było doprowadzenie do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w pracy podległych organów w ww. zakresie, należy podjąć wszelkie możliwe działania, mające na celu wyeliminowanie tego typu zdarzeń w przyszłości oraz wyciągnięcie konsekwencji służbowych w stosunku do osób odpowiedzialnych za te nieprawidłowości”. W kolejnym piśmie z 6.11.2019 r., DPP4.8622.161.2018 DPP4.161.2018, skierowanym do dyrektorów izb administracji skarbowej Minister Finansów nakazał ponowne przeanalizowanie postępowań podatkowych i karnych skarbowych, tym razem dotyczących oświadczeń w ramach ulgi meldunkowej.

¹⁴ B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych i podatkowych – analiza praktyki stosowania art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej. Komentarz do raportu*, Toruń 2019, s. 102.

¹⁵ B. Brzeziński, *O zjawisku nadużycia prawa podatkowego przez administrację skarbową*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014/1, s. 9–16.

¹⁶ P 30/11, Dz.U. poz. 848.

¹⁷ Oprócz źródeł już wymienionych, takich jak raport z 2019 r., wskazanych w niniejszym artykule, warto odnotować skierowaną do TK opinię *amicus curiae* Naczelnej Rady Adwokackiej z 6.02.2015 r., dotyczącą wniosku RPO o zbadanie zgodności z Konstytucją przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p.



ORDYNACJA PODATKOWA

wchodzą w fazę *ad personam*, następuje postawienie zarzutu konkretnej osobie, by następnie postępowanie to zawiesić. Eskalacja tego typu sytuacji nastąpiła szczególnie po ostatnich wyrokach sądów administracyjnych (o których jeszcze dalej) oraz po opublikowaniu wskazanego już raportu.

3. Ocena skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia w orzecznictwie sądów administracyjnych

Wskazywane wątpliwości ukazują potrzebę poszukiwania odpowiedzi na pytanie nie tyle o to, czy tego typu praktyka wszczynania postępowań karnych skarbowych, w których nie są *de facto* podejmowane żadne czynności procesowe, lecz które są obliczone na osiągnięcie skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jest dopuszczalna – bo to wydaje się dość oczywiste – ile o to, czy takie instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego powinno wywołać skutki materialnoprawne w obszarze przedawnienia.

Zapewne najlepszym rozwiązaniem byłaby rezygnacja z tej przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Niemniej jednak skoro kompletnie nie słyszy się o ewentualnym wyeliminowaniu tego przepisu z Ordynacji podatkowej ani o podjęciu prac nad projektem nowej Ordynacji podatkowej (w której nie ma analogicznego rozwiązania), a jednocześnie nie ma co liczyć na odgórne działania kierujących administracją skarbową zmierzające do eliminacji tej „patologii podatkowej”, konieczne stanie się rozstrzygnięcie kwestii zasadniczej: czy sądy administracyjne w ramach dokonywanej kontroli legalności działania administracji skarbowej są uprawnione i zobowiązane do oceny zasadności wszczęcia postępowania w sprawie karnej skarbowej, a co za tym idzie – do oceny skuteczności czynności zmierzających li tylko do zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Oprócz tej kwestii fundamentalnej powstaje szereg technicznych, jak może się wydawać, wątpliwości związanych z rozstrzygnięciem, co powinno być przedmiotem takiej kontroli. Czy można oceniać skuteczność zawieszenia biegu terminu przedawnienia w związku z wszczęciem postępowania karnego skarbowego przez przyzmat podjętych w ramach tego postępowania czynności i sposobu zakończenia tego postępowania? Czy sposób zakończenia postępowania karnego skarbowego, a w szczególności okoliczność jego późniejszego umorzenia, ma znaczenie dla oceny istnienia przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego określonej w art. 70 § 6 pkt 1 o.p.?

Z poszczególnymi – zasygnalizowanymi powyżej – wątpliwościami mierzyły się już sądy administracyjne, choć do wielu z wyrażanych poglądów można mieć istotne zastrzeżenia. Jeśli chodzi o sam zarzut, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego było nadużyciem prawa i miało na celu niedopuszczenie do przedawnienia zobowiązań podatkowych, sądy skłonne są przyjmować, iż w zakresie ich kognicji nie mieści się kontrola zasadności

wszczęcia i prawidłowości prowadzenia postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Właściwie obecnie można mówić o dość powszechnie wyrażanym – choć budzącym spore kontrowersje – stanowisku, że brzmienie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie daje podstaw prawnych do weryfikacji zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego. W konsekwencji sąd administracyjny w sprawie skargi na decyzję w przedmiocie wysokości zobowiązania podatkowego nie jest uprawniony do kontroli prawidłowości tego postępowania²¹. Poza zakresem badania w sprawie podatkowej pozostać też musi problem ewentualnej pozorności postępowań karnych skarbowych i wykorzystywania ich jako instrumentu zapobiegającego przedawnianiu się zobowiązań podatkowych, ponieważ i ta kwestia nie może być rozstrzygnięta w postępowaniu, którego przedmiotem jest ocena zgodności z prawem rozstrzygnięcia podatkowego podjętego w przewidzianych prawem warunkach zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego²². Dodatkowo niekiedy sygnalizuje się, iż sądy administracyjne nie mogą prowadzić postępowania w celu weryfikacji zasadności wszczęcia i zakresu prowadzonego postępowania karnego skarbowego, a to dlatego, że są powołane do sprawowania kontroli nad działalnością administracji publicznej pod względem zgodności z prawem²³. Uzasadnieniem takiego stanowiska jest odwołanie się do przepisów ustrojowych i stwierdzenie, iż do właściwości sądów administracyjnych należą tylko te sprawy, w których przepisy szczególnie przewidują sądową kontrolę działalności administracji publicznej, o czym stanowią art. 184 Konstytucji, art. 1 § 1 ustawy z 25.07.2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych²⁴ i art. 3 § 1 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi²⁵.

Ponadto niekiedy sygnalizuje się, iż wątpliwości natury konstytucyjnej występujące na tle ewentualnego nadużycia procesowego przez organy podatkowe regulacji określonej w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. mogą zostać wyjaśnione w ramach zainicjowanego przez Rzecznika Praw Obywatelskich postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie K 31/14²⁶. Natomiast same te wątpliwości wyrażone we wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich skierowanym do Trybunału Konstytucyjnego, w sytuacji, w której do dziś TK nie wypowiedział się w przedmiocie ewentualnej niezgodności tych przepisów z Konstytucją, nie mogą stanowić podstawy do odmowy zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p.²⁷

Jednocześnie w orzecznictwie wskazuje się, że sposób zakończenia tego postępowania nie ma znaczenia

²¹ Por. wyroki NSA: z 23.02.2017 r., I FSK 1240/15, LEX nr 2249153; z 20.04.2018 r., II FSK 877/16, LEX nr 2500678; z 25.09.2018 r., II FSK 1358/16, LEX nr 2556951.

²² Por. wyrok NSA z 22.02.2018 r., II FSK 322/16, LEX nr 2480785.

²³ Wyrok NSA z 11.05.2018 r., II FSK 1661/17, LEX nr 2503263.

²⁴ Dz.U. z 2019 r. poz. 2167 ze zm.

²⁵ Dz.U. z 2019 r. poz. 2325. Wyrok NSA z 21.11.2019 r., I FSK 981/17, LEX nr 2774602.

²⁶ Wyrok NSA z 12.12.2019 r., II FSK 350/18, LEX nr 2764599.

²⁷ Wyrok NSA z 21.11.2019 r., I FSK 981/17.

ORDYNACJA PODATKOWA



dla uznania skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia²⁸. Literalne brzmienie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wskazuje, że zdarzeniem prawnym powodującym zawieszenie jest wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe związane z niewykonaniem tego zobowiązania²⁹. Zatem prawnie relewantna jest data wszczęcia postępowania w sprawie związana z niewykonaniem tego zobowiązania i to z dniem wszczęcia tego postępowania następuje skutek określony w tym przepisie³⁰. W ocenie sądów nie ma znaczenia, w jaki sposób to postępowanie zostanie zakończone. Wydanie wyroku uniewinniającego podatnika nie może mieć znaczenia dla oceny istnienia przesłanek zawieszenia postępowania określonych w art. 70 § 6 pkt 1 o.p.³¹, albowiem warunek zakończenia postępowania karnego wyrokiem skazującym nie został sformułowany w tym przepisie. Ustawodawca nie wprowadził również instytucji „uchylenia skuteczności zawieszenia terminu przedawnienia”, której warunkiem byłoby zakończenie postępowania karnego wyrokiem uniewinniającym. Natomiast prawomocne zakończenie postępowania karnego, i to bez względu na jego wynik, ma ten skutek, że po tym zdarzeniu bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się bądź biegnie dalej (art. 70 § 7 pkt 1 o.p.)³².

Niemniej jednak w orzecznictwie sądów administracyjnych niekiedy zaczyna być dostrzegane i analizowane to, czy wszczynanie postępowań karnych skarbowych jest rzeczywiście z punktu widzenia zgromadzonego materiału zasadne, czy jednak jest może wykorzystywane jako mechanizm przedłużania postępowań podatkowych skutkujący tworzeniem z instytucji przedawnienia instytucji pozornej. Jest to jednak proces, można powiedzieć, stopniowy i powolny, a podejmowane próby ucywilizowania praktyki stosowania tych przepisów przez długi czas przebiegały raczej nieśmiało.

Pierwszym dość istotnym prognostykiem potrzeby zweryfikowania podejścia do oceny analizowanej kwestii – choć nie pierwszym wyrokiem podejmującym to zagadnienie – było orzeczenie, w którym wyrażono pogląd, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie uprawnia do weryfikacji zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego, ale wyjątkiem byłyby sytuacja, w której dochodzenie zostało umorzone na skutek zmiany kwalifikacji czynu powodującego skutek tego rodzaju, iż dochodzenie nie mogło być w ogóle prowadzone z uwagi na upływ terminu przedawnienia karalności czynu³³. W wyroku tym uznano, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie uległ w sprawie zawieszeniu z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie

o przestępstwo skarbowe, bowiem – w zakresie, w jakim błędnie zakwalifikowano postępowanie podatnika jako przestępstwo skarbowe – nie istniał realny związek pomiędzy wszczęciem dochodzenia a niewykonaniem tego zobowiązania. Związek ten miał charakter jedynie pozorny i formalny, a wynikał wyłącznie z wadliwego ustalenia wysokości zarzucanego uszczuplenia podatkowego, co rzutowało na kwalifikację prawną czynu oraz na kwestię przedawnienia karalności. Ordynacja podatkowa uzależnia zawieszenie biegu terminu przedawnienia od poinformowania podatnika o określonym zdarzeniu procesowym w sferze postępowania karnego skarbowego, związanym z niewykonaniem zobowiązania podatkowego. Na skutek postanowienia o umorzeniu dochodzenia czynności podjęte w jego toku są traktowane jako niebyłe, innymi słowy, takie rozstrzygnięcie – w rozpatrywanym przypadku – uchyliło wszelkie skutki procesowe podjęte przez organy w ramach tego postępowania. W takiej sytuacji nie sposób przyjąć, że pozbawiona mocy procesowej czynność wszczęcia dochodzenia może mieć wpływ na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W analizowanej przez Sąd sytuacji tym, co przesądziło o takim stanowisku, była zmiana kwalifikacji prawnej czynu, jaka nastąpiła w toku postępowania. Mianowicie w postanowieniu o wszczęciu dochodzenia organ przyjął, że kwota zarzucanego uszczuplenia świadczy o popełnieniu przestępstwa skarbowego, natomiast w decyzji organu podatkowego I instancji kwota uszczuplenia świadczyła o popełnieniu wykroczenia. Tym samym zmiana kwalifikacji prawnej czynu, jaka nastąpiła (z przestępstwa skarbowego na wykroczenie skarbowe), rzutowała również na przedawnienie karalności, a co za tym idzie na dopuszczalność wszczęcia (dalszego prowadzenia) postępowania karnego skarbowego³⁴, gdyż przedawnienie karalności jest traktowane jako przeszkoda procesowa, tzw. negatywna (ujemna) przesłanka procesowa (art. 17 § 1 pkt 6 ustawy z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego³⁵ – dalej k.p.k. – w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.).

W takim duchu utrzymane są również kolejne wyroki NSA, w których ta negatywna przesłanka procesowa pojawia się w kontekście poglądów o instrumentalnym stosowaniu przepisów oraz czynieniu tym sposobem z przedawnienia instytucji pozornej. Sygnalizowane jest, że przyjęcie bezkrytycznego poglądu o zawieraniu w każdej sytuacji biegu terminu przedawnienia klóciłoby się z celami instytucji zawieszenia biegu przedawnienia, uregulowanej w art. 70 § 1 o.p., otwierałoby bowiem

²⁸ Wyrok NSA z 23.06.2017 r., I FSK 329/17, LEX nr 2322988.

²⁹ Wyroki NSA: z 11.05.2018 r., II FSK 1661/17; z 20.12.2017 r., II FSK 1667/17, LEX nr 2446447; z 1.12.2017 r., I FSK 853/17, LEX nr 2425441; z 23.06.2017 r., I FSK 329/17.

³⁰ Por. wyroki NSA: z 1.12.2017 r., I FSK 853/17; z 23.06.2017 r., I FSK 329/17.

³¹ Wyrok NSA z 10.08.2018 r., I GSK 2344/18, LEX nr 2558755.

³² Wyrok NSA z 12.12.2019 r., II FSK 350/18, LEX nr 2764599.

³³ Wyrok NSA z 24.11.2016 r., II FSK 1488/15, LEX nr 2190020.

³⁴ Odnosząc to spostrzeżenie do przepisów Kodeksu karnego skarbowego, wskazano, że zgodnie z art. 54 § 3 k.k.s. jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 tego przepisu podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. Zgodnie z art. 51 § 1 i 2 k.k.s. karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok (§ 1), jeżeli zaś w okresie przewidzianym w § 1 wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy, karalność popełnionego przez niego wykroczenia skarbowego ustaje z upływem dwóch lat od zakończenia tego okresu (§ 2).

³⁵ Dz.U. z 2020 r. poz. 30 ze zm.



ORDYNACJA PODATKOWA

organom administracji skarbowej drogę do instrumentalnego wykorzystywania przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p., co byłoby nie do przyjęcia w demokratycznym państwie prawnym. Przy takiej wykładni każde wszczęcie postępowania karnego (karnego skarbowego), nawet w sytuacji braku jakichkolwiek podstaw materialnoprawnych czy procesowych, wywoływałoby skutek w zakresie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Należy mieć na uwadze, że przypadek określony w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stanowi wyjątek od ogólnej zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych, w związku z czym przepis ten powinien być rozumiany w sposób ścisły, przede wszystkim zaś w zgodzie z funkcją instytucji przedawnienia. Inna interpretacja tego przepisu niweczyłaby w istocie gwarancyjną funkcję instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych³⁶. Do podobnych wniosków doszedł Sąd w kolejnym wyroku, w którym wskazano, że na skutek postanowienia o umorzeniu postępowania czynności podjęte w jego toku traktowane są jako niebyłe, innymi słowy, rozstrzygnięcie takie – w rozpatrywanym przypadku – uchylilo wszelkie skutki procesowe podjęte przez organy w ramach tego postępowania³⁷. Niekiedy kwestia ta jest analizowana jedynie na marginesie i wskazuje się, że co prawda do sądów administracyjnych nie należy ocena podstaw wszczęcia postępowania karnego skarbowego, to jednak trudno zgodzić się w demokratycznym państwie prawnym z praktyką polegającą na działaniu organów podatkowych, które tuż przed upływem pięcioletniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wszczynają postępowania o wykroczenie lub przestępstwo skarbowe wyłącznie w celu spowodowania zawieszenia biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania, po którym to fakcie organy przez dłuższy czas nie przejawiają aktywności procesowej mającej na celu sprawne zakończenie takiego postępowania karnego skarbowego³⁸.

Oprócz tego typu poglądów – oceniających skuteczność zawieszenia biegu terminu przedawnienia po części przez pryzmat sposobu zakończenia postępowania karnego skarbowego, ale związanego z przedawnieniem samej karalności zarzucanego czynu i istnienia negatywnej przesłanki prowadzenia procesu karnego – nie zdarzają się często orzeczenia, w których sądy administracyjne nie mają wątpliwości co do intencjonalności działań organów podatkowych, gdy te wszczynają postępowania karne skarbowe, oraz nie wahają się wprost wyartykułować oceny takiej praktyki. Tym bardziej należy odnotowywać takie, w których wyraźnie wskazuje się, że instytucja zawieszenia biegu terminu przedawnienia w związku z wszczęciem postępowania karnego skarbowego została zastosowana wyłącznie w celu ukrycia indolencji organu podatkowego³⁹. W ocenie Sądu praktykę organu związaną z wykorzystaniem instytucji

wszczęcia postępowania karnego skarbowego należy ocenić w kategoriach naruszających zasadę prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów.

W innym wyroku dotyczącym podobnego problemu, oceniając skuteczność podjętych czynności w ramach postępowania karnego skarbowego w perspektywie oceny skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia, Sąd uznał, że sytuacja, w której wszczęto to postępowanie, a mimo upływu przeszło dwóch lat w sprawie nic się nie działo, nie może być oceniona inaczej niż jako nadużycie władzy polegające na instrumentalnym wykorzystaniu przepisu pozwalającego na zawieszenie biegu terminu przedawnienia z przyczyny wymienionej w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. po to, by dać sobie więcej czasu na prowadzenie postępowania, a nie w związku z rzeczywistym podejrzeniem podatnika o popełnienie przestępstwa karnego skarbowego⁴⁰.

W ocenie Sądu organy podatkowe za późno zabrały się do gromadzenia materiału dowodowego, tj. krótko przed upływem terminu przedawnienia⁴¹, a więc potrzebowały czasu na przeprowadzenie postępowania i wydanie decyzji i do tego celu użyły instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia w związku z wszczęciem postępowania karnego skarbowego. Skłoniło to zatem do wniosku, że instytucja ta została użyta w innym celu niż ten, dla którego ustawodawca ją ustanowił. Stało to w ewidentnej sprzeczności z zasadą zaufania. Zdaniem Sądu narusza zasadę zaufania z art. 121 § 1 o.p. działanie organu podatkowego, który posługuje się w sposób czysto instrumentalny, wyłącznie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia, wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe i utrzymuje w ten sposób stan wymagalności zobowiązania przez ponad cztery lata, nie podejmując w tym czasie w postępowaniu karnym skarbowym żadnych czynności.

W końcu warto zwrócić uwagę na wyroki, w których chyba najdobitniej prezentowana w tym miejscu kwestia – związana z ograniczaniem przez same sądy swoich kompetencji do badania zasadności wszczęcia postępowania przygotowawczego i skuteczności tego wszczęcia dla biegu terminu przedawnienia zobowiązania

⁴⁰ Wyrok WSA w Warszawie z 11.12.2017 r., III SA/Wa 3823/16, LEX nr 2596328.

⁴¹ W tej sprawie kontrola podatkowa została wszczęta późno, bo dopiero pod koniec pięcioletniego okresu przedawnienia – w lipcu 2013 r., a nie w związku z rzeczywistym podejrzeniem skarżącego o popełnienie przestępstwa karnego skarbowego, a samo postępowanie karne skarbowe zostało umorzone dwa dni po przeprowadzeniu rozprawy przed sądem administracyjnym.

ORDYNACJA PODATKOWA



podatkowego – została poddana analizie⁴². W orzeczeniach tych, już prawomocnych⁴³, podniesiono, że poza kontrolą sądową nie można pozostawiać kwestii zasadności zastosowania przez organy podatkowe art. 70 § 6 pkt 1 o.p. (zawieszenie biegu terminu przedawnienia) w związku z wszczęciem postępowania karnego skarbowego przez organ podatkowy I instancji, działający jako organ postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe w rozumieniu art. 118 § 1 pkt 2 k.k.s. Zdaniem Sądu ocena, czy w sprawie doszło do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, czy też do niego nie doszło, jest warunkiem wstępnym kontroli zaskarżonej decyzji, który wojewódzki sąd administracyjny zobowiązany jest brać pod uwagę z urzędu (przeciwnie do NSA, który przedawnienie bada na zarzut).

Konieczność weryfikowania przez sąd skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęte postępowanie karne skarbowe jest uzasadniona prawem do rzetelnego procesu podatkowego, opartego nie tylko na standardach konstytucyjnych, tj. art. 45 ust. 1 Konstytucji, przewidującym prawo do sądu, realizowane przez całokształt – wypracowanych w orzecznictwie TK – zasad prowadzących do rzetelnego i merytorycznie prawidłowego rozpoznania sprawy w rozsądnym czasie⁴⁴, ale również na regulacjach prawa unijnego, w tym Karty praw podstawowych Unii Europejskiej⁴⁵ – dalej KPP – i przewidzianym w jej art. 47 prawie do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu, wraz ze sposobem rozumienia tego prawa przewidzianym w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości⁴⁶.

Odwołując się do prezentowanego w szeregu wyroków TS aspektu zasady skuteczności ochrony prawnej, Sąd, zwracając uwagę na zakres dokonywanej przez sąd kontroli decyzji, wskazał na pożądaną przez TS potrzebę dogłębnej kontroli decyzji w odniesieniu zarówno do okoliczności faktycznych, jak i do prawa, w szczególności wtedy, gdy rozpatrywany instrument obejmował już określone zharmonizowane standardy proceduralne⁴⁷.

⁴² Wyroki WSA we Wrocławiu z 22.07.2019 r.: I SA/Wr 365/19, LEX nr 2725718, oraz I SA/Wr 366/19, LEX nr 2740672.

⁴³ Wyroki NSA z 30.07.2020 r.: I FSK 42/20 oraz I FSK 128/20.

⁴⁴ Por. wyrok TK z 18.02.2009 r., Kp 3/08, OTK ZU 2009/2/A, poz. 9.

⁴⁵ Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 389.

⁴⁶ Wyroki TS z 26.02.2013 r.: C-617/10, Åklagaren przeciwko Hansowi Åkerbergowi Franssonowi, EU:C:2013:105, pkt 29; C-399/11, Stefano Melloni przeciwko Ministerio Fiscal, EU:C:2013:107, pkt 60.

⁴⁷ Wyrok TS z 28.07.2011 r., C-69/10, Brahim Samba Diouf przeciwko Ministre du Travail, de l'Emploi et de l'Immigration, EU:C:2011:524, pkt 56, 57, 61.

Jednocześnie wskazując, iż krajowy sąd administracyjny jest powołany do kompleksowej kontroli aktów stosowania prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 KPP, i kolejny raz odwołując się do orzecznictwa TS, podkreślono, że nie tylko sankcje podatkowe, ale także postępowanie karne skarbowe z powodu podania nieprawdziwych informacji w zakresie VAT stanowią akt stosowania prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 KPP. Po stworzeniu uzasadnienia potrzeby badania przez sąd sygnalizowanej kwestii w uzasadnieniu wyroku znajdziemy narzędzia, którymi przy ocenie zasadności wszczęcia postępowania powinny posługiwać się sądy, w postaci testu nadużycia prawa. Test nadużycia w rozpatrywanej kwestii sprowadza się do lapidarnego pytania, czy w sytuacji gdyby nie istniał art. 70 § 6 pkt 1 o.p., organy skarbowe dokonałyby wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Odpowiedź negatywna świadczy o nadużyciu prawa przez organ skarbowy, co ma swoje konsekwencje dla skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Reasumując, poza nielicznymi sytuacjami sądy administracyjne co do zgłaszanych wątpliwości natury konstytucyjnej w zakresie ewentualnego nadużycia procesowego przez organy podatkowe regulacji określonej w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie rozstrzygają tych kwestii, lecz czekają na rozstrzygnięcie TK. Tylko pytanie – czy z uwagi na horyzont czasowy ostatniej aktywności TK w tym zakresie nie jest to czekanie na Godota?

O ile można mieć świadomość pewnej niechęci do zajmowania się sprawami z pogranicza Kodeksu karnego skarbowego i podatków, o tyle nie można zaakceptować prezentowanego stanowiska, że unormowanie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie daje podstaw prawnych do weryfikacji wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Przyjęcie takiej strategii dokonywania kontroli działań administracji przez sąd administracyjny zakłócałoby standardy zarówno konstytucyjne, jak i unijne w przedmiocie prawa do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu (art. 45 ust. 1 Konstytucji i art. 47 KPP).

Tym samym skoro wydaje się, że znajdziemy regulacje nakazujące poddawać sądowej kontroli również kwestię sposobu stosowania tych przepisów, należy sobie odpowiedzieć na pytanie, jak taka ocena powinna przebiegać. Pewnych wskazówek dostarczyły już sądy administracyjne, czy to w postaci tzw. testu nadużycia prawa, czy też odwołania się do zasady zaufania. W tym miejscu warto wskazać na kilka okoliczności – odnoszących się do przepisów procedury karnej – które właśnie nie tyle przemawiają za koniecznością dokonywania sądowej oceny skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego, ile pokazują, co w toku takiej kontroli korzystania przez administrację skarbową z tych przepisów powinno być



ORDYNACJA PODATKOWA

weryfikowane. Może to pozwolić *ad casum* na ocenę rzeczywistego celu ich stosowania i sformułowanie wniosku co do skuteczności samego zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

4. Regulacje dotyczące prowadzenia postępowania karnego skarbowego – wszczęcie, cele i schemat przebiegu

Warunkiem wszczęcia postępowania karnego jest ustalenie zaistnienia prawnych warunków dopuszczalności postępowania⁴⁸, tj. zweryfikowanie, że jest ono faktycznie zasadne, jak również prawnie dopuszczalne. Organ podatkowy podejmuje określone czynności procesowe wtedy, gdy zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego (art. 303 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa, czyli tzw. faktyczna podstawa wszczynania tej procedury⁴⁹, to taki zespół danych, który obiektywnie uprawdopodobnia fakt popełnienia przestępstwa. Wyznacza *sui generis* próg poznania procesowego, którego osiągnięcie aktualizuje wynikający z zasady legalizmu obowiązek wszczęcia i przeprowadzenia postępowania przygotowawczego⁵⁰. Wszczęcie postępowania nie jest dopuszczalne, gdy podejrzenie popełnienia czynu przestępnego nie jest dostatecznie uzasadnione⁵¹. Z tej perspektywy niekiedy wskazuje się na istnienie dwóch warunków wszczęcia postępowania przygotowawczego, tj. warunku obiektywnego – w postaci obiektywnej przekonania o informacji uzyskanych przez organ procesowy, uprawdopodobniających popełnienie przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, oraz warunku subiektywnego – wynikającego z oceny zebranych informacji, a sprawdzającego się do nabrania przez organ wewnętrznego przekonania, że popełnienie przestępstwa lub wykroczenia skarbowego jest wysoce prawdopodobne⁵². Niemniej jednak to nie może być domysł czy przypuszczenie, a *spiritus movens* wszczęcia postępowania powinien być fakt wynikający ze zgromadzonych danych. Źródłem informacji o przestępstwie lub wykroczeniu skarbowym jest zawiadomienie o jego popełnieniu.

W tym zakresie z punktu widzenia analizowanego problemu warto wskazać, że zgodnie z art. 305 § 1 k.p.k. organ powołany do prowadzenia postępowania przygotowawczego jest obowiązany wydać postanowienie o wszczęciu bądź o odmowie wszczęcia śledztwa

niezwłocznie po otrzymaniu zawiadomienia o przestępstwie, chyba że zachodzi potrzeba przeprowadzenia dodatkowego postępowania (art. 307 k.p.k.). W takim wypadku termin ten wynosi 30 dni. Przy czym jednak warto zwrócić dodatkowo uwagę na dwie kwestie.

Po pierwsze, ze względu na specyfikę spraw karnych skarbowych zazwyczaj źródłem informacji o niezgodnych z prawem działaniach podatników będą ustalenia własne organów podatkowych, które jednocześnie będą właściwe w sprawach karnych skarbowych. Te ustalenia mogą zostać poczynione właśnie w toku określonej, przewidzianej prawem procedury, tj. kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego, a niekiedy również czynności sprawdzających. Mogą to być również dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej⁵³.

Po drugie, instytucje państwowe i samorządowe, które w związku ze swą działalnością dowiedziały się o popełnieniu przestępstwa ściganego z urzędu, są obowiązane niezwłocznie o tym fakcie zawiadomić prokuratora lub Policję (art. 304 § 2 k.p.k.).

Pomimo zaistnienia przesłanki faktycznej wszczęcie postępowania przygotowawczego jest niedopuszczalne, gdy zachodzi chociażby jedna z okoliczności wyłączających możliwość prowadzenia takiego postępowania, o których mowa w art. 17 § 1 k.p.k. – negatywne przesłanki procesowe⁵⁴. Wśród tych, które z perspektywy analizowanego problemu mają zdecydowanie największe znaczenie, warto wskazać na: brak danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie popełnienia czynu; brak znamion czynu zabronionego; przedawnienie karalności. Z perspektywy procesu karnego skarbowego brak faktycznych podstaw skutkuje niedopuszczalnością wszczęcia postępowania przygotowawczego. Faktyczna podstawa procesu powinna być kontrolowana w toku postępowania. Jeżeli organ procesowy stwierdzi, że przyjęte wstępnie założenia nie potwierdzają się, a podstawa faktyczna nie tylko nie ulega rozbudowie, ale wręcz ograniczeniu w stopniu niespełniającym wymagań określonych przepisem art. 303 k.p.k., postępowanie podlega umorzeniu. Umorzenie z powodu braku faktycznych podstaw oskarżenia może nastąpić nie tylko w fazie postępowania przygotowawczego, lecz także po wniesieniu aktu oskarżenia do sądu w wypadku oczywistego braku faktycznych podstaw oskarżenia (art. 339 § 3 pkt 2 k.p.k.)⁵⁵.

Po wszczęciu postępowania organy prowadzące postępowanie przygotowawcze przeprowadzają wszystkie czynności z urzędu, mając na względzie realizację celów postępowania przygotowawczego. Podstawowe zadania postępowania przygotowawczego (art. 297 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), służące realizacji podstawowych

⁴⁸ T. Grzegorzczak, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. 1, Warszawa 2014, s. 1038.

⁴⁹ B. Szyprowski, *Uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa jako faktyczna przesłanka wszczęcia postępowania przygotowawczego*, „Prokuratura i Prawo” 2006/3, s. 133 i n.

⁵⁰ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo i proces karny skarbowy*, Warszawa 2019, s. 307–308.

⁵¹ T. Grzegorzczak, J. Tylman, *Polskie postępowanie karne*, Warszawa 2007, s. 634.

⁵² L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo i proces...*, s. 308; por. J. Izdorzczak, *Prawdopodobieństwo popełnienia przestępstwa oraz jego stopnie w procesie karnym na podstawie kpk z 1997 r.* [w:] *Funkcje procesu karnego – księga jubileuszowa Profesora Janusza Tylmana*, red. T. Grzegorzczak, Warszawa 2011, s. 175–182.

⁵³ D. Strzelec, *Gromadzenie informacji podatkowych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej*, „Przeгляд Podatkowy” 2017/5, s. 31 i n.

⁵⁴ K. Kremens, K. Nowicki, J. Skorupka, *Proces karny*, red. J. Skorupka, Warszawa 2020, s. 257.

⁵⁵ K. Kremens, K. Nowicki, J. Skorupka, *Proces...*, red. J. Skorupka, s. 257.

ORDYNACJA PODATKOWA



zadań procesu karnego skarbowego określonych w art. 2 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 i art. 114 § 1 k.k.s.⁵⁶, wyznaczają pożądany zakres czynności procesowych podejmowanych na tym etapie postępowania pod kątem realizacji funkcji i celów postępowania karnego⁵⁷. Celem postępowania przygotowawczego jest zweryfikowanie istnienia podstawy do wniesienia aktu oskarżenia do sądu, co następuje poprzez: 1) ustalenie, czy został popełniony czyn zabroniony i czy stanowi on przestępstwo lub wykroczenie skarbowe; 2) wykrycie i w razie potrzeby ujęcie sprawy; 3) zebranie – jak to się zwykle określać – danych osobopoznawczych, zgodnie z art. 213 i 214 k.p.k.; 4) wyjaśnienie okoliczności sprawy, w tym ustalenie wysokości uszczupionej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej (art. 297 § 1 pkt 4 k.p.k.); 5) zebranie, zabezpieczenie i w niezbędnym zakresie utrwalenie dowodów dla sądu. Oczywiście wszystkie z nich są istotne z punktu widzenia celu zasadniczego, ale warto odnotować dwa: związane z ustaleniem wielkości uszczuplenia oraz zebraniem dowodów. W tym zakresie wskazuje się, że informacje umożliwiające poczynienie ustaleń w kwestii podstawy do wniesienia aktu oskarżenia muszą wynikać z przeprowadzonych dowodów, np. wyjaśnień podejrzanego, zeznań świadków, opinii biegłych, treści dokumentów czy oględzin rzeczy. Decyzja kończąca postępowanie przygotowawcze może być oparta wyłącznie na materiale dowodowym zgromadzonym w tym stadium postępowania⁵⁸.

Jednocześnie przepisy przewidują ramy czasowe prowadzenia postępowania przygotowawczego. Tylko tytułem przykładu: podstawowym terminem na zakończenie sprawy dotyczącej wykroczenia skarbowego jest okres dwóch miesięcy, który może zostać przedłużony (art. 153 § 3 k.k.s.). Natomiast postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe powinno być zakończone w ciągu trzech miesięcy. W razie niezakończenia postępowania w tym terminie organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego,

a gdy postępowanie prowadzi lub nadzoruje prokurator – prokurator bezpośrednio przełożony, mogą przedłużyć je na okres do jednego roku. W szczególnie uzasadnionych wypadkach organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego, a gdy postępowanie prowadzi lub nadzoruje prokurator – prokurator bezpośrednio przełożony, mogą przedłużyć okres postępowania na dalszy czas oznaczony, jednak gdy jest ono prowadzone w formie śledztwa, przedłużenia na okres przekraczający rok dokonuje prokurator nadrzędny nad prokuratorem nadzorującym lub prowadzącym postępowanie.

W zakresie analizowanego problemu dostrzeżemy pewną prawidłowość co do schematu, według którego przebiegają czynności zmierzające do ustalenia kwestii odpowiedzialności podatkowej oraz karnej skarbowej. W toku postępowania podatkowego, szczególnie w perspektywie zbliżającego się terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, wszczynane jest postępowanie karne skarbowe. Zazwyczaj po wszczęciu tego postępowania już na etapie postępowania przygotowawczego bez realizacji jego celów jest ono zawieszane (po postawieniu zarzutów, a niekiedy – choć rzadziej – nawet przed), a co do zasady, wcześniej zakończonemu ulega postępowanie podatkowe, poprzez wydanie decyzji. Podstawę do takich działań stanowi przepis art. 114a k.k.s.⁵⁹, zgodnie z którym postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe może być także zawieszane, jeżeli jego prowadzenie jest w istotny sposób utrudnione ze względu na prowadzoną kontrolę podatkową, kontrolę celno-skarbową lub toczące się postępowanie przed organami podatkowymi, organami celnymi lub sądami administracyjnymi. W literaturze sygnalizuje się, że taki schemat kolejności prowadzenia postępowań wynika z dwóch okoliczności. Po pierwsze – z dążenia do spójności orzeczeń organów podatkowych, sądów administracyjnych oraz sądu karnego. Po drugie – z dążenia do tego, aby w zakresie stosowania przepisów prawa materialnego podatkowego wypowiadały się predestynowane do tego organy oraz sądy administracyjne⁶⁰.

Skoro tak, to już na tym etapie rozważań można zadać sobie zasadnicze – choć retoryczne – pytanie, jaki inny sens poza zawieszeniem biegu

⁵⁶ W postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe z uwagi na odesłanie zawarte w art. 113 § 1 k.k.s. co do zasady są realizowane cele właściwe dla powszechnego postępowania karnego, określone w art. 2 § 1 k.p.k., a jednocześnie cel autonomiczny przewidziany w art. 114 § 1 k.k.s. Oznacza to, że celem postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe jest: 1) wykrycie i pociągnięcie do odpowiedzialności sprawcy przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego oraz uwolnienie od tej odpowiedzialności osoby niewinnej (art. 2 § 1 pkt 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.); 2) trafne zastosowanie środków przewidzianych w prawie karnym skarbowym oraz ujawnienie okoliczności sprzyjających popełnieniu przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego oraz osiągnięcie przez to zadań postępowania karnego skarbowego nie tylko w zwalczaniu przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, lecz również w zapobieganiu im oraz w umacnianiu poszanowania prawa i zasad współżycia społecznego (art. 2 § 1 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.); 3) rozstrzygnięcie sprawy w rozsądnym terminie (art. 2 § 1 pkt 4 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Ponadto celem uzupełniającym jest wyrównanie uszczerbku finansowego Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innego uprawnionego podmiotu, spowodowanego przestępstwem skarbowym i wykroczeniem skarbowym (art. 114 § 1 k.k.s.).

⁵⁷ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo i proces...*, s. 295

⁵⁸ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo i proces...*, s. 295.

⁵⁹ Dodany przez art. 5 pkt 5 ustawy z 25.06.2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 127, poz. 858) z dniem 30.07.2010 r., a następnie zmodyfikowany ustawą z 16.11.2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948 ze zm.).

⁶⁰ Zob. H. Gajewska-Kraczkowska, *O prawdziwej funkcji...*, s. 15 i n.; G. Łabuda, *Zawieszenie postępowania...*, s. 81 i n.; U. Doniec, A. Koziara, *Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego w zakresie decyzji kreujących zobowiązanie podatkowe* [w:] *Z problematyki funkcji procesu karnego*, red. T. Grzegorzczak, J. Izdorczyk, R. Olszewski, Warszawa 2013, s. 651; T. Dudek, *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, „Prokuratura i Prawo” 2012/11, s. 91; P. Lewczyk, *Zakres związania sądu karnego decyzją podatkową*, „Przeгляд Sądowy” 2013/4.



ORDYNACJA PODATKOWA

terminu przedawnienia ma wszczynanie postępowania karnego skarbowego i następnie jego zawieszenie.

Wracając do samego początku, tj. wszczęcia postępowania, to następuje ono w formie postanowienia, a podstawą do jego wydania nie muszą być dowody ścisłe⁶¹, lecz informacje posiadane przez organ świadczące o zaistnieniu podstawy faktycznej uzasadniającej podjęcie działań. Co warte podkreślenia, przepisy procedury karnej nie przewidują drogi sądowej w celu dokonania oceny, czy na dzień wszczęcia postępowania karnego skarbowego jego wszczęcie było zasadne, na postanowienie to nie służy bowiem zażalenie, tym samym zasadność wszczęcia nie podlega kontroli przez sąd karny. Jednocześnie samo wydanie postanowienia i wszczęcie postępowania w zasadzie – poza rozpoczęciem czasu na zakończenie postępowania przygotowawczego – nie rodzi żadnych skutków materialnoprawnych na gruncie prawa karnego. Te ostatnie powstaną dopiero z chwilą przejścia postępowania w fazę *ad personam*, w zakresie np. przedawnienia karalności, przyznania podejrzanemu określonych gwarancji procesowych. Natomiast jego wydanie, powiązane z przekazaniem odpowiedniej informacji w trybie art. 70c o.p., ma ogromne znaczenie z perspektywy spraw podatkowych. Oczywiście organy podatkowe na etapie wydawania decyzji, ale również na etapie odwoławczym, analizują kwestię dopuszczalności prowadzenia postępowania pod kątem przedawnienia. Niemniej jednak skoro tajemnicą poliszywna jest fakt wysyłania przez dyrektorów izb administracji skarbowej pism do podległych sobie organów z zaleceniem monitorowania terminów przedawnienia i sygnalizowania potrzeby podejmowania czynności w zakresie postępowań karnych skarbowych w przypadku ich wpływu, trudno oczekiwać od samej administracji skarbowej oceny skuteczności dla biegu terminu przedawnienia podejmowanych w tym zakresie działań. Tym samym kolejny raz podatnikom pozostaje wyczekująco patrzeć na poczynania sądów administracyjnych, które powinny nie tylko dawać rękomię wnikliwego i bezstronnego orzekania w sprawach podatkowych⁶², lecz także stanowić wentyl bezpieczeństwa przy działaniach administracji skarbowej, które mogą budzić istotne zastrzeżenia.

5. Podsumowanie

W dotychczasowej praktyce sądy administracyjne były zmuszane do rozważania technikaliów związanych z funkcjonującą w obszarze prawa podatkowego instytucją. Wydaje się, iż obecnie z uwagi na skalę zjawiska dojrzał już do rozważenia problem zasadności weryfikowania przez sądy administracyjne poczynania organów podatkowych wykorzystujących przepisy Kodeksu karnego

skarbowego, szczególnie że wydaje się, iż można w tym zakresie mówić o błędnej koncepcji interpretacyjnej.

Analiza znakomitej większości orzeczeń, w których był analizowany problem sądowej kontroli wszczynania postępowań karnych skarbowych w kontekście skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia, ujawnia – występujące w wielu dziedzinach prawa – zjawisko „niedasizmu”⁶³ i słusność stwierdzenia, że jak ktoś chce, szuka sposobu, natomiast jak nie chce, to będzie szukał powodu. Wydaje się, iż sądy administracyjne nie mogą przejść obojętnie obok faktu, że poprzez włączenie pewnych konstrukcji związanych z przepisami karnymi skarbowymi do Ordynacji podatkowej stały się one elementem instytucji prawa podatkowego, a sposób stosowania tych przepisów podlega kontroli przez sądy administracyjne. Przy formułowaniu w tym zakresie poglądów, że sposób ich stosowania wymyka się ocenie sądów, dostrzeżemy pewnego rodzaju niekonsekwencję. Mianowicie ma ona ścisły związek właśnie z kwestią oceny zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Przecież już w powołanych wyżej niektórych orzeczeniach sądy dostrzegały potrzebę weryfikacji zasadności wszczęcia postępowania karnego: początkowo – w sytuacjach, w których dochodzenie zostałoby umorzony na skutek zmiany kwalifikacji czynu, a następnie szerzej – w przypadku istnienia negatywnych przesłanek procesowych, co powinno rzutować na ocenę skutku materialnoprawnego w zakresie zawieszenia biegu terminu przedawnienia w związku z wszczętym postępowaniem. Tym samym analiza uzasadnień tych orzeczeń pokazuje, że jednak sędziowie sądów poruszają się – i to całkiem sprawnie – również w obszarze przepisów Kodeksu karnego skarbowego, zresztą trudno byłoby oczekiwać czego innego (*iuria novit curia*), zwłaszcza że przepisy te nie są elementem prawa obcego. Szkoda tylko, że w dotychczasowym orzecznictwie jeżeli już to akcent stawiany jest tylko na wybrane zagadnienia związane z istnieniem negatywnych przesłanek procesowych.

Ponadto wydaje się, że analizowany w tym miejscu problem przebiega według podobnego schematu, jaki już pojawił się przy okazji nachodzenia na siebie obu procedur: karnej skarbowej i podatkowej, gdy chodzi o ocenę legalności posługiwania się materiałem dowodowym pochodzącym ze spraw karnych⁶⁴. W tym obszarze również w początkowym okresie – gdy te kwestie pojawiały się na wokandy sądów administracyjnych – sygnalizowano, że sądy nie są władne oceniać legalności z punktu widzenia procedury karnej pochodzenia tych materiałów, a należy przyjmować domniemanie ich legalności. Dopiero po interwencji TS okazało się jednak, że sądy widzą ku temu tak konieczność prawną, jak i możliwość faktyczną. Aktualnie wobec argumentów posługiwania się przepisami Kodeksu karnego skarbowego w sposób

⁶³ Zob. P. Stankiewicz, *21 polskich grzechów głównych*, Warszawa 2018, s. 11–21.

⁶⁴ Zob. szerzej D. Strzelec, *Ocena legalności materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie karnej na potrzeby postępowania podatkowego*, „Przeгляд Podatkowy” 2020/8, s. 12–20.

⁶¹ R. Kmieciak, *Dowód ścisły w procesie karnym*, Lublin 1983.

⁶² A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, s. 146.

ORDYNACJA PODATKOWA



instrumentalny w judykaturze funkcjonuje pogląd, że sędziowie, mając nieco związane ręce, nie posiadają narzędzi do wkraczania w ocenę zasadności wszczęcia tych postępowań. Jednak właśnie argumentacja zaprezentowana we wskazanych wyrokach, w których wypowiedziano się w kwestii skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia⁶⁵, wspartych orzecznictwem TS, wskazuje na podstawy prawne dla dokonywanej przez sądy administracyjne kontroli, jak również możliwy sposób oceny. Mijamy nadzieję, że powołane wyroki nie pozostaną przykładem zrewoltowania się wobec błędnej koncepcji interpretacyjnej i mimo prezentowanej niechęci do oceniania skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia w związku z wszczęciem postępowania karnego skarbowego koncepcja ta zostanie zrewidowana bez potrzeby wypowiadania się w tym zakresie przez TS.

Przy świadomości tego, że – tak jak to jest wskazywane – „sędzia sądu administracyjnego musi być multiinstrumentalistą”⁶⁶, nie jest chyba nadmiernym oczekiwaniem wypowiedzenie się w kwestiach, które są jaskrawym przejawem stosowania przepisów w innym celu niż ten, dla którego zostały one wprowadzone. Tylko tytułem przykładu warto wskazać na kilka autentycznych i dość reprezentatywnych grup sytuacji, w których wspólnym mianownikiem jest wszczęcie postępowania karnego skarbowego tuż przed upływem terminu przedawnienia.

Po pierwsze, po wszczęciu organ podatkowy z jednej strony nie zawieszając postępowania karnego skarbowego w oparciu o art. 114a k.k.s., a jednocześnie nie podejmuje jakichkolwiek czynności procesowych związanych z realizacją celów postępowania przygotowawczego, o których mowa w art. 297 k.p.k., tj. gromadzenia danych osobopoznawczych, dowodów, nie ustala również wysokości uszczuplenia podatkowego.

Po drugie, organ wszczynając postępowanie karne skarbowe tuż przed przedawnieniem zobowiązania podatkowego, w sytuacji gdy w toku postępowania podatkowego były już uchylane wydawane decyzje przez organ podatkowy odwoławczy z uwagi na brak wyjaśnienia okoliczności faktycznych.

Po trzecie, organ wszczynając postępowanie karne skarbowe tuż przed przedawnieniem zobowiązania podatkowego, a następnie nie podejmując żadnych czynności skutkujących przedłużeniem możliwości karalności, czyli nie stawiając zarzutów, umarza postępowanie karne skarbowe po kilku miesiącach od jego wszczęcia, dając tym sposobem możliwość wydania decyzji podatkowej.

Po czwarte, organ wszczynając postępowanie karne skarbowe, które następnie jest umarzone z powodu braku faktycznych podstaw oskarżenia w fazie postępowania przygotowawczego lub po wniesieniu aktu oskarżenia do sądu w wypadku oczywistego braku faktycznych podstaw oskarżenia.

⁶⁵ Na dzień oddania niniejszego artykułu do publikacji brak jest uzasadnienia wyroków NSA z 30.07.2020 r.: I FSK 42/20 oraz I FSK 128/20.

⁶⁶ B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Instrumentalne... Komentarz...*, s. 112–113.

Po piąte, organ wszczynając postępowanie karne skarbowe w sytuacji, gdy już w toku czynności kontroli podatkowej lub innej procedury uzyskano informacje wskazujące na brak możliwości przypisania podatnikowi umyślności w działaniu.

Po szóste, organ wszczynając postępowanie karne skarbowe po kilku latach od zakończenia kontroli (tuż przed przedawnieniem zobowiązania podatkowego), choć posiadał znane sobie z urzędu informacje mogące stanowić ten minimalny próg przekroczenia o istnieniu uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa karnego skarbowego.

Trudno byłoby się pogodzić z sytuacją, w której każde wszczęcie postępowania karnego skarbowego, nawet w razie braku jakichkolwiek podstaw materialnoprawnych czy procesowych, wywoływałoby skutek w zakresie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, pozostający poza jakąkolwiek kontrolą sądu administracyjnego. Podobnie trudno byłoby zaakceptować sytuację, w której mimo umorzenia tego postępowania skutki jego wszczęcia w obszarze zawieszenia biegu terminu przedawnienia umykałyby ocenie sądów. W wielu wyrokach TS sygnalizuje, że zasada skuteczności ścigania przestępstw z dziedziny podatku od wartości dodanej musi być realizowana w zgodzie z postanowieniami KPP, co pozwala także zrekonstruować, w jaki sposób normy proceduralne zawarte w Ordynacji podatkowej powinny być interpretowane i co przez pryzmat zawartego w art. 47 KPP prawa do skutecznego środka prawnego powinno być obszarem zainteresowania sądów krajowych kontrolujących legalność decyzji podatkowych. Oczywiście szczególnego znaczenia nabiera to w obszarze podatku od towarów i usług, gdyż stanowi to stosowanie prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 KPP, choć analizowana w tym miejscu potrzeba kontroli przez sądy administracyjne skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia na skutek wszczynanych postępowań karnych skarbowych ma również ogromne znaczenie w obszarze podatków niezharmonizowanych.

Bibliografia / References

- Banaszak B., *O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszenia przedawnienia zobowiązań podatkowych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011/1
- Brzeziński B., *O zjawisku nadużycia prawa podatkowego przez administrację skarbową*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014/1
- Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych i podatkowych – analiza praktyki stosowania art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej. Komentarz do raportu*, Toruń 2019
- Brzeziński B., Szot E., *Skutki wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. (sygn. P 30/11) w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Przeгляд Orzecznictwa Podatkowego” 2013/3
- Brzeziński B., Olesińska A., *Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego (art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej)*, „Przeгляд Orzecznictwa Podatkowego” 2011/1



ORDYNACJA PODATKOWA

Doniec U., Koziara A., *Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego w zakresie decyzji kreujących zobowiązanie podatkowe* [w:] *Z problematyki funkcji procesu karnego*, red. T. Grzegorzczak, J. Izydorczyk, R. Olszewski, Warszawa 2013

Dudek T., *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, „Prokuratura i Prawo” 2012/11
Etel L., *opinia z 8.05.2002 r. w sprawie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (IV kadencja, druk sejm. nr 414)*

Gajewska-Kraczkowska H., *O prawdziwej funkcji zawieszenia postępowania karnego skarbowego*, „Monitor Podatkowy” 2012/4
Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Warszawa 2013

Grzegorzczak T., *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. 1, Warszawa 2014

Grzegorzczak T., Tylman J., *Polskie postępowanie karne*, Warszawa 2007

Izydorczyk J., *Prawdopodobieństwo popełnienia przestępstwa oraz jego stopnie w procesie karnym na podstawie kpk z 1997 r.* [w:] *Funkcje procesu karnego – księga jubileuszowa Profesora Janusza Tylmana*, red. T. Grzegorzczak, Warszawa 2011

Kmiecik R., *Dowód ścisły w procesie karnym*, Lublin 1983

Kremens K., Nowicki K., Skorupka J., *Proces karny*, red. J. Skorupka, Warszawa 2020

Ladziński A., Waśko J., Burczyński T., Waśko W., Kudlek K., *Instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych i podatkowych – analiza praktyki stosowania art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej. Raport podsumowujący wyniki badania danych uzyskanych w trybie dostępu do informacji publicznej*, Toruń 2019

Lewczyk P., *Zakres związania sądu karnego decyzją podatkową*, „Przeгляд Sądowy” 2013/4

Łabuda G., *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, „Prokuratura i Prawo” 2011/3

Stankiewicz P., *21 polskich grzechów głównych*, Warszawa 2018

Strzelec D., *Gromadzenie informacji podatkowych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej*, „Przeгляд Podatkowy” 2017/5

Strzelec D., *Ocena legalności materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie karnej na potrzeby postępowania podatkowego*, „Przeгляд Podatkowy” 2020/8

Szyprowski B., *Uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa jako faktyczna przesłanka wszczęcia postępowania przygotowawczego*, „Prokuratura i Prawo” 2006/3

Wilk L., Zagrodnik J., *Prawo i proces karny skarbowy*, Warszawa 2019

Abstract

dr hab. Dariusz Strzelec, associate professor of the University of Lodz

The author is a professor at the Department of Tax Law, University of Lodz, an advocate, and a tax advisor. ORCID: 0000-0002-0843-4167

On the Need for Judicial Review of the Effectiveness of Limitation Period Suspension Caused by Initiation of Fiscal Penal Proceedings

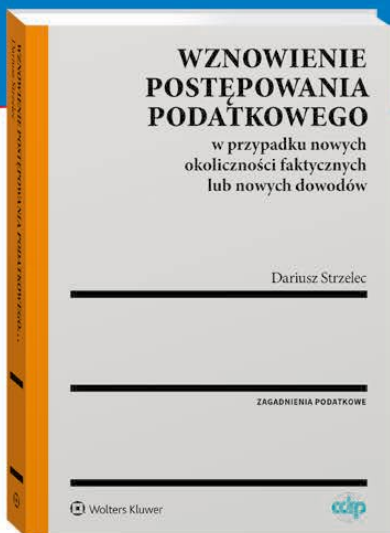
An important problem, which in various shapes has been coming up in case law, which has often been discussed in literature and, moreover, which has enormous practical importance, is connected with a provision of the Act of 29 August 1997 – Tax Ordinance ('TO') that links the possibility of suspending the period of limitation of a tax liability with the initiation of proceedings in a case of fiscal penal offence or misdemeanour (Article 70(6)(1) TO). Since its entry into force (or even earlier, since the stage of legislative work) until now this provision has been amended, doubts have been raised as to the constitutionality of this solution, while the Constitutional Tribunal and the Supreme Administrative Court have formulated conclusions as to the manner of its application. Yet the subsequent judicial decisions, including resolutions of the Supreme Administrative Court, do not appear to solve the problem that arises in connection with the application of this provision in the TO. But it is more and more commonly pointed out that activities of the fiscal administration are only meant to achieve suspension of the period of limitation, which - as practice has shown - gives rise to major doubts as to the expediency of such actions, the manner in which such actions are taken, and the assessment of their effectiveness from the point of view of tax law.

Keywords: suspension of the period of limitation, initiation of fiscal penal proceedings, judicial review of administration

dr hab. Dariusz Strzelec, prof. UŁ

Autor jest profesorem w Katedrze Prawa Podatkowego Uniwersytetu Łódzkiego, adwokatem, doradcą podatkowym. ORCID: 0000-0002-0843-4167

REKLAMA



Wiedza, dzięki której NIE popełnisz błędu

Cena: 159 zł

- Autor **precyzyjnie opisuje** instytucję wznowienia postępowania podatkowego, ze szczególnym uwzględnieniem sytuacji, w której podstawą jej uruchomienia są nowe okoliczności faktyczne i nowe dowody (art. 240 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej).
- **Poznasz kluczowe problemy**, które powstają na gruncie obowiązujących przepisów – zarówno gdy chodzi o podstawy wznowienia, jak i w obrębie samej procedury.
- Dowiesz się, w jaki sposób sądy administracyjne radzą sobie z tymi problemami i **zyskasz wskazówki**, jak odnosić się do powstających wątpliwości.

Zamów w księgarni Profinfo.pl lub telefonicznie 22 535 80 72

Wolters Kluwer



Małgorzata Militz

Przepisy dotyczące odliczania podatku naliczonego z tytułu odwrotnego obciążenia muszą uwzględniać zasadę neutralności

Słowa kluczowe: odwrotne obciążenie, prawo do odliczenia podatku naliczonego, korekta deklaracji po upływie trzech miesięcy

Z przepisów dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹ – dalej dyrektywa 2006/112/WE – i orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości wynika, że jedynymi warunkami powstania prawa do odliczenia – i to bez względu na źródło powstania podatku naliczonego – jest nabycie towarów/usług przez podatnika oraz wykorzystanie tych towarów/usług do czynności opodatkowanych. Wszystkie pozostałe warunki, takie jak: posiadanie właściwej faktury, wykazanie kwoty podatku należnego, ujęcie faktury w odpowiedniej ewidencji czy deklaracji, wypełnienie obowiązków sprawozdawczych, są jedynie warunkami formalnymi uprawniającymi do skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego. W wyroku z 18.03.2021 r., C-895/19, A. przeciwko Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej² – dalej wyrok TS C-895/19, A. – TS po raz kolejny potwierdził ten pogląd, przywracając zasady rozliczeń transakcji objętych odwrotnym obciążeniem do stanu sprzed 1.01.2017 r. Trybunał Sprawiedliwości potwierdził tym samym wyrażany już wcześniej pogląd, że dla tego rodzaju transakcji egzekwowanie zobowiązania przy jednoczesnej odmowie wykonania prawa do odliczenia byłoby zupełnie sprzeczne z zasadą neutralności, która jest fundamentalna dla całego systemu VAT³.

1. Stan faktyczny, na tle którego toczył się spór z organem podatkowym

W złożonym wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie Spółka A. wskazała, że w ramach prowadzonej działalności gospodarczej dokonuje zakupów, w tym wewnątrzspółnotowego nabycia towarów (WNT), na terytorium Polski. Nabywane towary są następnie wykorzystywane do czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług na terytorium kraju. Jak wyjaśniła, w ramach prowadzonej działalności wystąpiły i mogą wystąpić w przyszłości przypadki, w których podatek należny z tytułu WNT nie został / nie zostanie wskazany przez Spółkę we właściwej deklaracji podatkowej (względnie korekcie deklaracji) złożonej w terminie trzech miesięcy

od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy (zrobiła to lub zrobi po upływie tego terminu poprzez korektę deklaracji podatkowej). Przy czym niewskazanie podatku należnego w powyższym terminie może wynikać m.in. z opóźnionego otrzymania faktury, błędnego zaklasyfikowania transakcji po stronie Spółki lub pomyłki osoby sporządzającej rejestry i deklaracje podatku od wartości dodanej. Spółka zaznaczyła także, że ma pełne prawo do odliczenia podatku od towarów i usług, zaś późniejsze (niż trzy miesiące) wykazanie kwoty podatku należnego poprzez korektę właściwej deklaracji nie jest związane ani z nadużyciem prawa, ani z dążeniem do zmniejszenia podatku. W związku z tak przedstawionym stanem faktycznym Spółka zadała następujące pytanie: Czy w stanie prawnym obowiązującym od 1.01.2017 r. Spółka we wskazanym we wniosku stanie faktycznym i zdarzeniu przyszłym może i będzie mogła, na skutek złożonej korekty deklaracji VAT za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy, odliczyć podatek naliczony z tytułu WNT w tym samym okresie rozliczeniowym, w którym został wykazany podatek należny, nawet jeżeli

¹Dz.Urz. UE L 347, s. 1 ze zm.

²EU:C:2021:216.

³Opinia Rzecznik Generalnej Eleanor Sharpston z 13.03.2008 r. w sprawach połączonych C-95/07 i C-96/05, Ecotrade SpA przeciwko Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3, EU:C:2008:173, pkt 48.



PODATKI

korekta została lub zostanie dokonana później niż w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy?

Spółka była zdania, że w stanie prawnym obowiązującym od 1.01.2017 r. może i będzie mogła na skutek złożonej korekty deklaracji VAT za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy, odliczyć podatek naliczony z tytułu WNT w tym samym okresie rozliczeniowym, w którym został wykazany podatek należny, nawet jeżeli korekta została lub zostanie dokonana później niż w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy. Jej zdaniem wymóg wynikający z art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług⁴ – dalej u.p.t.u. – w brzmieniu obowiązującym od 1.01.2017 r., jest wymogiem nieznanym na gruncie dyrektywy 2006/112/WE i tym samym nie powinien mieć zastosowania, a nadto narusza zasadę neutralności podatkowej oraz zasadę proporcjonalności.

Z powyższym stanowiskiem nie zgodził się Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej i stwierdził, że stanowisko Spółki przedstawione we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jest nieprawidłowe. Zdaniem organu interpretacyjnego wprowadzone regulacje nie są sprzeczne z dyrektywą 2006/112/WE, w szczególności z zasadą neutralności podatkowej oraz zasadą proporcjonalności, albowiem nie ograniczają prawa podatnika do obniżenia podatku należnego, wynika ono bowiem z samej konstrukcji podatku od wartości dodanej. Podkreślono także, że przepis art. 178 dyrektywy 2006/112/WE dopuścił możliwość wprowadzenia przez państwa członkowskie pewnych formalności warunkujących prawo do odliczenia podatku od towarów i usług, a taką, zdaniem organu interpretacyjnego, jest wymóg wynikający z art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b u.p.t.u., tj. termin trzymiesięczny.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach, do którego wpłynęła skarga na wydaną interpretację, uznając, że istnieją wątpliwości dotyczące wykładni przepisu art. 178 w zw. z art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w kontekście terminu zawitego w świetle zasady neutralności podatkowej oraz zasady proporcjonalności, zwrócił się na podstawie art. 267 zdanie drugie Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej⁵ do TS z pytaniem prejudycjalnym następującej treści: „Czy art. 167 w zw. z art. 178 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE z 2006 r. Nr L 347 s. 1 i nast. ze zm.) należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym, które warunkują realizację prawa do odliczenia podatku naliczonego

w tym samym okresie rozliczeniowym, w którym rozliczeniu podlega podatek należny w stosunku do transakcji stanowiących wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, od wykazania podatku należnego z tytułu takich transakcji we właściwej deklaracji podatkowej, złożonej w terminie zawitym (w Polsce 3 miesiące) od upływu końca miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów i usług powstał obowiązek podatkowy?”⁶.

2. Stanowisko przyjęte przez Trybunał Sprawiedliwości w wyroku C-895/19, A.

W omawianym wyroku TS stwierdził, że art. 167 i 178 dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie stosowaniu przepisów krajowych, zgodnie z którymi wykonanie prawa do odliczenia VAT związanego z nabyciem wewnątrzwspólnotowym w tym samym okresie rozliczeniowym, w którym VAT jest należny, jest uzależnione od wykazania należnego VAT w deklaracji podatkowej złożonej w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy.

Uzasadniając swoje stanowisko, na wstępie TS przypominał, że w ramach wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów na podstawie systemu odwrotnego obciążenia żadna zapłata VAT nie jest dokonywana pomiędzy sprzedawcą a nabywcą towaru, to nabywca bowiem jest zobowiązany do uiszczenia naliczonego VAT⁷. Powołał się też na wyrażany już wcześniej pogląd, że podatnik może co do zasady odliczyć ten sam podatek, w efekcie czego żadna kwota nie jest należna organowi podatkowemu⁸. Przypomniał utrwalone już orzecznictwo TS w zakresie prawa podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, podatku należnego lub zapłaconego z tytułu otrzymanych przez nich towarów i usług powodujących naliczenie podatku, będącego podstawową zasadą wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawo Unii⁹. Podkreślił, że prawo to stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu¹⁰. Trybunał Sprawiedliwości wskazał, że zgodnie z art. 167 dyrektywy 2006/112/WE prawo do odliczenia naliczonego VAT powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny, zaś w myśl art. 69 tej dyrektywy w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów VAT staje się wymagalny z chwilą wystawienia faktury lub, jeżeli przed tym dniem nie wystawiono faktury, z upływem terminu,

⁶ Postanowienie z 4.11.2019 r., I SA/GI 495/19, LEX nr 2743427.

⁷ Wyrok TS C-895/19, A., pkt 31.

⁸ Takie stanowisko już było wcześniej wyrażane przez TS, chociażby w wyroku z 11.12.2014 r., C-590/13, Idexx Laboratories Italia Srl przeciwko Agenzia delle Entrate, EU:C:2014:2429 – dalej wyrok TS C-590/13, Idexx Laboratories Italia – pkt 33.

⁹ Wyroki TS: C-590/13, Idexx Laboratories Italia, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo; z 15.09.2016 r., C-518/14, Senatex GmbH przeciwko Finanzamt Hannover-Nord, EU:C:2016:691 – dalej wyrok TS C-518/14, Senatex – pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo.

¹⁰ Wyrok TS C-518/14, Senatex, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo.

⁴ Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.

⁵ Wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47.



o którym mowa w art. 222 akapit pierwszy owej dyrektywy. Tym samym prawo do odliczenia podlega wykonaniu co do zasady w tym samym okresie, w którym powstało – w świetle art. 167 dyrektywy 2006/112/WE z chwilą, gdy podatek stał się wymagalny.

Trybunał Sprawiedliwości, odwołując się do dotychczasowego orzecznictwa, przypomniał, że prawo do odliczenia VAT jest uzależnione od przestrzegania warunków materialnych i formalnych przewidzianych przez dyrektywę 2006/112/WE¹¹, przy czym niespełnienie niektórych wymogów formalnych nie może prowadzić do odmowy tego prawa. Warunki materialne powstania prawa do odliczenia podatku z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów to: 1) nabycie towarów dokonane przez podatnika, który jest zobowiązany do zapłaty VAT związanego z tymi nabyciami, oraz 2) wykorzystywanie do wykonywania czynności opodatkowanych. Państwa członkowskie na podstawie art. 180 i 182 dyrektywy 2006/112/WE mogą postanowić, że podatnik może zostać upoważniony do dokonania odliczenia, nawet jeśli nie wykonał swego prawa w okresie, w którym prawo to powstało, z zastrzeżeniem spełnienia określonych warunków i wymogów proceduralnych ustanowionych przez prawo krajowe¹².

Odnosząc powyższe uwagi do sprawy będącej przedmiotem pytania prejudycjalnego, TS stwierdził, że po pierwsze, powstanie prawa do odliczenia może być uzależnione wyłącznie od materialnych warunków, które są przewidziane w dyrektywie 2006/112/WE i które w odniesieniu do nabycia wewnątrzwspólnotowego są wymienione w art. 168 lit. c tej dyrektywy.

Nie może ono natomiast zależeć od uzyskania faktury ani od złożenia deklaracji czy też od rozliczenia VAT należnego z tytułu takiego nabycia w określonym terminie¹³. Po drugie, zdaniem TS przepisy wprowadzone przez polskiego ustawodawcę mogą skutkować tym, że rozliczenie kwoty wymagalnego VAT i tej samej kwoty VAT podlegającego odliczeniu, związanych z jednym i tym samym nabyciem wewnątrzwspólnotowym, nie będzie miało miejsca w tym samym okresie rozliczeniowym niezależnie od okoliczności danej sprawy, dobrej wiary podatnika i powodów opóźnienia w złożeniu deklaracji VAT należnego z tytułu takiego nabycia. Stosowanie takiego uregulowania opóźnia, z uwagi na samo naruszenie

warunku formalnego, wykonanie prawa do odliczenia VAT należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, tym samym obarczając podatnika czasowo ciężarem VAT. Zasada, że prawo do odliczenia jest wykonywane w tym samym okresie, w którym podatek staje się wymagalny, pozwala zagwarantować neutralność podatkową. Jak podkreślił TS, sprzeczne z tą zasadą byłoby czasowe obarczenie podatnika ciężarem VAT z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego, tym bardziej że w tego rodzaju transakcji żadna kwota nie jest należna organom podatkowym.

Powyższe argumenty doprowadziły TS do wniosku, że uregulowanie krajowe, które zakazuje w sposób systematyczny wykonywania prawa do odliczenia VAT związanego z nabyciem wewnątrzwspólnotowym w tym samym okresie, w którym ta sama kwota VAT powinna zostać rozliczona, nie przewidując uwzględnienia wszystkich istotnych okoliczności, a w szczególności dobrej wiary podatnika, wykracza poza to, co jest konieczne, po pierwsze, do zapewnienia prawidłowego poboru VAT (w sytuacji gdy żadna kwota VAT nie jest należna na rzecz organu podatkowego), a po drugie, do zapobiegania oszustwom podatkowym.

Jak podkreślono, przepisy krajowe nie mogą uniemożliwiać w sposób automatyczny, tylko z powodu naruszenia wymogu formalnego, wykonania prawa do odliczenia VAT należnego w tym samym okresie rozliczeniowym, w którym jest rozliczana kwota podatku należnego.

Końcowo TS wskazał, że państwa członkowskie są upoważnione do ustanowienia, z poszanowaniem zasady proporcjonalności, sankcji w przypadku nieprzestrzegania formalnych warunków wykonywania prawa do odliczenia VAT zgodnie z art. 273 dyrektywy 2006/112/WE.

Jak podkreślono, w szczególności prawo Unii nie stoi na przeszkodzie temu, by państwa członkowskie nakładały w odpowiednich przypadkach, jako sankcje za naruszenie warunków formalnych, grzywny lub kary pieniężne proporcjonalne do wagi naruszenia¹⁴.

Jednakże taką „sankcją” nie może być pozbawienie (nawet czasowe) prawa do odliczenia podatku naliczonego.

¹¹ Zob. podobnie wyrok TS z 26.04.2018 r., C-81/17, Zabrus Siret SRL przeciwko Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, EU:C:2018:283 – dalej wyrok TS C-81/17, Zabrus Siret – pkt 35.

¹² Wyroki TS: z 12.07.2012 r., C-284/11, EMS-Bulgaria Transport OOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzhalwane i upravljenje na izpylnenieto” Plovdiv, EU:C:2012:458 – dalej wyrok TS C-284/11, EMS-Bulgaria Transport – pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo; C-81/17, Zabrus Siret, pkt 37.

¹³ Wyrok TS C-895/19, A., pkt 44.

¹⁴ Wyrok TS z 15.09.2016 r., C-516/14, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA przeciwko Autoridade Tributária e Aduaneira, EU:C:2016:690, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo.



PODATKI

3. Konsekwencje wydania wyroku dla polskich podatników

Wydany wyrok nie powinien być chyba zaskoczeniem. Uważna lektura wcześniejszego orzecznictwa w sprawach dotyczących odliczenia podatku należnego z tytułu odwrotnego obciążenia TS dawała podstawy, by sądzić, że zapadnie takie właśnie rozstrzygnięcie. Należy przypomnieć, że dotychczas TS w kwestii realizacji prawa do odliczenia wskazywał na dwa istotne argumenty.

Po pierwsze, zasada neutralności wymaga, by prawo do odliczenia zostało przyznane, jeśli zostaną spełnione warunki materialne, nawet gdy nie będą spełnione warunki formalne. Po drugie, odliczenie to powinno być dokonywane w tym samym momencie, w którym wykazano podatek należny, gdyż nawet czasowe ograniczenie prawa do odliczenia stanowi o poniesieniu przez podatnika ciężaru VAT.

Trybunał Sprawiedliwości podkreślał też, że rozliczenie podatku należnego i naliczonego w tym samym czasie jest uzasadnione także tym, iż w sytuacji zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia żadna kwota VAT nie jest należna ani dostawcy towarów/usług, ani organom podatkowym.

Wydaje się, że obecnie bezcelowe jest dociekanie, co było przyczyną wprowadzenia z dniem 1.01.2017 r. znolizowanych przepisów, tak niekorzystnych dla podatników. Czy było to wynikiem zmiany stanowiska resortu finansów odnośnie do określenia warunków „materialnych” i „formalnych” prawa do odliczenia podatku naliczonego, czy też czasowe ograniczenie miało być swoistą sankcją dla podatników, którzy nieterminowo wykazywali transakcje objęte odwrotnym obciążeniem? Dla krajowych podatników ważny był natomiast finansowy „skutek” tych zmian – konieczność uiszczenia odsetek od zaległości podatkowych (korekta deklaracji po upływie trzech miesięcy w wielu sytuacjach prowadziła do powstania zaległości podatkowej), czasem także konieczności złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty¹⁵.

I pomimo że wyrok dotyczy odliczania podatku naliczonego z tytułu WNT, to analiza uzasadnienia wyroku, w którym TS odwołał się do wcześniejszych orzeczeń¹⁶, czyni go bardzo uniwersalnym

¹⁵ Mowa o przypadku, gdy podatnik dokonujący WNT, nie mając faktury zakupowej, rozpoznawał obowiązek podatkowy w miesiącu, w którym upływał 15. dzień od końca miesiąca, w którym otrzymał towary. W praktyce często w terminie późniejszym okazywało się, że faktura była jednak wystawiona w momencie sprzedaży. Zastosowanie się do przepisów art. 86 ust. 10g i 10h u.p.t.u. oznaczało korektę trzech deklaracji.

¹⁶ Wymaga podkreślenia, iż tezie tej nie przeczy powołany przez sąd odsyłający wyrok TS z 6.02.2014 r., C-424/12, SC Fatorie SRL przeciwko Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor, EU:C:2014:50. Wprawdzie dotyczył on odmiennej sytuacji, mianowicie w sprawie zawisłej

i pozwala na twierdzenie, że stanowisko w nim wyrażone – dotyczące wewnątrzwspólnotowego nabycia – będzie miało zastosowanie do wszystkich innych transakcji, które podlegają (i podlegają) mechanizmowi odwrotnego obciążenia, czyli także do importu usług oraz do nabycia towarów i usług, dla których podatnikiem jest nabywca.

Należy też wskazać, że skutki „na przeszłość” będą również obejmowały transakcje nabycia towarów i usług od krajowych podatników, czyli nabycia towarów z załącznika nr 14 do u.p.t.u., a także praw do emisji gazów cieplarnianych. Tak więc okoliczność, że przedstawiony stan faktyczny dotyczył wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów nie będzie na tyle istotna, by tezy tego wyroku stosować w ograniczonym zakresie. Ponieważ TS nie ograniczył skutków wyroku w czasie, dokonana w nim wykładnia obowiązuje nie tylko „na przyszłość”, ale także „na przeszłość”¹⁷.

4. Skutki „na przyszłość”

W pierwszej kolejności należy wskazać, że mając na uwadze uregulowania unijne, w związku z wydaniem omawianego wyroku, kwestionującego zgodność krajowych przepisów z dyrektywą 2006/112/WE, podatnicy mają prawo dokonywać rozliczeń z pominięciem przepisów uniemożliwiających im odliczenie podatku naliczonego w sytuacji dokonania korekty po upływie trzech miesięcy (dotyczy to wszystkich transakcji, dla których jest przewidziany mechanizm odwrotnego obciążenia), a organy podatkowe nie mogą takiego rozliczenia kwestionować, nawet jeśli krajowe przepisy w tym zakresie nie zostały zmienione. Wynika to z zasady lojalnej współpracy, która wymaga, by Unia i państwa członkowskie podejmowały wszelkie środki ogólne i szczególne dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z traktatów lub aktów instytucji Unii. Co więcej, obowiązki

przed TS podatnik został pozbawiony prawa do odliczenia VAT, nieprawidłowo wykazanego, bo nabycie usług było objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia. Nabywca kwestionował odmowę prawa do odliczenia, powołując się na dwie okoliczności: 1) wcześniejszą akceptację organu co do prawa do odliczenia i 2) brak możliwości korekty faktury z uwagi na upadłość wykonującego usługę. Co znamienne, do tej wyrażonych w tym orzeczeniu – w wyroku C-895/19, A., TS się nie odwołał.

¹⁷ Zgodnie bowiem z orzecznictwem wykładnia przepisu prawa Unii dokonana przez TS wyjaśnia i precyzuje znaczenie oraz zakres danego przepisu, tak jak powinien lub powinien być on być rozumiany i stosowany od chwili jego wejścia w życie. Z powyższego wynika, że sądy mogą i powinny stosować zinterpretowany w ten sposób przepis również do stosunków prawnych powstałych i ukształtowanych przed wydaniem orzeczenia w sprawie wniosku o dokonanie wykładni. Jedyne w wyjątkowych wypadkach TS, stosując ogólną zasadę pewności prawa leżącą u podstaw porządku prawnego Unii, może uznać, że należy ograniczyć ze skutkiem dla wszystkich zainteresowanych możliwość powoływania się na zinterpretowany przez niego przepis celem podważenia stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze. Zob. wyroki TS: z 22.01.2015 r., C-401/13 i C-432/13, Vasiliki Balazs i Casa Județeană de Pensii Cluj przeciwko Casa Județeană de Pensii Cluj i Attila Balazs, EU:C:2015:26, pkt 49, 50 i przytoczone tam orzecznictwo; z 29.09.2015 r., C-276/14, Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów, EU:C:2015:635, pkt 44–45.



nałożone na państwa członkowskie w wyniku obowiązywania zasady lojalnej współpracy powinny być realizowane przez wszystkie organy państwowe¹⁸. Wspomniana zasada wymaga, by proces wykładni przepisów krajowych był przeprowadzony w taki sposób, aby zapewnić zgodność prawa wewnętrznego z prawem unijnym¹⁹, co potwierdza także orzecznictwo sądów krajowych.

Co to w praktyce oznacza?

Podatnicy, od dnia wydania wyroku rozliczając transakcje objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia w drodze korekty deklaracji, w związku z ujęciem podatku należnego z tytułu nabycia towarów/usług, będą mieli prawo także do ujęcia tej kwoty jako podatku naliczonego w tym samym okresie rozliczeniowym, bez względu na moment, kiedy taka korekta została dokonana.

Tym samym, u podatnika, który dokonuje w całości odliczenia zadeklarowanego podatku należnego, w związku z dokonaną korektą deklaracji VAT nie wystąpi zaległość podatkowa, a co za tym idzie – nie wystąpi konieczność zapłaty odsetek.

Należy także zauważyć, że jeszcze przed wydaniem wyroku TS C-895/19, A., ustawodawca przedstawił założenia zmian do ustawy o podatku od towarów i usług, także w kontekście rozliczeń dla transakcji objętych odwrotnym obciążeniem²⁰. Co prawda projektowana nowelizacja dotyczy jedynie zmiany zasad rozliczania podatku naliczonego od importu usług, ale należy spodziewać się – w związku z wydaniem omawianego wyroku – że zmiany legislacyjne obejmą także inne przypadki, w których jest stosowany ten mechanizm, czyli wewnątrzspółnotowego nabycia towarów oraz dostawy towarów, dla której podatnikiem jest nabywca.

Trzeba podkreślić, że zmiany te powinny objąć także art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a i ust. 10g i 10h u.p.t.u. – tj. przepisy, które dla prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia towarów wymagają również posiadania przez nabywcę faktury w terminie trzech miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym powstał obowiązek podatkowy.

Taki wniosek nie powinien budzić wątpliwości. Trybunał Sprawiedliwości jednoznacznie w omawianym wyroku wskazał, że powstanie prawa do odliczenia może być uzależnione wyłącznie od materialnych warunków wymienionych w art. 168 lit. c dyrektywy 2006/112/WE i nie może zależeć od uzyskania faktury ani od złożenia deklaracji czy też rozliczenia VAT należnego w tytułu takiego nabycia w określonym terminie²¹. Jak podkreślił, są to bowiem jedynie wymogi formalne, tym samym nawet ich niespełnienie – przy spełnieniu wymogów materialnych – nie może stanowić o odmowie prawa do odliczenia podatku naliczonego²², chyba że naruszenie tych wymogów skutkowałoby uniemożliwieniem dostarczenia pewnych dowodów na spełnienie wymagań podstawowych²³. Jak zaznaczył TS, jeżeli organ podatkowy posiada informacje niezbędne do ustalenia, że zostały spełnione wymagania podstawowe, to nie może nakładać dodatkowych warunków dotyczących przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia tego podatku, które mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie tego prawa²⁴.

5. Konsekwencje „na przeszłość”

Jak już wspomniano, z uwagi na nieograniczenie skutków wyroku przez TS tezy tego wyroku mogą być też zastosowane do rozliczeń już dokonanych, także tych, w stosunku do których w obrocie prawnym funkcjonują ostateczne decyzje lub też prawomocne wyroki sądowe.

W terminie 30 dni od dnia publikacji wyroku²⁵ podatnicy mogą składać wnioski o wznowienie postępowania zakończonego ostateczną decyzją (art. 240 § 1 pkt 11 ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa²⁶ – dalej o.p.), w terminie zaś dwóch miesięcy mogą składać wnioski o wznowienie postępowania sądownoadministracyjnego (art. 272 § 3 ustawy z 30.08.2020 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi²⁷). Wskazane tryby zmian ostatecznych rozstrzygnięć nie budzą większych wątpliwości, stąd pominięto ich omawianie w niniejszym artykule.

Co jednak z rozliczeniami już wykonanymi; w jakim trybie można odzyskać nienależnie zapłacone odsetki? W pierwszej kolejności nasuwa się myśl, że z racji tego, że odsetki mają charakter akcesoryjny w stosunku do należności głównej, to ich odzyskanie powinno nastąpić w trybie art. 74 pkt 1 o.p. (czyli w tzw. trybie nadpłatowym). Taki pogląd jest też wyrażony w orzecznictwie

²¹ Wyrok TS C-895/19, A., pkt 45.

²² Wyrok TS C-895/19, A., pkt 47. Analogicznie wypowiedział się TS m.in. w wyrokach C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, pkt 62; C-590/13, Idexx Laboratories Italia, pkt 38.

²³ Wyrok TS C-590/13, Idexx Laboratories Italia, pkt 39 i powołane tam orzecznictwo.

²⁴ Wyroki TS: C-590/13, Idexx Laboratories Italia, pkt 40; C-284/11 EMS-Bulgaria Transport, pkt 62 i przytoczone tam orzecznictwo.

²⁵ Wyrok TS C-895/19, A., został opublikowany 10.05.2021 r. w Dz.Urz. UE C 182, s. 16.

²⁶ Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.

²⁷ Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.

¹⁸ D. Dominik-Ogińska [w:] M. Miltz, D. Dominik-Ogińska, M. Baçal, T. Siennicki, *Zasady prawa unijnego w VAT*, Warszawa 2013, s. 134. Obowiązek taki spoczywa także na organie administracji publicznej, co potwierdził TS w wyroku z 13.01.2004 r., C-453/00, Kühne & Heitz NV przeciwko Produktschap voor Pluimvee en Eieren, EU:C:2004:17.

¹⁹ Wyrok TS z 10.04.1984 r., 14/83, Sabine von Colson i Elisabeth Kamann przeciwko Land Nordrhein-Westfalen, EU:C:1984:153.

²⁰ Zob. <https://www.gov.pl/web/kas/prekonsultacje-slim-vat-2-roz-poczete> (dostęp: 15.04.2021 r.).



PODATKI

sądowym²⁸. Jednakże – co zostanie wykazane poniżej – odzyskiwanie zwrotu nadpłaconych odsetek w tym trybie wymaga podjęcia szeregu skomplikowanych wyliczeń i dokonania dodatkowych czynności, w związku z tym zasadne wydaje się „pominięcie” tego trybu.

Należy przypomnieć, że w wielu przypadkach – na podstawie zakwestionowanego przepisu – podatnicy byli zmuszeni zapłacić odsetki od zaległości podatkowych. Jeśli podatnik po upływie trzech miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym powstał obowiązek podatkowy, korygował podatek należny, to w sytuacji gdy w pierwotnej deklaracji wykazał kwotę zobowiązania podatkowego, w związku z dokonaną korektą – kwota zobowiązania ulegała zwiększeniu i powstawała zaległość. Jeśli pierwotnie podatnik wykazał kwotę do zwrotu VAT, to korekta podatku należnego powodowała zmniejszenie tego zwrotu i jeśli zwrot został dokonany – skutkowało to powstaniem zaległości podatkowej²⁹. Zaległość podatkowa oczywiście nie powstawała, jeśli wykazanie większej kwoty podatku należnego zmniejszało kwotę nadwyżki podatku naliczonego do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy³⁰. Ale nie można wykluczyć, że w praktyce miały miejsce także sytuacje, gdy wykazanie kwoty podatku należnego z tytułu transakcji objętych odwrotnym obciążeniem w miesiącu, w którym podatnik wykazał nadwyżkę do przeniesienia, w jednym z kolejnych okresów rozliczeniowych spowodowało powstanie zaległości podatkowej, od której należało zapłacić odsetki.

Po wyroku, stosując tryb nadpłatowy, podatnik w celu odzyskania nienależnie zapłaconych odsetek będzie musiał skorygować złożone wcześniej co najmniej dwie deklaracje VAT.

Pierwszą – za miesiąc, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu czynności objętej odwrotnym obciążeniem (ujmując w tym samym okresie rozliczeniowym także podatek naliczony), a także drugą, w której podatek naliczony został „pierwotnie” ujęty. W związku

z korektą tych deklaracji będzie także zobowiązany złożyć wniosek o zwrot nadpłaty z jednoczesnym wnioskiem o zaliczenie powstałej nadpłaty za miesiąc, w którym powstała zaległość podatkowa. Dla lepszego zrozumienia warto posłużyć się przykładem.

Przykład

Podatnik w korekcie deklaracji za styczeń 2017 r. ujął podatek należny z tytułu importu usług, zaś podatek naliczony rozliczył dopiero w deklaracji za lipiec 2017 r. Aby odzyskać nienależnie zapłacone odsetki, podatnik musi ponownie skorygować deklarację za styczeń 2017 r., w związku z tym za ten okres powstaje mu nadpłata, a także skorygować deklarację za lipiec 2017 r., w związku z czym powstanie zaległość podatkowa za ten miesiąc. Z uwagi na dokonane korekty musi także złożyć wniosek o zwrot nadpłaty za styczeń 2017 r. z jednoczesnym wnioskiem o zaliczenie tej nadpłaty na poczet zaległości podatkowej za lipiec 2017 r.

Dochodzenie zwrotu nienależnie zapłaconych odsetek jeszcze bardziej skomplikowałoby się, gdyby pierwotne ujęcie kwoty podatku należnego za styczeń 2017 r. nie skutkowało powstaniem zaległości podatkowej, a jedynie zmniejszeniem kwoty nadwyżki do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy. Takie „działanie” mogłoby natomiast wykreować zaległość podatkową za inny miesiąc. To pokazuje, że dochodzenie nienależnie zapłaconych odsetek w trybie nadpłatowym będzie powodować konieczność korekty deklaracji za wiele miesięcy, jak również konieczność składania wniosków o zwrot nadpłat. Czy ten tryb nie zniechęci podatników do żądania zwrotu nienależnie zapłaconych kwot?

Można zapewne przypuszczać, że wielu podatników nie podejmie tego trudu i jedynym beneficjentem omawianego wyroku będzie budżet państwa.

W związku z tym powstaje pytanie, czy jest inne rozwiązanie, które doprowadzi podatników do tego samego rezultatu bez podejmowania szeregu działań i nadmiernego angażowania służb księgowych. Czy nie jest możliwe, aby podatnicy wystąpili o zwrot nienależnie zapłaconych odsetek bez obowiązku korekty wcześniejszych rozliczeń? Istotne jest, że w rzeczywistości korekty dokonanych już rozliczeń VAT nie spowodują zmiany kwoty nienależnie zapłaconych odsetek; będą one takie same bez względu na to, czy podatnik skoryguje deklarację, czy też nie.

Należy też rozważyć, czy wymaganie od podatników uruchomienia trybu nadpłatowego w celu odzyskania kwot odsetek nie narusza zasady proporcjonalności. Zasada proporcjonalności jest ogólną zasadą prawa i odgrywa fundamentalną rolę w interpretacji przepisów prawnych. Treść zasady proporcjonalności wyznaczają trzy wymogi: odpowiedniość, konieczność i proporcjonalność *sensu stricto*. Wymóg proporcjonalności

²⁸ Jak wskazał NSA w wyroku z 30.03.2016 r., I FSK 1948/14, LEX nr 2066057, „instrumentem krajowym, który umożliwia podatnikowi zwrot podatku pobranego niezgodnie z prawem unijnym wraz ze stosownymi odsetkami za zwłokę jest art. 74 pkt 1 O.p. Przepis ten wprowadza bowiem całkowicie odrębny tryb postępowania w sprawie nadpłat, które powstają w wyniku takich orzeczeń TSUE, które dają podstawę do tego, aby podatnik powołując się na jego skutki, zweryfikował stan swoich rozliczeń podatkowych, żądając zwrotu kwot, których nie musiał uiścić z uwagi na podjęte orzeczenie. Podkreśla się przy tym, że przepis ten ma zastosowanie również w sytuacji, gdy orzeczenie Trybunału skutkowało wyeliminowaniem niezgodnej z prawem unijnym wykładni prawa krajowego stosowanej przez organy podatkowe i sądy, co w istocie uniemożliwiało wcześniej podatnikowi stosowanie prawa zgodnie z prawem unijnym”.

²⁹ Art. 56 o.p.

³⁰ Jak zostanie dalej wykazane, to też stanowi kolejny argument za przyjęciem, że rozwiązanie zaprezentowane przez autorkę jest zasadne i spełnia tezy wyrażane przez TS w odniesieniu do zwrotu kwot nienależnie pobranych przez państwo członkowskie.



muszą spełniać zarówno normy stanowionego prawa, jak i wykładnia prawa, zaś test proporcjonalności środka prawnego należy uznać za spełniony, gdy środek spełnia łącznie wszystkie wskazane wyżej wymogi określające treść zasady proporcjonalności. O ile przepis art. 74 pkt 1 o.p. spełnia wymóg odpowiedniości i konieczności, o tyle uzasadnione wątpliwości budzi spełnienie ostatniego wymogu – proporcjonalności *sensu stricto*.

Jak wykazano powyżej, dolegliwości powodowane przez zastosowanie trybu nadpłatowego nie pozostają w rozsądnych relacjach do wagi celów, które środek ma realizować (korekta lub jej brak nie wpływają na kwotę nienależnie zapłaconych odsetek, których zwrotu będzie domagał się podatnik).

Stopień dolegliwości tego trybu (jak wskazano – bardzo poważny) nie daje się też w sposób racjonalny uzasadnić społeczną potrzebą uzyskania celów, które środek ma realizować (trudno wyjaśnić, dlaczego tylko korekta deklaracji daje prawo do odzyskania nienależnie zapłaconych odsetek, skoro ich wysokość jest wartością obiektywną). Poza okolicznością, że odsetki mają charakter akcesoryjny w stosunku do zaległości podatkowej (i treść art. 74 pkt 1 o.p. wskazuje na konieczność złożenia korekty deklaracji), nie ma żadnego innego uzasadnienia, aby w celu odzyskiwania kwot nienależnie zapłaconych odsetek w związku z wyrokiem TS w tej konkretnej sprawie i w odniesieniu do transakcji objętych odwrotnym obciążeniem wymagać od podatników podejmowania szeregu skomplikowanych i pracochłonnych działań.

Powyższe prowadzi do konkluzji, że przepis ten narusza zasadę proporcjonalności w takim zakresie, w jakim dla odzyskania nienależnie zapłaconych odsetek wymaga on podjęcia przez podatnika wielu działań, niewspółmiernych i nieproporcjonalnych do założonego celu.

Za przyjęciem zaproponowanego rozwiązania, pomijającego tryb „nadpłatowy” dla odzyskania nienależnie zapłaconych odsetek, przemawia także zasada efektywności prawa unijnego, która zakazuje państwom członkowskim praktycznego uniemożliwiania lub nadmiernego utrudniania wykonywania praw przyznanych unijnym porządkiem prawnym³¹. W ocenie autorki, za-

stosowanie trybu „nadpłatowego” obniży efektywność prawa unijnego i praw jednostki.

Można się spodziewać, że takie podejście nie spotka się z aprobatą organów podatkowych, które będą powoływały się na dyspozycję art. 74 pkt 1 o.p. i wymagały złożenia deklaracji korygujących w celu odzyskania nienależnie zapłaconych odsetek. Wydaje się jednak, że nie należy ustawać w dążeniu do odzyskania nienależnie zapłaconych odsetek; korzystny wyrok sądu może nie tylko pomóc danemu podatnikowi. Może stanowić sygnał dla ustawodawcy do zmiany przepisów w tym zakresie, które zdecydowanie nie przystają do „rzeczywistości vatowskiej”, co wyraźnie uwidoczniło się w związku z wydanym przez TS wyrokiem.

Abstract

Małgorzata Militz

The author is a tax adviser, a partner at GWW Lodziński, Cmoch i Wspólnicy sp.k. firm

Provisions on Deducting Input Tax Due to Reverse Charge Have to Respect the Principle of Neutrality

According to Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax and case law of the Court of Justice, the only conditions for obtaining of the right to deduction, regardless of the source where input tax originated, is that the taxable person acquires goods/services and uses the goods/services for taxable activities. All other conditions, such as: having the proper invoice, demonstrating the amount of input tax, recording the invoice in the right records or tax return, complying with reporting duties - are only the formal conditions enabling the taxable person to exercise the right to deduct input tax. In the judgment of 18 March 2021, in case C-895/19, A. v. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, the CJ confirmed this view yet another time, restoring the principles of settling transactions covered by reverse charge to what they were before 1 January 2017. Thus the Court of Justice confirmed the view it had expressed earlier, namely that for this kind of transactions enforcement of the liability combined with refusal to permit the exercise of the right to deduction would be completely inconsistent with the principle of neutrality, a fundamental one for the whole VAT system.

Keywords: reverse charge, right to deduct input tax, correction of tax return after the lapse of three months

Bibliografia / References

M. Militz, D. Dominik-Ogińska, M. Bącał, T. Siennicki, *Zasady prawa unijnego w VAT*, Warszawa 2013

Małgorzata Militz

Autorka jest doradcą podatkowym, współnikiem w GWW Lodziński, Cmoch i Wspólnicy sp.k.

³¹ Przykładowo wyroki TS: z 19.07.2012 r., C-591/10, Littlewoods Retail Ltd i in. przeciwko Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs, EU:C:2012:478; z 8.03.2001 r., C-397/98 i C-410/98, Metallgesellschaft Ltd i inni, Hoechst AG i Hoechst (UK) Ltd przeciwko Commissioners of Inland Revenue i HM Attorney General,

EU:C:2001:134; z 12.12.2006 r., C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation przeciwko Commissioners of Inland Revenue, EU:C:2006:774.

AKTUALNOŚCI Z BRUKSELI

**Reforma Kodeksu postępowania w zakresie opodatkowania działalności gospodarczej**

Lyudmila Petkova, przewodnicząca unijnej Grupy ds. Kodeksu Postępowania (Opodatkowanie Działalności Gospodarczej), przemawiając na zaproszenie Podkomisji Parlamentu Europejskiego ds. Podatków (FISC), poinformowała europarlamentarzystów, że ministrowie finansów UE nie udzielili jej mandatu do aktualizacji zasad (struktury) zarządzania pracami Grupy ds. Kodeksu Postępowania (chodzi przede wszystkim o sposób podejmowania decyzji oraz ich transparentność). Zwróciła jednak uwagę na rozbudowanie kryteriów zawartych w Kodeksie postępowania w zakresie opodatkowania działalności gospodarczej służących ewaluacji systemów podatku dochodowego od osób prawnych obowiązujących w poszczególnych państwach członkowskich UE poprzez podjęcie szczegółowych prac nad uwzględnieniem badania pod kątem szkodliwości ogólnych cech systemów podatkowych. Takie kryterium miałoby obowiązywać obok już istniejącego, nakazującego oceniać indywidualne reżimy lub praktyki podatkowe.

Europarlamentarzyści wyrazili zaniepokojenie brakiem postępów w zakresie przeglądu zasad (struktury) zarządzania Grupą. Zwrócili uwagę na niedawne – pozytywne w ich ocenie – zmiany w polityce podatkowej wynikające z propozycji administracji amerykańskiego prezydenta Joe Bidena. Wielu posłów zauważyło, że pozytywna zmiana w Waszyngtonie może ułatwić reformy w UE i zainspirować do bardziej progresywnego podejścia do opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych na terenie Unii Europejskiej.

Źródło: <https://www.europarl.europa.eu/committees/en/fisc-subcommittee-meets-with-lyudmila-pe/product-details/20210414CAN60510> (dostęp: 9.05.2021 r.)
https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2021-0022_EN.html (dostęp: 9.05.2021 r.)

Komisja Europejska przedstawi projekt unijnej opłaty cyfrowej (digital levy) bez względu na postęp prac w OECD

Przemawiając podczas debaty w Parlamencie Europejskim 28.04.2021 r., Komisarz UE ds. Gospodarki Paolo Gentiloni potwierdził, że Komisja Europejska przedstawi projekt unijnej opłaty cyfrowej (*digital levy*) na przełomie czerwca i lipca tego roku, niezależnie od rozwoju sytuacji na szczelbu OECD i nowej propozycji ze strony Stanów Zjednoczonych w zakresie opodatkowania gospodarki cyfrowej. W ocenie KE unijna opłata cyfrowa jest niezbędna do wygenerowania przez UE „zasobów własnych” w celu sfinansowania instrumentu Next Generation EU oraz funduszu odbudowy i odporności (pakiet odbudowy po pandemii COVID-19). W kwietniu 2021 r. administracja amerykańskiego prezydenta Bidena przedstawiła na forum OECD swoją propozycję reformy transgranicznego podatku dochodowego od osób prawnych, co zwiększa prawdopodobieństwo znalezienia globalnego rozwiązania w zakresie opodatkowania gospodarki cyfrowej (projekt OECD BEPS 2.0). Propozycja amerykańska zakłada realokację bazy podatkowej dla celów podatku dochodowego od osób prawnych do państw konsumentów odnośnie do 100 największych grup międzynarodowych, które uzyskują nadmierne zyski dzięki globalizacji. W tej grupie ma znaleźć się znaczna liczba gigantów technologicznych, objętych do tej pory podatkami cyfrowymi w poszczególnych państwach członkowskich UE. Ponadto USA proponują wzmocnienie dysku-

towanych w OECD przepisów o globalnym minimalnym podatku, sugerując potrzebę podniesienia stawki tego podatku do 21%.

Pascal Saint-Amans, dyrektor Centrum Polityki Podatkowej i Administracji OECD, z zadowoleniem przyjął propozycję Stanów Zjednoczonych, stwierdzając, że „wznawia ona negocjacje w celu rozwiązania kompleksowego podatkowych wyzwań związanych z postępującą cyfryzacją i globalizacją. Propozycja ta zapewnia interesującą i pozytywną dynamikę. Daje również dobrą perspektywę uproszczonego, ale treściwego filaru I oraz solidnego podatku minimalnego”. Duże państwa członkowskie UE przyjęły amerykańską propozycję z zadowoleniem (Niemcy, Francja, Włochy oraz Hiszpania), podczas gdy mniejsze wyraziły swój sceptycyzm, przede wszystkim względem tak wysokiej stawki globalnego podatku (Czechy, Irlandia oraz Węgry).

W wyniku propozycji Stanów Zjednoczonych dotyczących wprowadzenia minimalnej stawki podatku od osób prawnych w wysokości 21% zakłada się bowiem, że państwa takie jak Irlandia stracą znaczące wpływy podatkowe. Zgodnie z aktualizacją programu stabilności na 2021 r. Irlandzkiego Departamentu Finansów opublikowaną 14.04.2021 r. Irlandia może stracić 2 mld euro wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych do 2025 r. Komentując te zmiany, Pascal Donohoe, irlandzki minister finansów, powiedział: „Małe kraje, takie jak Irlandia, muszą mieć zapewnioną możliwość korzystania z polityki podatkowej jako legalnej dźwigni, aby zrekompensować korzyści związane ze skalą, zasobami i lokalizacją, z których korzystają większe kraje”.

Wstępny harmonogram projektu OECD BEPS 2.0 przewiduje uzgodnienie rozwiązania dotyczącego wyzwań podatkowych związanych z gospodarką cyfrową do połowy lipca 2021 r. W międzyczasie sekretarz generalny OECD przedłożył raport prezesom banków centralnych G20, stwierdzając, że negocjacje doszły do krytycznego punktu oraz że „Kolejne trzy miesiące, od teraz do następnego spotkania w lipcu 2021 r., będą decydujące, a warunki do wypracowania rozwiązania opartego na konsensusie nigdy nie były lepsze”.

Mając na uwadze powyższe, propozycja opłaty cyfrowej Komisji Europejskiej może okazać się kluczowa dla osiągnięcia globalnego porozumienia na forum OECD. Wpływ na to będzie mieć zarówno treść tej propozycji i jej interakcja z koncepcjami dyskutowanymi w OECD, jak i moment jej przedstawienia. Jej ogłoszenie przed zakończeniem ustaleń w OECD może potencjalnie zniechęcić USA do zawarcia porozumienia globalnego do lipca tego roku.

Źródło: <https://www.eureporter.co/economy/2021/04/28/gentiloni-says-digital-levy-to-fund-nextgenerationeu-will-be-proposed-by-summer/> (dostęp: 9.05.2021 r.)
<https://mitter.tedomum.net/PSaintAmans?cursor=HBaCgLnHpcu5sSYAAA%3D%3D> (dostęp: 9.05.2021 r.)
<https://www.gov.ie/en/publication/ac129-draft-stability-programme-update-2021/> (dostęp: 9.05.2021 r.)
<https://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-april-2021.pdf> (dostęp: 9.05.2021 r.)

dr Filip Majdowski

Autor jest wicedyrektorem w Departamencie Systemu Podatkowego w Ministerstwie Finansów oraz doktorem nauk prawnych (Uniwersytet Warszawski); wyrażone poglądy niekoniecznie odzwierciedlają stanowisko instytucji, której autor jest pracownikiem*

* The author is a vice-director at the Department of the Tax System at the Ministry of Finance and a doctor of laws (University of Warsaw); the expressed views do not always correspond to the standpoint of the institution where the author is employed

Iwona Kaczorowska

redaktor naczelna Przeglądu Podatkowego

E-mail:

iwona.kaczorowska@wolterskluwer.com



Beata Olędzka

sekretarz redakcji Przeglądu Podatkowego

E-mail:

beata.oledzka@wolterskluwer.com



www.wolterskluwer.com/pl-pl/solutions/czasopisma/przeglad-podatkowy

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
ul. Przyokopowa 33
01-208 Warszawa
PL-poczta@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.pl

Infolinia 801 04 45 45
22 535 88 00