



## Rocznik 2010

### Spis treści:

#### STUDIA

##### **Marek Kalinowski**

Płatnik jako strona stosunku podatkowoprawnego

##### **Paweł Majka**

Sankcje w prawie podatkowym

##### **Izabela Andrzejewska - Czernek**

Wykładnia prawa podatkowego Unii Europejskiej dokonywana przez sądy administracyjne oraz organy administracji podatkowej

##### **Agnieszka Leszczyńska - Rydlewska**

Granice dopuszczalnej ingerencji państwa w prawo własności podatnika w świetle standardów Europejskiej Konwencji Praw Człowieka

#### ARTYKUŁY

##### **Krzysztof Lasiński-Sulecki, Wojciech Morawski**

Rabaty w akcyzie od samochodów osobowych a podstawa opodatkowania. Kilka uwag na temat wnioskowania a contrario

© Copyright by Wydział Prawa i Administracji  
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu  
Polska

**ISSN 2080-9573**

**Toruń 2010**

**Rada Programowa:**

**Przewodniczący Rady Programowej:**

Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

**Członkowie Rady Programowej:**

Prof. dr hab. Jan Głuchowski

Prof. dr hab. Marek Kalinowski

Prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel

**Redakcja:**

Redaktor Naczelny

Dr Agnieszka Olesińska

Sekretarz redakcji:

Dr Ewa Prejs

**Kontakt:**

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

ul. Gagarina 15

87-100 Toruń

Polska

tel. +48 56 611 40 89

fax. +48 56 611 40 05

<http://www.trp.umk.pl>

[redakcja@trp.umk.pl](mailto:redakcja@trp.umk.pl)

**Projekt okładki:**

Ewa Prejs

---

# SPIS TREŚCI

---

## **STUDIA**

### *1. MAREK KALINOWSKI*

*PŁATNIK JAKO STRONA STOSUNKU PODATKOWOPRAWNEGO..... 4*

### *2. PAWEŁ MAJKA*

*SANKCJE W PRAWIE PODATKOWYM..... 25*

### *3. IZABELA ANDRZEJEWSKA-CZERNEK*

*WYKŁADNIA PRAWA PODATKOWEGO UNII EUROPEJSKIEJ DOKONYWANA PRZEZ SĄDY ADMINISTRACYJNE ORAZ ORGANY ADMINISTRACJI PODATKOWEJ ..... 89*

### *4. AGNIESZKA LESZCZYŃSKA-RYDLEWSKA*

*GRANICE DOPUSZCZALNEJ INGERENCJI PAŃSTWA W PRAWO WŁASNOŚCI PODATNIKA W ŚWIETLE STANDARDÓW EUROPEJSKIEJ KONWENCJI PRAW CZŁOWIEKA ..... 138*

## **ARTYKUŁY**

### *5. KRZYSZTOF LASIŃSKI-SULECKI, WOJCIECH MORAWSKI*

*RABATY W AKCYZIE OD SAMOCHODÓW OSOBOWYCH A PODSTAWA OPODATKOWANIA. KILKA UWAG NA TEMAT WNIOSKOWANIA A CONTRARIO ..... 172*

# STUDIA

---

# PŁATNIK JAKO STRONA STOSUNKU PODATKOWOPRAWNEGO

---

MAREK KALINOWSKI

---

Stronami stosunków podatkowych są zazwyczaj dwie kategorie podmiotów: organy podatkowe oraz podatnicy. Stosunki między tymi dwoma podmiotami są podstawowymi są stosunkami podstawowymi. Obok nich ustawodawca kreuje stosunki określone mianem stosunków instrumentalnych, które służą jako instrumenty właściwego ukształtowania stosunków podstawowych. Do tych ostatnich niewątpliwie zaliczyć należy stosunki powstające w związku z wprowadzeniem między organem podatkowym a podatnikiem podmiot pośredniczący w postaci płatnika podatku.

Pojęcie płatnika podatku uregulowane zostało w art. 8 Ordynacji podatkowej<sup>1</sup>. W myśl tego przepisu, płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. W świetle powyższego unormowania, jest on podmiotem wyręczającym zarówno organ podatkowy, jak też podatnika w procesie wymiar i poboru podatków.

Analiza cytowanego wyżej przepisu prowadzi do wniosku, że ustanowienie płatnika podatku powinno polegać na wykreowaniu dwóch dodatkowych stosunków prawnych, które pojawią się obok podstawowego stosunku podatkowoprawnego, który łączy organ podatkowy z podatnikiem. Pierwszym z tych stosunków powinien być stosunek pomiędzy organem podatkowym i płatnikiem, drugim zaś – stosunek pomiędzy tym ostatnim podmiotem a podatnikiem.

Treścią pierwszego ze wskazanych stosunków jest obowiązek pobrania od podatnika kwoty podatku, którą ten ostatni powinien uiścić w ramach podstawowego stosunku podatkowoprawnego oraz wpłacenia jej na rachunek właściwego organu podatkowego. Natomiast treścią drugiego z tych stosunków powinno być – najogólniej rzecz biorąc - uprawnienie płatnika do pobrania od podatnika należnej kwoty podatku oraz ciężący na podatniku korelatywny obowiązek poddania się kompetencji płatnika.

Stosunki zawiązujące się pomiędzy organem podatkowym a płatnikiem oraz między tym ostatnim podmiotem a podatnikiem są stosunkami instrumentalnymi wobec podstawowego stosunku prawnego i służą zapewnieniu jego prawidłowej realizacji. W pewnym uproszczeniu można byłoby

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.).

przyjąć, iż w ich ramach płatnik jest przy tym zobowiązany wobec organu podatkowego, a jednocześnie podmiotem uprawnionym wobec podatnika.

Oba wskazane stosunki instrumentalne oraz stosunek podstawowy pozostają ze sobą w określonych powiązaniach funkcjonalnych.

Treścią stosunku prawnego, który zawiązuje się między organem podatkowym a płatnikiem jest obowiązek pobrania od podatnika kwoty podatku, którą ten ostatni podmiot powinien uiścić w ramach podstawowego stosunku podatkowoprawnego. W jego ramach płatnik będzie zatem jedynie podmiotem pośredniczącym między organem podatkowym a podatnikiem i będzie „wyręczał” niejako ten ostatni podmiot w wykonaniu ciężącego na nim obowiązku zapłaty podatku.

Obowiązek płatnika wobec organu podatkowego powstanie jedynie o tyle, o ile będzie istniał obowiązek podatkowoprawny między organem podatkowym a podatnikiem, którego treścią będzie obowiązek świadczenia określonej kwoty podatku. Zatem warunkiem *sine qua non* skutecznego nałożenia na płatnika obowiązku wobec organu podatkowego, polegającego na pobraniu od podatnika kwoty podatku, będzie jednoczesne nałożenie na samego podatnika obowiązku zapłaty tego podatku. Jeśli natomiast na podatnika nie zostanie nałożony obowiązek podatkowy, zaś zostanie nałożony jedynie obowiązek na płatnika, ten ostatni obowiązek nigdy nie zaktualizuje się.

Zazwyczaj nie będzie potrzeby szczegółowego i odrębnego regulowania konstrukcji świadczenia, które ma pobrać płatnik. Tak będzie w sytuacji, w której świadczenie obciążające podatnika będzie miało identyczną konstrukcję, jak świadczenie, które ma pobrać płatnik. W praktyce zdarza się, że w niektórych ustawach podatkowych obowiązki płatnika są normowane w taki sposób, jakby nie pozostawały w korelacji z obowiązkami podatnika. W szczególności dzieje się tak w wypadku, gdy na płatnika zostaje nałożony obowiązek pobrania i zapłaty zaliczek, zaś ustawa podatkowa nie stanowi wyraźnie, iż podatnik jest obowiązany sam uiścić taką zaliczkę<sup>2</sup>. Oczywiście w takiej sytuacji nie można negować, iż płatnik nie ma obowiązku poboru zaliczki, gdyż obowiązek taki nie został nałożony na samego podatnika. W tej sytuacji będzie bowiem należało przyjąć, że skoro zgodnie z określonym przepisem ustawy pobór podatku odbywa się za pośrednictwem płatnika i podmiot ten ma obowiązek pobrania od podatnika określonej kwoty i wpłacenia jej na rachunek organu podatkowego, to z mocy tego przepisu podatnik jest podmiotem obowiązany do poniesienia świadczenia. W takich wypadkach ustawodawca będzie jednak zobowiązany do szczegółowego unormowania zarówno samej konstrukcji świadczenia, które ma pobrać płatnik oraz terminów jej zapłaty. Jednocześnie, ze względu na fakt, iż płatnik ma pobrać kwotę zobowiązania obciążającego

---

<sup>2</sup> Taki sposób unormowania obowiązków podatnika i płatnika został przyjęty choćby na gruncie art. 31 i nast. ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r., nr 14, poz. 176 ze zm).

podatnika, konstrukcja pobieranego przez niego świadczenia powinna „mieścić się w konstrukcji obowiązku obciążającego samego podatnika.

Dla prawidłowego funkcjonowania instytucji płatnika należy również wykreować drugi stosunek prawny, łączący ten podmiot z podatnikiem. Jego treścią – jak wskazano wyżej - powinno być – najogólniej rzecz ujmując uprawnienie płatnika do pobrania od podatnika należnej kwoty podatku, którego korelatem byłby obowiązek tego ostatniego podmiotu poddania się podległości kompetencji<sup>3</sup> pierwszego z nich.

Ustalenie, jaka powinna być treść kompetencji płatnika wobec podatnika nie może abstrahować od rodzaju relacji, w jakich pozostają te podmioty w związku ze zdarzeniem powodującym powstanie stosunku podatkowoprawnego, którego konsekwencją jest aktualizacja obowiązku płatnika.

Analiza różnych sytuacji, w których przepisy prawa podatkowego wprowadzają instytucję płatnika, prowadzi do wniosku, że często jest nim ustanawiany podmiot, który na skutek pozostawania w określonych stosunkach prawnych z podatnikiem jest jego dłużnikiem. Dzięki temu mógłby on ewentualnie potrącić z kwoty zobowiązania przysługującego temu ostatniemu podmiotowi kwotę należnego podatku<sup>4</sup>. W takiej sytuacji pobór podatku następowalby u źródła.

Nie zawsze jednak płatnikami ustanawiane są podmioty, wobec których podatnik nie jest wierzycielem i nie dysponuje kwotami, z których mógłby ewentualnie potrącić kwotę należnego zobowiązania podatkowego. W tej sytuacji pobór podatku przez płatnika może odbyć się jedynie w ten sposób, że podatnik spełni na jego rzecz należną kwotę.

W każdej z tych dwóch sytuacji układ wzajemnych praw i obowiązków podatnika i płatnika powinien być ukształtowany nieco odmiennie. W pierwszym ze wskazanych wypadków, dla zapewnienia skuteczności normie nakładającej na określoną osobę obowiązki płatnik należałoby przyznać temu podmiotowi uprawnienie do dokonania potrącenia z kwotą wierzytelności przysługującej podatnikowi kwotę należnego podatku. Bez wyposażenia płatnika w tego rodzaju kompetencję nie mógłby on skutecznie pobrać jakiegokolwiek kwoty podatku z przysługującej od niego podatnikowi sumy wierzytelności. W tego rodzaju sytuacji, dla skutecznego pobrania przez płatnika jakiegokolwiek kwoty od podatnika nie wystarczy bowiem obowiązywanie wynikającej z przepisów prawa podatkowego normy nakładającej na niego obowiązek płatnika, tj. obowiązek odliczenia kwoty podatku, jej pobrania i wpłacenia na rachunek organu podatkowego. Z normy tego rodzaju, która nakłada jedynie na płatnika obowiązek, nie sposób bowiem wyprowadzić normy uprawniającej płatnika do zachowania polegającego na ingerencji w sferę uprawnień majątkowych podatnika. Zatem,

<sup>3</sup> Termin „kompetencja” używany jest tutaj w szerokim jego znaczeniu, nie ograniczającym się wyłącznie do sytuacji przysługujących jedynie organom państwa.

<sup>4</sup> Tego rodzaju sytuacje są najczęstsze, zaś paradygmatycznym wręcz przykładem jest sytuacja zakładu pracy, który obowiązany jest pobrać podatek należny od wypłacanej kwoty wynagrodzenia.

jeśli płatnik miałby skutecznie pobrać podatek z kwoty wierzytelności przysługującej od niego podatnikowi, musiałaby obowiązywać norma nadająca mu tego rodzaju uprawnienie. Z normą taką byłby bowiem sprzężony obowiązek podatnika do znoszenia działa działań płatnika.

Wniosek taki jest tym bardziej uzasadniony, że najczęściej płatnicy mieliby pobierać kwotę podatku z przysługującej od nich podatnikowi wierzytelności o charakterze cywilnoprawnym. Wobec tego, brak normy uprawniającej jedynie do częściowego jej spełnienia na rzecz uprawnionego, oraz spełnienia jej w pozostałej części na rzecz organu podatkowego, oznaczałby, że płatnik pobierający kwotę podatku z wierzytelności podatnika nie wykonałby swojego zobowiązania wynikającego z normy cywilnoprawnej.

Inaczej jeszcze muszą zostać uregulowane prawa i obowiązki płatnika w drugiej ze wskazanych wyżej sytuacji, tj. w wypadku, gdy płatnik nie jest dłużnikiem wierzyciela, a więc gdy nie zachodzi sytuacja, w której mógłby pobrać podatek z kwoty wierzytelności. W tym wypadku zachowanie płatnika zmierzające do wykonania nałożonych na niego obowiązków może polegać jedynie na odebraniu od podatnika obliczonej kwoty podatku, która powinna zostać następnie uiszczona na rachunek organu podatkowego.

W takiej sytuacji, by norma podatkowoprawna nakładająca na płatnika obowiązek poboru podatku mogła zostać skutecznie zrealizowana przez niego samego, musi ona przyznawać płatnikowi uprawnienie do takich zachowań wobec podatnika, by ten wykonał ciążący na nim obowiązek zapłaty podatku do rąk płatnika. Brak tego rodzaju uprawnienia spowoduje, że w celu wykonania nałożonego obowiązku pobrania podatku płatnik będzie miał jedynie uprawnienie do skierowania do podatnika żądania zapłaty należnego podatku. Natomiast to, czy żądanie to zostanie wykonane, będzie zależało jedynie od woli podatnika. W takiej sytuacji, norma przewidująca pobór podatku przez płatnika okaże się mało skuteczna w tym znaczeniu, że w wielu wypadkach nie doprowadzi do pobrania podatku od podatnika i wpłacenia jej na rachunek organu podatkowego.

Analiza przepisów prawa podatkowego regulujących instytucję płatnika, prowadzi do wniosku, że ustawodawca nie zawsze dostrzega przedstawione wyżej problemy związane z ustanawianiem instytucji płatnika. Co więcej, można dostrzec wyraźną tendencję do ignorowania ich w najnowszym prawodawstwie podatkowym.

Niewątpliwie poprawnie została uregulowana pozycja płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, obowiązanego do poboru podatku od wypłacanych wynagrodzeń. W przepisie art. 31 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>5</sup> nałożony został na płatnika obowiązek pobierania zaliczek na podatek. Z kolei, w przepisie art. 32 unormowane zostały zasady obliczania tych zaliczek. Natomiast uprawnienie do pobrania przez zakład pracy działający w charakterze

---

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2000 r., nr 14, poz. 176 ze zm.



płatnika podatku z kwoty wypłacanego wynagrodzenia należnej zaliczki unormowane zostało w przepisie art. 87 § 1 zd. wstępne Kodeksu pracy. Z przepisów art. 31 oraz 32 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych można zatem wyprowadzić normę stanowiącą podstawę zawiązywania się stosunków pomiędzy płatnikiem a organem podatkowym. Natomiast przepisy art. 32 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 87 § 1 zd. wstępne Kodeksu pracy ustanawiają normę kreującą stosunek prawny pomiędzy podatnikiem a płatnikiem. Jego treścią jest uprawnienie do pobrania z kwoty wynagrodzenia zaliczki ustalonej według reguł unormowanych we wskazanym wyżej art. 32 powołanej wyżej ustawy oraz sprzężony z nim obowiązek znoszenia przez podatnika zachowania płatnika.

Mniej klarownie pozycja płatnika została unormowana na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>6</sup>. W myśl art. 10 ust. 2 tej ustawy, płatnikami tego podatku zostali ustanowieni notariusze od czynności cywilnoprawnych dokonywanych w formie aktu notarialnego. Natomiast w ust. 3a tego artykułu zawarty został katalog obowiązków spoczywających na płatniku, obejmujący m.in. obowiązek wpłacenia pobranej kwoty podatku na rachunek organu podatkowego. Z kolei w art. 10 ust. 3 ustawy na płatnika zostało nałożony obowiązek uzależnienia dokonania czynności cywilnoprawnej od uprzedniego zapłacenia na jego rzecz podatku.

Natomiast w analizowanym wypadku nie zachodziła potrzeba unormowania szczególnych reguł obliczania kwoty pobieranego przez płatnika podatku, bowiem wynikają one z przepisów normujących konstrukcję samego podatku. Natomiast płatnik ma obowiązek pobrania tego właśnie podatku.

Analiza powołanych przepisów prowadzi do wniosku, że w sposób prawidłowy ustawodawca ukształtował normę stanowiącą podstawę zawiązywania się stosunków pomiędzy organem podatkowym a płatnikiem. W sposób dostateczny unormował on bowiem treść ciężącego na tym ostatnim podmiocie obowiązku prawnego.

Natomiast pewne wątpliwości może budzić sposób ukształtowania podstawy stosunków pomiędzy płatnikiem a podatnikiem. Żaden bowiem przepis nie nałożył wyraźnie na podatnika obowiązku uiszczenia podatku do rąk notariusza działającego jako płatnik podatku. Wydaje się, że normę taką można byłoby jednak wyprowadzić z przepisów art. 10 ust. 1 in. fine w zw. ust. 2 i 3a pkt 2 cytowanej ustawy. Z pierwszego ze wskazanych przepisów wynika bowiem obowiązek uiszczenia przez podatnika podatku na rachunek organu podatkowego, pod warunkiem jednak, że podatek nie jest pobierany przez płatnika. Jeśli zaś uwzględni się fakt, iż skutek ustanowienia płatnika obowiązek zapłaty podatku nie zostaje uchylony, zaś z kolejnych przepisów wynika uprawnienie płatnika do

---

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych. Dz.U. z 2007 r. nr 68, poz. 450 ze zm.)

pobrania podatku, to w konsekwencji można byłoby wyprowadzić stąd normę nakazującą zapłatę podatku do rąk płatnika.

W ustawie tej płatnikowi zostało również przyznane uprawnienie, pozwalające mu na przymuszenie podatnika do wykonania obowiązku zapłaty podatku. Przepis art. 10 ust. 3 stanowi, że płatnicy obowiązani są uzależnić dokonanie czynności cywilnoprawnej od uprzedniego zapłacenia podatku. Z przepisu tego można wyprowadzić normy regulujące sposób zachowania się notariusz działającego w charakterze płatnika, które mają na celu wykonanie ciężącego na nim obowiązku pobrania kwoty podatku. W celu wykonania normy nakazującej mu pobranie podatku, powinien on zażądać od podatnika zapłaty podatku przed przystąpieniem do dokonania czynności notarialnej. Natomiast w wypadku odmowy ze strony podatnika, powinien on odmówić dokonania czynności notarialnej. W ten sposób podatnik, który ma interes w dokonaniu czynności prawnej w formie aktu notarialnego zostanie zmuszony zachowaniem płatnika do zapłaty stosownej kwoty podatku.

Znacznie mniej klarownie została unormowana instytucja płatnika na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn<sup>7</sup>. Zgodnie z przepisem art. 18 ust. 1 tej ustawy, notariusze zostali ustanowieni płatnikami podatku od darowizny dokonanej w formie aktu notarialnego albo zawartej w tej formie umowy nieodpłatnego zniesienia współwłasności lub ugody w tym przedmiocie. Natomiast w ustępie drugim tego artykułu unormowane zostały obowiązki płatnika, na które składają się:

- 1) obowiązek prowadzenia rejestru podatku;
- 2) obowiązek pobrania należnego podatku z chwilą sporządzenia aktu notarialnego;
- 3) obowiązek wpłacenia pobranego podatku na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na siedzibę płatnika, w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek, a także przekazać w tym terminie deklarację o wysokości pobranego i wpłaconego przez płatnika podatku, według ustalonego wzoru, wraz z informacją o kwocie podatku należnego poszczególnym gminom;
- 4) obowiązek przekazywania w terminie wpłaty pobranego podatku, naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu ze względu na siedzibę płatnika, odpisów sporządzanych aktów notarialnych dotyczących czynności, z tytułu których notariusze pełnią obowiązki płatników podatku.

Z cytowanych wyżej uregulowań oraz z pozostałych przepisów ustawy niewątpliwie można wyinterpretować normę kształtującą stosunki prawne pomiędzy organem podatkowym a płatnikiem. Można z nich wyprowadzić z dostateczną precyzją treść ciężącego na płatniku obowiązku. Natomiast poważne wątpliwości może budzić sposób ukształtowania podstawy stosunków pomiędzy płatnikiem a podatnikiem. Nie tylko że żaden bowiem przepis nie nałożył wyraźnie na podatnika obowiązku uiszczenia podatku do rąk notariusza działającego jako płatnik podatku, to również w drodze wykładni

---

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2009 r., nr 93, poz. 768).

przepisów ustawy trudno wyprowadzić tego rodzaju obowiązek. Trudno obowiązek świadczenia przez podatnika do rąk płatnika wyprowadzić z przepisu art. 18 ust. 2 pkt 2 ustawy, normujących obowiązek płatnika pobrania podatku, wyprowadzić obowiązek uiszczenia przez podatnika podatku do rąk tego pierwszego podmiotu. W tym wypadku w drodze zawitych rozumowań obowiązek taki można byłoby co najwyżej wyprowadzić z art. 18 ust. 1 i 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn w zw. z przepisem art. 8 Ordynacji podatkowej. Sam przepis art. 18 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn stanowi, że notariusze są płatnikami podatku od darowizny dokonanej w formie aktu notarialnego albo zawartej w tej formie umowy nieodpłatnego zniesienia współwłasności lub ugody w tym przedmiocie. Zatem przepis ten może być uznany za nakładający na notariusza obowiązki płatnika podatku. Kolejny z przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn normuje natomiast zakres ciążących na nim obowiązków. Podobną treść ma również przepis art. 8 Ordynacji podatkowej, który stanowi, że płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Zatem te dwa ostatnie przepisy zawierają katalog obowiązków ciążących na płatniku. Są to zatem elementy normy prawnej łączącej płatnika z organem podatkowym, nie zaś z podatnikiem.

Tymczasem z normy nakładającej na podmiot określony obowiązek trudno wprost wyprowadzić uprawnienie do zachowania żądania od innego podmiotu zachowania, które prowadziłyby do wykonania tego obowiązku. Zatem należałoby przyjąć, że normy prawne formułujące obowiązki płatnika są normami kompetencyjnymi, z których można wyprowadzić obowiązek poddania się przez podatnika tej kompetencji.

Przepisy ustawy o podatku od spadków i darowizn nie wyposażyły również notariusza w instrumenty, które pozwoliłyby mu wymusić na podatniku zachowanie prowadzące do pożądanego rezultatu w postaci zapłaty podatku. W odróżnieniu od ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, ustawa o podatku od spadków i darowizn nie przyznała bowiem płatnikowi choćby uprawnienia do powstrzymania się od sporządzenia aktu notarialnego. W razie odmowy zapłaty podatku, nie będzie on mógł odmówić dokonania czynności notarialnej. Zgodnie bowiem z art. 81 Prawa o notariacie, notariusz może odmówić dokonania czynności notarialnej sprzecznej z prawem.

W tym stanie, wykonanie przez płatnika obowiązku pobrania podatku może ograniczyć się jedynie do skierowania do podatnika żądania zapłaty podatku w oczekiwaniu, że podmiot ten dobrowolnie spełni świadczenie. W tym wypadku skuteczność funkcjonowania samej instytucji płatnika może okazać się iluzoryczna. Wprawdzie w praktyce podatnicy uiszczają podatki na rzecz płatników, jednakże dzieje się tak ze względu na przepis art. 30 § 5 Ordynacji podatkowej, który wyłącza odpowiedzialność płatnika, jeśli niedobranie podatku nastąpiło z winy podatnika. W tej sytuacji odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe poniosłby sam podatnik. Zatem, gdy podatnik

nie uiszczyłby podatku na rzecz płatnika, ten ostatni uwolniłby się od odpowiedzialności przewidzianej we wskazanym przepisie, co oznaczałoby, iż to podatnik ponosiłby odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe.

W sposób znacznie bardziej niedostateczny został uregulowany status komornika sądowego jako płatnika podatku od towarów i usług<sup>8</sup>. Zgodnie z art. 18 ustawy o podatku od towarów i usług<sup>9</sup>, organy egzekucyjne określone w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2002 r. Nr 110, poz. 968, ze zm.) oraz komornicy sądowi wykonujący czynności egzekucyjne w rozumieniu przepisów Kodeksu postępowania cywilnego są płatnikami podatku od dostawy, dokonywanej w trybie egzekucji, towarów będących własnością dłużnika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów.

Z tak sformułowanego przepisu można jedynie wyprowadzić wnioski, że wskazane w nim podmioty, w tym również komornik, są płatnikami podatku od towarów i usług, oraz że są oni płatnikami podatku od dostawy dokonywanej w trybie egzekucji. Jednakże nie da się już wywieść jaki jest kształt obowiązków ciążących na płatniku, ani też jakie uprawnienia posiada on w stosunku do podatnika. W końcu, nie można ustalić, jakimi środkami działania miałyby posłużyć się płatnik w celu wykonania nałożonego na niego obowiązku prawnego. Co więcej, analiza systemowa prowadzi do wniosku, że wykonanie obowiązku płatnika nie jest w ogóle możliwe.

Ze względu na fakt, iż na wskazane w cytowanym przepisie ustawy o podatku od towarów i usług na wskazane w nim podmioty został nałożony obowiązek płatnika tego podatku, powinni oni pobrać od podatnika podatek od jednej czynności polegającej na sprzedaży egzekucyjnej rzeczy. Jednakże ani ten przepis, ani też inne przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie regulują, w jaki sposób oblicza się podatek od wartości dodanej od jednej czynności. Podatek od towarów i usług jest bowiem podatkiem, w którym kwota zobowiązania podatkowego ustalana jest w okresach rozliczeniowych, a ponadto, jest obliczana jako różnica pomiędzy podatkiem należnym a podatkiem naliczonym. Tak ustaloną kwotę za okres obliczeniowy obowiązany uiszczyć podatnik. Zatem proste zestawienie przepisów regulujących zakres obowiązku podatnika podatku od towarów i usług oraz płatnika tego podatku wyraźnie wskazuje, iż obowiązki te nie pokrywają się. Płatnik miałby bowiem wykonywać obowiązek poboru bliżej nieokreślonej ustawowo kwoty podatku, do uiszczenia której nie został zobowiązany sam podatnik. Już z tej przyczyny należałoby stwierdzić, że skoro sam podatnik nie jest obowiązany do zapłaty podatku od pojedynczej czynności, lecz jego zobowiązanie ustalone

---

<sup>8</sup> Na gruncie podatku od towarów i usług płatnikami zostały ustanowione zarówno organy egzekucyjne określone w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, jak też komornicy sądowi. Jednakże w dalszej części opracowania przede wszystkim zostanie przeanalizowane zagadnienie pozycji komornika jako płatnika podatku od towarów i usług. Jednak sformułowane przy tej okazji uwagi będą się odnosiły w znacznej części także do wspomnianych wyżej organów egzekucyjnych.

<sup>9</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.

jest przy uwzględnieniu ogółu czynności z okresu rozliczeniowego, to obowiązek nałożony na płatnika jest w istocie obowiązkiem pustym. Ten ostatni jest bowiem obowiązany pobrać od podatnika kwotę podatku, którą jest obowiązany uiścić sam podatnik.

Należy też wskazać, że żaden przepis ustawy nie reguluje w jaki sposób powinien zostać obliczony podatek od jednej transakcji. Nie można bowiem przyjąć, że ma on być obliczany jako iloczyn przychodu osiągniętego ze sprzedaży i odpowiedniej stawki podatkowej. Podatek od towarów i usług jest bowiem podatkiem od wartości dodanej. Zatem ustanowienie podatku tego typu, który byłby obliczany jako iloczyn kwoty przychodu i odpowiedniej stawki, byłoby sprzeczne z zakazem wynikającym z art. 1 ust. 1 oraz art. 401 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>10</sup>, zgodnie z którym państwa członkowskie są obowiązane ustanowić podatek obrotowy typu podatku od wartości dodanej, a jednocześnie nie mogą utrzymywać innych podatków mających charakter podatków obrotowych.

Także ustanowienie płatności od pojedynczej transakcji byłoby sprzeczne z przepisami art. 206, 250 i 252 wskazanej wyżej dyrektywy. Przepis art. 206 przewiduje, że zasadniczo podatnik obowiązany do zapłaty VAT musi zapłacić kwotę netto VAT w momencie składania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250. Natomiast z art. 252 ust. 2 zd. 1 wynika, że okres rozliczeniowy ustalany przez państwo członkowskie wynosi jeden, dwa lub trzy miesiące. Wyklucza on zatem ustanowienie płatności od jeden transakcji, a pozwala jedynie na ustanowienie płatności kwoty netto podatku od ogółu czynności dokonanych w okresie jednego, dwóch lub trzech miesięcy.

Jeśli zatem przyjmie się, że faktycznie ustawodawca ustanowił w art. 18 ustawy obowiązek podatek obrotowy od jeden transakcji, to uregulowanie to jest sprzeczne zarówno z przepisami art. art. 1 ust. 1, 206, 250, 252 ust. 2 zd. 1 oraz z art. 401 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

W tej sytuacji można byłoby ewentualnie przeanalizować, czy ustawodawca nie nałożył w przepisie art. 18 ustawy o podatku od towarów i usług obowiązku pobrania zaliczki na podatek od towarów i usług. Taką możliwość przyznaje bowiem prawodawcy krajowemu przepis art. 206 zd. 2 powołanej wyżej dyrektywy.

Jeśli przyjmie się taki sposób rozumienia przepisu art. 18 ustawy o podatku od towarów i usług, to przede wszystkim pojawi się kwestia, czy przepis ten faktycznie nałożył na podatnika obowiązek uiszczenia zaliczki na podatek od towarów i usług. Tylko bowiem nałożenie na niego obowiązek uiszczenia tego rodzaju płatności stwarzałaby normatywną podstawę do nałożenia na płatnika obowiązku pobrania tej zaliczki.

Zaliczka jest tymczasem odrębnym od podatku typem zobowiązania. Zatem z faktu, iż na podatnika został nałożony obowiązek zapłaty podatku, nie można wywodzić, że równocześnie został

<sup>10</sup> Dz.Urz. W.E. z dnia 11.12.2006, L 347, s. 1.

nałożony na niego obowiązek uiszczenia zaliczki. Na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług jedynym przepisem, który normowałby kwestię tej płatności byłby przepis art. 18, którego adresatem jest płatnik, zaś przepis ten nakłada na niego obowiązek pobrania kwoty od podatnika. Tego rodzaju regulacja nie wystarcza jednak do uznania, że przepis ten równocześnie nałożył na podatnika obowiązek uiszczenia tej płatności. Ze względu na konstytucyjną zasadę nakładania ciężarów publicznych w drodze ustawy, nie można bowiem z normy nakładającej jakiś obowiązek na płatnika wnioskować, że taki sam obowiązek został nałożony na podatnika. Stąd też należałoby dojść do wniosku, że żaden przepis ustawy o podatku od towarów i usług nie nałożył na podatnika obowiązku uiszczenia zaliczki na ten podatek, a tym samym, że wynikający z art. 18 obowiązek płatnika jest obowiązkiem pustym.

Jeśliby nawet przyjąć jako hipotezę, że ustawa od podatku od towarów i usług nałożyła na podatnika obowiązek zapłaty zaliczki, to w dalszej kolejności będzie należało postawić pytanie, w jaki sposób należały obliczać jej wysokość.

Zaliczka na podatek jest – jak wskazano wyżej - odrębnym od podatku rodzajem zobowiązania podatkowego. Dlatego też ustawodawca, ustanawiając instytucję zaliczki, szczegółowo reguluje ich konstrukcję, czego przykładem są choćby przepisy art. 31 i nast. ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>11</sup>. Tymczasem żaden przepis ustawy o podatku od towarów i usług nie reguluje tej kwestii. Stąd też jej konstrukcję można byłoby usiłować budować wyłącznie w drodze stosowania *analogii legis*. Takie postępowanie byłoby jednak sprzeczne z art. 84 i 217 Konstytucji, które ustanawiają zasadę ustawowego nakładania podatków.

Gdyby jednak przyjąć kolejną już hipotezę, że dopuszczalne jest rekonstruowanie normy regulującej zasady obliczania zaliczki w drodze *analogii legis*, to przede wszystkim należałoby stwierdzić, iż do ustalania zaliczki nie byłoby możliwe stosowanie wprost przepisów normujących zasady obliczania podatku. Podatek od towarów i usług jest bowiem podatkiem od wartości dodanej, obliczanym jako różnica między podatkiem należnym a podatkiem naliczonym. W wypadku, gdy danina ma być obliczona wyłącznie od jednej transakcji, nie wystąpi podatek naliczony. Zatem w konkluzji należałoby - na zasadzie *analogii legis* - dojść do wniosku, iż kwota zaliczki na podatek, która ma być obliczana od jednej transakcji, jest równa kwocie podatku należnego od tej transakcji.

Przyjmie, że faktycznie w przepisie art. 18 ustawy o podatku od towarów i usług ustawodawca nałożył obowiązek pobrania od podatnika zaliczki równej kwocie podatku naliczonego od transakcji oznaczałoby jednak, że przepis ten jest niezgodny z art. 206 cytowanej wyżej dyrektywy. Ten ostatni przepis stanowi, że każdy podatnik zobowiązany do zapłaty VAT musi zapłacić kwotę netto VAT w momencie składania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250. Państwa członkowskie mogą jednakże

---

<sup>11</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2000 r., nr 14, poz. 176 ze zm..

ustalić inny termin zapłaty tej kwoty, lub pobrać zaliczki od tej kwoty. Przyznaje on zatem państwowym członkowskim stosunkowo dużą swobodę w sferze kształtowaniu zarówno terminów zapłaty zaliczek, jak też ich konstrukcji. Jednakże przepis ten wyklucza możliwość takiego ukształtowania jej konstrukcji, by podatnik był zobowiązany do zapłaty tytułem zaliczki kwoty, która nie byłaby kwotą netto, a więc różnicą między podatkiem należnym i podatkiem naliczonym. Stanowisko takie zajął Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich w wyroku z dnia 20 października 1993 r. w sprawie C-10/92, Maurizio Ballochi przeciw Ministero delle Finanze dello Stato<sup>12</sup>. Orzeczenie to zapadło na tle art. 22 ust. 3 i 4 Szóstej Dyrektywy 77/388/CEE Rady z 17 maja 1977 r., który został przetransponowany do cytowanej wyżej dyrektywy z 2006 r. jako przepis art. 206. W orzeczeniu tym Trybunał Sprawiedliwości wskazał, że nie jest zgodny z prawem wspólnotowym przepis, który nakazywałby podatnikowi uiszczyć zaliczkę na podatek, której efektem byłoby uiszczenie kwoty o wysokości nie odpowiadającej kwocie podatku od wartości dodanej należnego za okres od początku danego okresu rozliczeniowego do daty uiszczenia zaliczki. Kwestię tę jeszcze silniej podkreślał w wydanej w tej sprawie opinii Adwokata Generalnego Jacobsa<sup>13</sup>.

Zatem w świetle powołanego wyżej orzeczenia oraz przywołanej opinii należy dojść do wniosku, że regulacja nakładająca na podatnika obowiązek uiszczenia zaliczki, którą stanowiłaby kwota podatku należnego byłaby sprzeczna z art. 206 powołanej dyrektywy.

Dodatkowo należy wskazać, iż przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie przewidują żadnego mechanizmu odliczania podatku pobranego przez płatnika od kwoty zobowiązania podatkowego za dany okres rozliczeniowy. Ten zaś fakt tym bardziej każe uznać, iż regulacja zawarta w tym przepisie art. 18 ustawy jest niezgodna z prawem wspólnotowym, w szczególności zaś z art. 206 cytowanej dyrektywy.

W konkluzji należy zatem dojść do wniosku, że wskutek nienałożenia w ustawie obowiązku uiszczenia przez podatnika podatku od jednej transakcji, przepis art. 18 jest przepisem pustym, zawierającym poważną lukę prawną. W istocie dopiero stosowanie *analogii legis*, która nie jest dopuszczalna w sytuacji, gdy rozstrzyga się o istnieniu lub nieistnieniu obowiązków podatkowych, pozwoliłoby na jej wypełnienie. Jednakże efektem jej stosowania byłoby wyprowadzenie norm stojących w sprzeczności z przepisami dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

Jak wskazano wyżej, warunkiem *sine qua non* nałożenia na płatnika obowiązku wobec organu podatkowego, polegającego na pobraniu od podatnika kwoty podatku jest bowiem, jednoczesne nałożenie na samego podatnika obowiązku zapłaty tego podatku. Stąd też, podsumowując powyższe rozważania, należy dojść do wniosku, że nakładając w art. 18 ustawy o podatku od towarów i usług na

<sup>12</sup> Recueil de Jurisprudence 1993, s. I-5105.

<sup>13</sup> Opinia Adwokata Generalnego Jacobsa w sprawie C-10/92, Recueil de Jurisprudence 1993, s. I-5105.

płatnika obowiązek pobrania podatku od sprzedaży egzekucyjnej i nie nakładając jednocześnie na podatnika analogicznego obowiązku, ustawodawca w istocie nie obciążył go obowiązkami jakie spoczywają na płatniku, bowiem ten ostatni nie może pobrać kwoty, której nie jest obowiązany uiścić podatnik.

W końcu należy zauważyć, że płatnicy ustanowieni w art. 18 ustawy o podatku od towarów i usług nie będą mieli w praktyce możliwości pobrania z uzyskanej ceny sprzedaży jakiegokolwiek kwoty i wpłacenia jej na rachunek właściwego organu podatkowego. Nie mają zatem prawnych możliwości dokonywania czynności, które wchodzą w zakres czynności płatnika. Zasady postępowania z kwotami uzyskanymi z egzekucji są bowiem sformalizowane i zostały uregulowane przepisami k.p.c. oraz ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, które mają charakter bezwzględnie obowiązujący. Te zaś nie przewidują możliwości przeznaczenia z kwoty uzyskanej z egzekucji jakiegokolwiek kwoty na zapłatę podatku od towarów i usług.

I tak, zgodnie z art. 1023 § 1 k.p.c., organ egzekucyjny sporządza plan podziału pomiędzy wierzycieli sumy uzyskanej z egzekucji z nieruchomości. Z kolei w myśl paragrafu drugiego tego artykułu, plan podziału powinien być sporządzony także wtedy, gdy suma uzyskana przez egzekucję z ruchomości, wynagrodzenia za pracę lub wierzytelności i innych praw majątkowych nie wystarcza na zaspokojenie wszystkich wierzycieli.

Natomiast art. 1025 k.p.c. określa kolejność zaspokojenia wierzytelności. Zatem podział kwoty uzyskanej z egzekucji odbywa się według zasad ustawowych, które nie mogą być zmienione ani wołą wierzycieli czy dłużnika, ani też wołą organu podatkowego. Przy tym przepisy k.p.c. nie przewidują możliwości wyłączenia z kwoty uzyskanej z egzekucji, a tym samym nie ujmowania w planie podziału kwoty należnej tytułem podatku od towarów i usług, bowiem nakazują objąć podziałem kwotę uzyskaną z egzekucji, a więc całą kwotę uzyskaną w postępowaniu egzekucyjnym. Z przepisu art. 1025 k.p.c. wynika, że w planie podziału kwoty uzyskanej z egzekucji, nie można przeznaczyć jakiegokolwiek kwoty na zapłatę podatku od towarów i usług. Zatem jeśli plan podziału sporządza komornik, to nie może on – bez naruszenia art. 1025 k.p.c. - w planie podziału ująć kwoty należnej z tytułu podatku od towarów i usług<sup>14</sup>. Wprawdzie przepis ten przewiduje obowiązek uwzględnienia kwot podatków, jednakże warunkiem udziału w podziale sumy uzyskanej z egzekucji jest zgłoszenie wierzytelności zgodnie z zasadami określonymi w art. 1036 k.p.c. Zatem kwota podatku należnego z tytułu podatku od towarów i usług z tytułu sprzedaży egzekucyjnej nie mogłaby zostać ujęta w planie podziału i zostać zapłacona przez komornika.

Ponadto, w trakcie egzekucji z nieruchomości, jedynie sąd, będący –obok komornika sądowego - organem egzekucyjnym, dokonuje wszystkich czynności prowadzących do przeniesienia

<sup>14</sup> Odmiennie Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 15 grudnia 2006 r. III CZP 115/06, OSNC z 2007, nr 10, poz. 146; krytyczna glosa do orzeczenia: M. Kalinowski, Przegląd Prawa Egzekucyjnego z 2008r., nr 6-9, s. 5



własności nieruchomości oraz dokonuje czynności zmierzających do zaspokojenia wierzycieli. Stąd też w egzekucji z nieruchomości komornik nawet nie dysponuje kwotami uzyskanymi ze sprzedaży rzeczy; jedyna kwota jaka wpływa na jego rachunek to kwota rękojmi, która musi zostać przez niego przekazana na konto sum depozytowych sądu. Do depozytu sądowego, nie zaś do rąk komornika wpływa również kwota z tytułu ceny nabycia, pomniejszoną o kwotę rękojmi złożonej w gotówce.

W tej sytuacji komornik nie ma żadnej realnej możliwości wykonania obowiązku pobrania kwoty podatku i odprowadzenia jej na rachunek organu podatkowego. Tym bardziej w fazie wykonania planu podziału nie może on przeznaczyć jakiegokolwiek kwoty na zapłatę podatku. Możliwość taką miałby, gdyby przepisy k.p.c. dawały podstawę prawną do wystąpienia komornika do sądu, o przelanie na swój rachunek kwoty odpowiadającej podatkowi od towarów i usług, z pominięciem kolejności przewidzianej w przepisie art. 1025. Do tego nie ma jednak podstaw w przepisach k.p.c.

Także wtedy, gdy komornik prowadzi egzekucję z ruchomości, przepisy k.p.c. nie dają mu możliwości zadysponowania jakąkolwiek kwotą na rzecz organu podatkowego z tytułu podatku od towarów i usług. W myśl § 102 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 9 marca 1968 r. w sprawie czynności komorników<sup>15</sup>, wydanego na podstawie delegacji zawartej w k.p.c., jeśli suma osiągnięta ze sprzedaży części zajętych ruchomości wystarcza na zaspokojenie egzekwowanych należności i kosztów egzekucyjnych, komornik powinien przerwać licytację i zwolnić pozostałe ruchomości spod zajęcia. Z przepisu tego jasno wynika, że komornik nie może uzyskać z egzekucji kwoty, która mogłaby zostać przelana na rachunek organu podatkowego tytułem podatku od towarów i usług, bowiem nie jest to ani kwota egzekwowanej wierzytelności, ani też kwota należności lub kosztów egzekucyjnych. Prowadzenie egzekucji tytułem uzyskania kwoty podatku prowadziłyby zatem do naruszenia wskazanego wyżej przepisu, który ma charakter bezwzględnie obowiązujący.

Z powyższych rozważań wynika zatem, że w analizowanej sytuacji płatnik nie ma ani prawnych podstaw, ani też faktycznej możliwości pobrania kwoty od dłużnika kwoty podatku. Każde działanie, które prowadziłyby faktycznie do uzyskania takiej kwoty lub odprowadzenia jej na rachunek organu podatkowego wiązałyby się z naruszeniem obowiązujących przepisów prawa. Gdyby zatem przyjąć, że dla wykonania swoich obowiązków jako płatnika, komornik musi naruszyć przepisy Kodeksu postępowania cywilnego, zaś działanie zgodne z nimi, pociąga za sobą odpowiedzialność majątkową, należałoby stwierdzić, że taki stan godzi bezpośrednio w zasadę państwa prawnego, wyrażoną w art. 2 Konstytucji. Zatem należałoby uznać ustanowienie komornika płatnikiem podatku od towarów i usług bez jednoczesnej nowelizacji przepisów k.p.c., doprowadziło nie tylko do sprzeczności tych dwóch aktów, lecz doprowadziło również do naruszenia konstytucyjnej zasady praworządności. Stąd też kierując się zasadą wykładni zgodnej z konstytucją, należałoby przyjąć, iż

<sup>15</sup> Dz.U. z 1971 r., nr 26, poz. 239 ze zm.

komornik, który nie wykonuje obowiązków płatnika ze względu na brak prawnych możliwości ich wykonania oraz dlatego by nie naruszyć przepisów k.p.c., nie może ponosić odpowiedzialności z tego tytułu.

Prawnych i faktycznych możliwości wykonania obowiązków płatnika nie ma również komornik, na którego obowiązek płatnika został nałożony na mocy art. 42e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przepis ten nakłada na komorników obowiązki związane z poborem podatku dochodowego od osób fizycznych od niektórych rodzajów egzekwowanych wierzytelności. Został on jednak tak skonstruowany, że w szeregu wypadków powstaną poważne problemy z jego wykonaniem.

Pierwszy problem, który pojawia się na tle unormowania art. 42e, to określenie statusu komornika sądowego, na którego nałożone zostały obowiązki w zakresie poboru i odprowadzania podatku dochodowego od osób fizycznych.

Przepis art. 42e ust. 1 stanowi, że w przypadku, gdy za płatnika, o którym mowa w art. 31, wypłaty świadczeń określonych w art. 12 dokonuje komornik sądowy, jest on zobowiązany do poboru zaliczki na podatek dochodowy obliczonej według stawki 19%. Z przepisu tego wynika zatem, że działa on niejako w „zastępstwie” płatnika, potrącając z egzekwowanej kwoty, która jest następnie przekazywana wierzycielowi, zaliczkę na podatek dochodowy. Konstatacja taka nie wyjaśnia jednak, jaki jest status komornika wykonującego obowiązki nałożone na niego przez analizowany przepis.

Z dalszej analizy przepisów art. 42e można wyprowadzić wniosek, że na komorniku ciążyą następujące obowiązki:

- 1) obowiązek obliczenia zaliczki na podatek<sup>16</sup>,
- 2) obowiązek pobrania z przekazywanej wierzycielowi kwoty należnej zaliczki<sup>17</sup>,
- 3) obowiązek wpłaty pobranej kwoty na rachunek właściwego organu podatkowego<sup>18</sup>,
- 4) obowiązek sporządzenia stosownej deklaracji i przekazania jej w momencie wpłaty pobranej zaliczki, organowi podatkowemu<sup>19</sup>,
- 5) obowiązek sporządzenia i przesłania podatnikowi i organowi podatkowemu informacji o wypłaconych kwotach i pobranych zaliczkach<sup>20</sup>.

Zestawienie tych obowiązków wskazuje, iż analizowany przepis ustanawia komornika płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych. Wprawdzie sama ustawa nie nazywa komornika płatnikiem, a nakłada na niego obowiązek wykonania czynności za płatnika, jednakże nakłada na niego takie obowiązki, jakie ciążyą na płatnikach podatków. Zgodnie bowiem z art. 8

<sup>16</sup> Art. 42e ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>17</sup> Art. 42e ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>18</sup> Art. 42e ust. 4 w zw. z art. 38 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>19</sup> Art. 42e ust. 4 w zw. z art. 38 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>20</sup> Art. 42e ust. 4 w zw. z art. 38 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

ustawy z dnia 29 sierpnia 1979 r. Ordynacja podatkowa<sup>21</sup>, płatnikiem jest osoba obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Tymczasem dla uznania, że określona osoba jest płatnikiem, wystarcza, by przepisy prawa podatkowego powierzyły jej obliczanie i pobieranie od podatnika podatku i wpłacania na właściwy rachunek, niezależnie od tego, czy przepisy te nazwały ją wyraźnie płatnikiem<sup>22</sup>, nawet gdyby przepis wyraźnie nie nazywał jej płatnikiem.

Samo ustalenie, od jakiego rodzaju kwot komornik powinien pobierać zaliczki na podatek dochodowy, zasadniczo nie powinno nastroczać problemów. Przepis art. 42a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, że komornicy mają obowiązek pobrania zaliczki na podatek od wypłacanych przez nich świadczeń określonych w art. 12. Natomiast ten ostatni przepis za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za nie wykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych. Natomiast problemem, często nie do przewyciężenia, będzie ustalenie charakteru egzekwowanej wierzytelności, a tym samym ustalenie, czy od konkretnej kwoty należy pobrać zaliczkę. Dokumenty, które stanowią podstawę wszczęcia postępowania egzekucyjnego w większości wypadków nie dostarczają bowiem informacji, które pozwoliłyby na ustalenie wskazanych okoliczności.

Postępowanie egzekucyjne wszczynane jest na wniosek wierzyciela. We wniosku tym wierzyciel powinien wskazać świadczenie, które powinno być spełnione. W wypadku świadczeń pieniężnych, wypełnienie tego wymogu formalnego wniosku następuje poprzez wskazanie wysokości egzekwowanej kwoty. Na wierzycielu nie ciąży natomiast obowiązek wskazania podstawy materialnoprawnej świadczenia. Zatem w oparciu o treść wniosku nie będzie on w stanie ustalić, czy dochłódzona wierzytelność jest wierzytelnością ze stosunku pracy, zaliczaną do przychodów z pracy.

Podstawą egzekucji jest tytuł egzekucyjny opatrzony klauzulą wykonalności, który powinien zostać dołączony do wniosku o wszczęcie egzekucji. Jednakże również jego treść nie zawsze będzie pozwalała na ustalenie, jaki charakter ma egzekwowane roszczenie. Dużej części wypadków, tytułem egzekucyjnym będzie wyrok sądu lub ugoda zawarta przed sądem.

Zgodnie z art. 325 k.p.c., sentencja wyroku powinna zawierać m.in. oznaczenie przedmiotu sprawy. Powinno ono zatem określać treść, tytuł i czas powstania roszczenia. Ponadto, w myśl § 150

<sup>21</sup> Dz.U. nr 137, poz. 926 ze zm.

<sup>22</sup> Por. wyrok z dnia 25 września 1987 r., III SA 316/87, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1992, nr 1, poz. 5.

rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 19 listopada 1987 r. Regulamin wewnętrznego urzędowania sądów powszechnych<sup>23</sup>, jeżeli orzeczenie zasądza należność, której ze względu na jej rodzaj przysługuje pierwszeństwo egzekucji (art. 1025 § 1 kpc), sąd wymienia w sentencji orzeczenia - przy oznaczeniu przedmiotu sprawy - także rodzaj należności. Dane zawarte w wyroku powinny wystarczyć dla określenia charakteru egzekwowanego roszczenia dla potrzeb poboru zaliczki na podatek od wyegzekwowanych przez komornika kwot. W praktyce często nie będą one jednak wystarczające, bowiem sądy ograniczają się często przy oznaczaniu przedmiotu sprawy do posłużenia się w komparcji wyroku sformułowaniem „w sprawie o zapłatę”.

W takim wypadku, w celu ustalenia, czy wyegzekwowana kwota mieści się w pojęciu przychodu ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, płatnik będzie zmuszony do przeprowadzenia swoistego postępowania wyjaśniającego.

Punktem wyjścia dla owych ustaleń może być fakt wydania egzekwowanego wyroku przez sąd pracy lub też sąd pracy i ubezpieczeń społecznych. Jednakże fakt wydania przez nie orzeczenia nie może być rozstrzygający o charakterze dochodzonego roszczenia z punktu widzenia przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Właściwość wskazanych sądów obejmuje również rozpoznawanie spraw o roszczenia, które nie będą kwalifikowane jako przychody mieszczące się w grupie przychodów wymienionych w art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zatem fakt, iż podstawą egzekucji jest orzeczenie wydane przez określony sąd może stanowić jedynie podstawę sformułowania domniemania faktycznego, iż w grę wchodzi jeden rodzajów przychodów, od którego komornik powinien pobrać zaliczkę jako płatnik podatku. Weryfikacji tego domniemania można byłoby dokonać w oparciu o informacje uzyskane od wierzyciela egzekwującego. Te ostatni nie ma jednak prawnego obowiązku udzielenia informacji. Czynności związane z poborem podatku nie mieszczą się w ramach postępowania egzekucyjnego, a zatem komornik nie będzie mógł skorzystać z uprawnień przysługujących mu na podstawie przepisu art. 761 k.p.c. Także przepisy prawa podatkowego nie przyznają płatnikowi kompetencji do wystąpienia do wierzyciela z żądaniem udzielenia stosowanych informacji, a tym samym ten ostatni podmiot może odmówić ich udzielenia.

W wypadku odmowy wierzyciela, kolejnym i jednocześnie ostatnim potencjalnym źródłem informacji, z którego mógłby skorzystać komornik działający w charakterze płatnika, jest dłużnik. Również w tym wypadku komornik będzie mógł wystąpić jedynie z prośbą o udzielenie informacji, bowiem, podobnie jak w poprzednio omawianej sytuacji, żaden przepis prawa nie nakłada na dłużnika obowiązku udzielenia płatnikowi informacji. Co więcej, dłużnik, nawet gdy z własnej woli będzie chciał przekazać komornikowi stosowne informacje, będzie związany treścią przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych<sup>24</sup>. Z przepisu art. 29 ust. 1 i 2 tego aktu wynika, że

<sup>23</sup> Dz.U. nr 38, poz. 218 ze zm.

<sup>24</sup> Dz.U. nr 133, poz. 883 ze zm.

administrator danych osobowych nie może udostępniać osobom trzecim, które nie są uprawnione na mocy przepisów prawa, informacji, o których mowa w art. 27 ust. 1, w tym również danych dotyczących orzeczeń wydanych w postępowaniu sądowym. Zatem komornik nie uzyska od dłużnika informacji dotyczących charakteru i rodzaju egzekwowanego od niego roszczenia.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że w sytuacji, gdy komornik nie uzyska koniecznych informacji od wierzyciela, będzie dokonywał potrącenia zaliczki na podatek, kierując się jedynie domniemaniami faktycznymi dotyczącymi charakteru egzekwowanego roszczenia.

Ustalenie kwalifikacji prawnej kwot, od których ma zostać potrącony podatek, nie jest jedynym problemem, na który natknie się komornik działający w charakterze płatnika. Również ustalenie kwoty zaliczki będzie często odbywało się jedynie w oparciu o domniemania faktyczne.

Samo ustalenie wysokości kwoty zaliczki, o której mowa w art. 42e ust. 1 nie będzie sprawiało żadnych problemów. Będzie ją stanowił iloczyn przekazywanej każdorazowo wierzycielowi kwoty i stawki 19%. Jednakże zgodnie z art. 42e ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przy obliczaniu zaliczki komornik będzie zobowiązany uwzględnić:

koszty uzyskania przychodów wysokości określonej w art. 22 ust. 2 pkt 1,

składki na ubezpieczenie społeczne, o których mowa w art. 26 ust 1 pkt 2 lit. b), potrącone w danym miesiącu, zgodnie z odrębnymi przepisami.

Ponadto, zgodnie z art. 42 ust. 3, będzie musiał pomniejszyć obliczoną zaliczkę o kwotę:

o której mowa w art. 32 ust. 3,

składki na ubezpieczenie zdrowotne, pobranej w danym miesiącu zgodnie z odrębnymi przepisami.

Mimo kategorycznego brzmienia obu powołanych przepisów, komornik nie zawsze będzie pomniejszał zaliczkę o wskazane kwoty.

Pierwszą kwotą, którą komornik powinien uwzględnić przy ustalaniu zaliczki jest kwota kosztów uzyskania przychodów. Zgodnie z art. 22 ust. 2 pkt 1, należy uwzględnić ją w wysokości określonej w art. 22 ust. 2 pkt 1. Tymczasem ten ostatni przepis stanowi, że koszty uzyskania przychodów z tytułu stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej określa się w wysokości 0,25% kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali, o której mowa w art. 27 ust. 1, miesięcznie. Jeżeli podatnik uzyskuje przychody z tych tytułów równocześnie od kilku zakładów pracy, koszty uzyskania za rok podatkowy nie mogą przekroczyć łącznie 4,5% kwoty, o której mowa w zdaniu poprzednim.

Powołany przepis wyraźnie stanowi, że określona w nim kwota, jest miesięczną kwotą kosztów. Tymczasem w praktyce może zdarzyć się, iż komornik będzie dokonywał wypłaty wierzytelności za więcej niż jeden miesiąc, a jednocześnie będą się na nią składały kwoty stanowiące jedynie część wierzytelności za każdy z tych miesięcy. Ustalenie tych faktów, które mają istotne znaczenie dla ustalenia kwoty zaliczki wymagałoby zatem uzyskania wglądu do informacji zawartych

w dokumentach będących w posiadaniu dłużnika lub też uzyskania stosowanych informacji od wierzyciela.

Kolejną kwotą, która powinna zostać uwzględniona przy obliczaniu zaliczki jest składka na ubezpieczenie społeczne, o których mowa w art. 26 ust 1 pkt 2 lit. b), potrącona w danym miesiącu, zgodnie z odrębnymi przepisami. Zakres powyższego obowiązku w odniesieniu do komornika obliczającego zaliczkę na podatek na podatek, jest niezrozumiały.

Na komorniku egzekwującym roszczenia kwalifikowane jako przychody, o których mowa w art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie ciąży obowiązek pobrania składki na ubezpieczenie społeczne, gdyż ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych<sup>25</sup> nie wymienia go wśród płatników tych składek<sup>26</sup>. Sama ustawa nie reguluje również w sposób wyraźny, kto obowiązany jest pobrać składkę od kwot stanowiących podstawę wymiaru składek, w wypadku, gdy są one wypłacane przez komornika. Przynajmniej w części wypadków, będą nimi dłużnicy, do których prowadzona jest egzekucja. W tej sytuacji komornik, przynajmniej z ostrożności, komornik powinien skierować do dłużnika zapytanie, czy od wyegzekwowanej kwoty została potrącona składka, a ponadto, czy składka ta nie została potrącona od innej kwoty, od której sam dłużnik opłacał zaliczkę na podatek dochodowy.

Uzyskanie od dłużnika powyższej informacji jest również poddane rygorom ustawy o ochronie danych osobowych, co oznacza, iż podmiot ten, jeśli zdecyduje się na udzielenie komornikowi informacji, będzie musiał kierować się uregulowanym w niej reżimem, w szczególności zaś przepisami art. 29 i 30 tego aktu. W praktyce będzie to oznaczało, że komornik nie będzie dysponował dostatecznymi danymi pozwalającymi mu na prawidłowe wywiązanie się z obowiązków płatnika.

Ponadto, komornika działający jako płatnik zaliczek na podatek od dochodów, o których mowa w art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych natknie się również na problem wskazania właściwej podstawy prawnej do potrącenia z wyegzekwowanego świadczenia stosowanej kwoty zaliczki. Jak wskazano wyżej, przepisy Kodeksu postępowania cywilnego nakazują komornikowi przekazanie wierzycielowi całej wyegzekwowanej kwoty i nie dają możliwości potrącania z niej jakichkolwiek kwot, w tym również należności publicznoprawnych.

W konsekwencji należy zatem stwierdzić, iż komornik ustanowiony płatnikiem zaliczek na podatek dochodowy nie będzie często ani faktycznej, a ni też prawnej możliwości wywiązania się z obowiązku nałożonego na niego z mocy art. 42e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Podobnego rodzaju problemy o charakterze praktycznym związane z możliwością wywiązania się z obowiązku pobrania podatku wystąpią również w wypadku, gdy spółka akcyjna, której akcje są

---

<sup>25</sup> Dz.U. nr 137, poz. 887.

<sup>26</sup> Por. art. 4 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

przedmiotem publicznego obrotu na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie, podwyższy kapitału zakładowego w trybie art. 442 Kodeksu spółek handlowych, tj. ze środków zgromadzonych na kapitale zapasowym i rezerwowym. Z uwagi na tryb podwyższenia kapitału zakładowego ze środków własnych, akcjonariusze nie będą wnosili żadnych wkładów na pokrycie kapitału. Spółka nie wyemituje również nowych akcji, lecz podwyższy wartość nominalną wszystkich dotychczasowych akcji. Stąd też, zgodnie z przepisami art. 442 i 443 k.s.h., podwyższona wartość nominalna dotychczasowych akcji nie będzie podlegała objęciu przez akcjonariuszy, lecz przysługiwać będzie z mocy ustawy wszystkim obecnym akcjonariuszom w stosunku do ich akcji.

Wskazane wyżej zdarzenie prawne spowoduje również powstanie konsekwencji prawnych na gruncie przepisów normujących opodatkowanie podatkami dochodowymi. W myśl art. 10 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 24 ust. 5 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, dochodem (przychodem) z udziału w zyskach osób prawnych jest dochód (przychód) faktycznie uzyskany z tego udziału (akcji), w tym także dochód przeznaczony na podwyższenie kapitału zakładowego, a w spółdzielniach - dochód przeznaczony na podwyższenie funduszu udziałowego oraz dochód stanowiący równowartość kwot przekazanych na ten kapitał (fundusz) z innych kapitałów (funduszy) osoby prawnej. Zatem skutek podwyższenia kapitału akcyjnego w opisany wyżej sposób, akcjonariusze spółki osiągną dochód, który podlega opodatkowaniu wskazanymi podatkami dochodowymi.

Zgodnie z art. 26 ust. 1 w zw. z ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz z art. 41 ust. 4 w zw. z 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, płatnikami podatku dochodowego od kwot podwyższonego kapitału są spółki, których kapitał został podwyższony. Tymczasem analiza obowiązujących przepisów prowadzi do wniosku, że podmioty te nie będą mogły wywiązać się z ciążącego na nich obowiązku.

Przed wszystkim należy zauważyć, że spółka, której akcje są przedmiotem publicznego obrotu na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie, nie jest w stanie ustalić kręgu akcjonariuszy. Jej akcje stanowiące przedmiot obrotu są bowiem akcjami na okaziciela, które są zdematerializowane. Stąd też spółka nie będzie posiadała informacji o właścicielach tych akcji. Nie ma bowiem uprawnienia do uzyskania w dowolnym momencie od Krajowego Depozytu Papierów Wartościowych informacji o osobach, które posiadały akcje w określonym dniu. Wprawdzie Regulamin Depozytu przewiduje w rozdziale V możliwość przekazywania emitentom informacji o posiadaczach akcji, jednak dotyczy to innych, niż wskazany wyżej wypadków.

Z tych samych przyczyn spółka nie jest w stanie ustalić ilości akcji posiadanych przez poszczególnych akcjonariuszy. W konsekwencji, nie jest ona w stanie ustalić potencjalnej wartości przychodu z tytułu udziału w zysku osoby prawnej, który przybiera postać podwyższenia wartości nominalnej akcji. Wprawdzie Regulamin Krajowego Depozytu Papierów Wartościowych przewiduje

w § 81 uczestnictwo Depozytu w realizacji zobowiązań emitentów wobec właścicieli papierów wartościowych w sposób umożliwiający wykonywanie obowiązków ciążących na podatnikach i płatnikach właściwych podatków, które powstają w związku z realizacją tych zobowiązań, jednakże tylko wtedy, gdy emitent spełnia na rzecz osób uprawnionych z papierów wartościowych świadczenie pieniężne lub niepieniężne. Tymczasem, gdy zostaje podwyższony kapitał zakładowy z innych kapitałów, zaś efektem tej operacji jest podwyższenie wartości nominalnej akcji, nie ma miejsca spełnienie świadczenia na rzecz posiadacza akcji. Stąd spółka której kapitał został podwyższony, będzie miała podstaw do uzyskania od Krajowego Depozytu Papierów Wartościowych informacji o posiadaczach akcji na dzień podwyższenia kapitału.

Nawet jednak, gdyby spółka taka posiadała wskazane wyżej informacje, to mimo wszystko nie byłaby w stanie wywiązać się z obowiązków płatnika. W analizowanym wypadku, gdy udział w jej zysku nie przybiera formy wypłacanego przez nią świadczenia, nie ma ona możliwości potrącenia z wypłacanej kwoty należnego podatku. Mogłaby ona zatem jedynie wystąpić do znanych sobie akcjonariuszy z prośbą o zapłatę należnego podatku. Natomiast brak pozytywnej reakcji na tę prośbę ze strony akcjonariuszy nie dawałby spółce kompetencji do podjęcia działań zmierzających do przymuszenia ich do spełnienia świadczenia podatkowego. W konsekwencji w znacznej części wypadków spółka nie byłaby w stanie wywiązać się z obowiązków płatnika.

Przeprowadzona wyżej analiza prowadzi do wniosku, iż układ stosunków prawnych z udziałem płatnika, jak też ich treść, są stosunkowo złożone. Bez uwzględnienia ich specyfiki w procesie stanowienia prawa, nie jest możliwe ich prawidłowe ukształtowanie.

Tymczasem, jak pokazują to przywołane przykłady, ustawodawca często nie zdaje sobie sprawy ze złożoności tych stosunków. Efektem tego jest tworzenie przepisów ustanawiają płatników różnych podatków, których efektywność okazuje się znikoma. W ich świetle, płatnicy ci nie są bowiem wykonywać swoich funkcji czy to ze względów prawnych, czy też faktycznych. Co więcej, niektóre z tych przepisów budzą istotne wątpliwości co do ich konstytucyjności.

Stąd też, by przepisy ustanawiające płatników poszczególnych podatków były efektywne, w procesie legislacyjnym należałoby zwrócić baczną uwagę na kilka kwestii. Po pierwsze, należałoby w sposób poprawny normować treść stosunków prawnych pomiędzy płatnikiem a podatnikiem. W wypadku, gdy w celu wykonania swoich obowiązków płatnik miałby pobrać kwotę podatku z posiadanych kwot stanowiących własność podatnika, konieczne byłoby wyraźne przyznanie mu tego rodzaju uprawnienia. Natomiast w wypadku, gdy nie dysponuje on tego rodzaju kwotami, na podatnika musiałby zostać nałożony obowiązek spełnienia świadczenia do jego rąk, a jednocześnie należałoby przyznać płatnikowi określone uprawnienia, skorzystanie z których mogłoby wymusić wykonanie wskazanego obowiązku.



Ponadto, ustanawiając płatnika konkretnego podatku, należałoby zwrócić baczniejszą uwagę, czy jest on w stanie uzyskać dostateczne informacje umożliwiające mu prawidłowe obliczenie kwoty podatku. Przy tym, nie wydaje się właściwe stawianie go w sytuacji, w której byłby on zmuszony do prowadzenia szeroko zakrojonego postępowania, w trakcie którego miałby on ustalać stan faktyczny mający znaczenie prawne dla ustalenia pobieranej kwoty. W takiej bowiem sytuacji należałoby przyznać mu szereg uprawnień procesowych, które umożliwiłyby mu przeprowadzenie stosownego postępowania. To zaś nie wydaje się słuszne, bowiem w założeniu płatnicy powinni pobierać podatki w znanych sobie z urzędu stanach faktycznych, nie zaś pełnić funkcji organów postępowania podatkowego.

---

# SANKCJE W PRAWIE PODATKOWYM

---

PAWEŁ MAJKA

---

## SPIS TREŚCI

---

---

1. Wstęp.....	26
2. Przymus prawny a sankcja prawna.....	27
2.1. Przymus prawny.....	27
2.2. Pojęcie sankcji prawnej.....	28
2.3. Przymus prawny a sankcja prawna .....	28
2.4. Problem intensywności przymusu prawnego.....	30
3. Uzasadnienie stosowania przymusu oraz sankcji w prawie podatkowym.....	31
3.1. Przymus oraz sankcja w prawie podatkowym – wzajemny zakres pojęć .....	31
3.2. Przesłanki uzasadniające stosowanie przymusu oraz sankcji w prawie podatkowym.....	33
3.3. Problem intensywności stosowania przymusu oraz sankcji w prawie podatkowym .....	37
4. Sankcje podatkowe.....	39
4.1. Pojęcie sankcji podatkowej .....	39
4.2. Systematyka sankcji podatkowych .....	46
5. Elementy konstrukcji sankcji podatkowych.....	48
6. Charakterystyka sankcji podatkowych.....	52
6.1. Funkcje sankcji podatkowych .....	52
6.1.1. Funkcja represyjna .....	52
6.1.2. Funkcja prewencyjna.....	56
6.1.3. Funkcja odszkodowawcza.....	59
6.1.4. Funkcja fiskalna .....	61
7. Granice kształtowania sankcji podatkowych .....	62

7.1. Sankcje podatkowe a postanowienia Konstytucji RP .....	62
7.2. Sankcje podatkowe a prawo podatkowe międzynarodowe .....	65
7.2.1. Sankcje podatkowe a regulacje umów międzynarodowych.....	65
7.3 Sankcje podatkowe a prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej.....	70
8.    Funkcjonowanie sankcji podatkowych .....	75
8.1. Podmiotowy zakres stosowania sankcji podatkowych .....	75
8.2. Przedmiotowy zakres stosowania sankcji podatkowych .....	77
9.    Podsumowanie.....	79

## 1. WSTĘP

---

Sankcję prawną definiuje się najczęściej jako reakcję ze strony państwa na zachowanie sprzeczne z prawem, skutkującą ujemnymi następstwami dla naruszającego prawo. Dolegliwość, która jest nieodłącznym skutkiem zastosowania sankcji, powoduje, że problematyka sankcji jest jednym z zagadnień wywołujących liczne spory zarówno w doktrynie jak i praktyce stosowania prawa. Problematyka sankcji wywołuje szczególne kontrowersje w tych dziedzinach prawa, w których wymierzana dolegliwość jest związana z głęboką ingerencją w prawa szczególnie chronione, takie jak wolność czy własność. W tle stosowania sankcji pojawiają się wówczas zagadnienia związane z dopuszczalną ingerencją państwa w prawa jednostki, w tym m.in. problem zasadności rodzaju stosowanej sankcji, właściwego stopnia nasilenia dolegliwości, rodzaju procedury, w jakiej sankcje powinny być wymierzone oraz wyboru organu właściwego do ich stosowania. Prawo podatkowe stanowi gałąź prawa, w której powyższe zagadnienia nabierają szczególnej wagi ze względu na możliwość stosowania sankcji, których stopień dolegliwości może znacznie przekraczać uciążliwość sankcji innych gałęzi prawa.

Przedmiotem niniejszego opracowania jest analiza sankcji podatkowych w polskim prawie podatkowym, zmierzająca do zaproponowania przesłanek kształtowania rozwiązań, które mogą zostać wykorzystane do stworzenia skutecznego i racjonalnego systemu sankcji. W toku prowadzonej analizy podjęto próbę rozstrzygnięcia najważniejszych problemów związanych z charakterem prawnym sankcji podatkowych, w tym w szczególności uzasadnienia stosowania przymusu i sankcji w prawie podatkowym, konstrukcji sankcji podatkowych, przypisywanych im funkcji oraz zakresu

podmiotowego i przedmiotowego. Istotnym problemem poruszonym w opracowaniu jest także próba odnalezienia kryteriów rozgraniczających stosowanie sankcji podatkowych i karnych, którymi dotychczas kierował się ustawodawca oraz wskazanie ewentualnych kryteriów, które mogłyby znaleźć zastosowanie.

## 2. PRZYMUS PRAWNY A SANKCJA PRAWNA

---

### 2.1. PRZYMUS PRAWNY

---

Sytuacja przymusowa określana jest jako stan zachodzący wówczas, gdy istnieje konieczność podjęcia lub zaniechania czynności, z której niewykonaniem wiąże się pogorszenie własnej sytuacji, w stosunku do sytuacji jaka wytworzy się po wykonaniu lub zaniechaniu tej czynności<sup>1</sup>. Nie ulega wątpliwości konieczność posługiwania się przymusem prawnym polegająca na tworzeniu sytuacji przymusowych dla adresatów norm prawnych. W teorii prawa pojęcie przymusu prawnego występuje jednocześnie w dwóch znaczeniach<sup>2</sup>. Przymus prawny rozumiany jako działalność organów państwowych stosujących obowiązujące przepisy związane z przymusem określany jest jako przymus fizyczny. Z kolei oddziaływanie tych samych norm na psychikę adresatów mające na celu odstraszenie ich od naruszania prawa nazywane jest przymusem psychicznym. Jako czynnik skłaniający do przestrzegania prawa występuje więc tu nie tyle przymus, ile obawa przed skutkami jego zastosowania. Przedstawiony podział wskazuje, że zjawisko przymusu prawnego może być rozpatrywane na dwóch odrębnych płaszczyznach. Jakkolwiek obydwie płaszczyzny mają istotne znaczenie, racjonalny prawodawca zainteresowany będzie tym, by przymus „zadziałał” już na etapie psychiki adresata, odpowiednio kształtując jego motywację. Istotą tworzenia przymusu jest bowiem nie to, by obciążać siebie obowiązkiem działania represyjnego, lecz by skłonić adresata do wyznaczonego zachowania<sup>3</sup>. Przy takim założeniu przymus stanowi swoiste *ultima ratio*, działając na dwóch różnych poziomach. Działanie przymusu na psychikę uwidacznia się bowiem za każdym razem, gdy adresat normy, pod jego wpływem, wbrew woli zmodyfikuje własne zachowanie postępując zgodnie z normą. W sytuacji, gdy adresat postąpi niezgodnie z normą, przymus przybiera

---

<sup>1</sup> T. Kotarbiński, *O działaniu przymusowym* [w:] *Dzieła wszystkie. Prakseologia. Cz. I*, Ossolineum, Wrocław 1999, s. 34-35.

<sup>2</sup> Tak J. Śmiałowski, *Zagadnienie przymusu w prawie a struktura normy prawnej*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace Prawnicze* 1961, nr 8, s. 89-90.

<sup>3</sup> Cz. Znamierowski, *Rozważania wstępne do nauki o moralności i prawie*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1967, s. 166.

postać faktyczną i przywraca stan przed naruszeniem, wynagradza straty, karze adresata bądź odstrasza od naruszenia prawa innych.

## 2.2. POJĘCIE SANKCJI PRAWNEJ

---

W teorii prawa instytucja sankcji jest przedmiotem badań prowadzonych na dwóch płaszczyznach. Pierwsza płaszczyzna dotyczy analizy budowy struktury normy prawnej. Niezależnie od przyjętych koncepcji budowy normy prawnej sankcja pełni w nich zawsze rolę tego elementu, który określa konsekwencje, jakie nastąpią w sytuacji, gdy adresat zachowa się niezgodnie z normą<sup>4</sup>. Problematykę sankcji analizuje się również wyłącznie na płaszczyźnie semantycznej, nie nawiązując do struktury normy. W ujęciu teorii prawa sankcję definiuje się najogólniej jako zapowiedź reakcji (ujęcie normatywne) lub reakcję ze strony państwa (ujęcie realne) na zachowanie sprzeczne z normą prawną, skutkującą ujemnymi następstwami (dolegliwościami, przykrościami, złem) dla naruszającego normę<sup>5</sup>.

Z uwagi na to, że w prowadzonych rozważaniach odwoływanie się do schematu budowy normy prawnej jest zbędne, w tym miejscu pominięte zostanie przedstawienie roli sankcji w jej strukturze. Dla celów prowadzonych rozważań zasadne będzie natomiast przyjęcie językowej definicji sankcji nie nawiązujące do budowy normy.

## 2.3. PRZYMUS PRAWNY A SANKCJA PRAWNA

---

Zakres pojęć przymusu prawnego oraz sankcji prawnej wywołuje wątpliwość co do wzajemnej zależności pomiędzy tymi pojęciami. Zgodnie z przedstawioną wyżej definicją, cechą

<sup>4</sup> Zob. W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1986, s. 344-347; L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2006, s. 57.

<sup>5</sup> Zob. M. Borucka-Arctowa, Jan Woleński, *Wstęp do prawoznawstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 1997, s. 76; W. Dziedziak, *Sankcje prawne i moralne. Studium teoretycznoprawne*, niepublikowana praca doktorska, Lublin 1999, s. 44; L. Dziewięcka-Bokun, *Sankcja prawna w prawie administracyjnym*, Acta Univesitatis Wratislaviensis. Prawo XXXVI, nr 169, s. 43-44; S. Ehrlich, *Wstęp do nauki o państwie i prawie*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1971, s. 90; M. Smółka, *Pojęcie i rodzaje sankcji prawnych*, niepublikowana praca doktorska, Lublin 1979, s. 285; J. Jabłońska-Bonca, *Wstęp do nauk prawnych*, Wydawnictwo „Ars boni et aequi”, Poznań 1994, s. 40; W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *op. cit.*, s. 269; M. Lewicki, *Pojęcie sankcji prawnej w prawie administracyjnym*, Państwo i Prawo 2002, nr 7-8, s. 67; E. Kustra, *Wstęp do nauk o państwie i prawie*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 1997, s. 83; J. Nowacki, Z. Tabor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Wydawnictwa Naukowe PWN, Warszawa 1993, s. 29; A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii państwa i prawa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1992, s. 91.

charakterystyczną sankcji prawnej jest to, że stosuje się za zachowanie sprzeczne z normą. Jednocześnie możliwe są rozwiązania prawne, w których przymus występuje wyłącznie w swej postaci fizycznej i stosowany jest pomimo braku naruszenia norm prawnych. Jako przykład takich rozwiązań można podać środki związane z przymusem procesowym (np. tymczasowe aresztowanie) oraz środki zabezpieczające (np. obowiązek poddania się badaniom lekarskim)<sup>6</sup>. W wypadku wymienionych środków stosowany jest zatem przymus o charakterze prawnym, ponieważ występuje element pogorszenia sytuacji poszczególnych osób, który z uwagi na brak naruszenia przez nich normy prawnej (ewentualnie brak ustalenia tego faktu na etapie stosownia przymusu) pozbawiony jest cech sankcji<sup>7</sup>.

Kolejnym problemem jest ustalenie, czy z każdą sankcją prawną związany jest element przymusu. Rozwiązanie tego problemu faktycznie zależy od tego, jak szeroko wytyczany jest zakres sankcji prawnych. Jeżeli bowiem stanąć na stanowisku, że do sankcji prawnych zaliczana jest sankcja nieważności określonej czynności, to skutkuje to przyjęciem, że w wypadku tej sankcji nie występuje przymus prawny<sup>8</sup>. W sytuacji wykluczenia nieważności czynności związanej z nieprawidłowym wykonaniem normy z grupy sankcji prawnych, należy natomiast uznać, że z każdą sankcją związany jest element przymusu, co najmniej w jego postaci psychicznej<sup>9</sup>. Analogiczna sytuacja występuje w związku z sankcją egzekucji. Jeżeli bowiem egzekucja przywraca jedynie właściwy stan, to obiektywnie nie jest to związane z ujemnymi następstwami dla naruszających normy. Problem klasyfikacji egzekucji jest różnie postrzegany w poszczególnych dogmatykach<sup>10</sup>.

Reasumując, w ujęciu teoretycznoprawnym stosunek zachodzący pomiędzy sankcją a przymusem prawnym zależy od przyjętego stanowiska związanego z zakresem sankcji. Przy założeniu istnienia sankcji nieważności zależność przymus prawny–sankcja prawna przedstawia się jako wzajemne krzyżowanie się tych pojęć. Z kolei w sytuacji uznania nieistnienia sankcji nieważności należałoby stwierdzić, że pojęcie „sankcja prawna” ma węższy zakres, zawierając się całkowicie w przymusie prawnym.

<sup>6</sup> A. Gryniuk, *Sankcja prawna a przymus prawny* [w:] *Prawo w zmieniającym się społeczeństwie*, red. G. Skąpska, Wydawnictwo „A. Marszałek”, Kraków 1992, s. 100-101; J. Śmiałowski, *Pojęcie i analiza sankcji prawnej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace Prawnicze 1962, nr 9, s. 279.

<sup>7</sup> W. Dziedziak, *Sankcje prawne i moralne... op. cit.*, s. 144; A. Gryniuk, *Sankcja prawna... op. cit.*, 100-101; W. Lang, *Prawo i moralność*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1989, s. 71-72; R. Tokarczyk, *Przymus a prawo* [w:] *Ze sztandarem prawa przez świat. Księga dedykowana Prof. W. J. Wagnerowi von Igelgrund*, red. K. Motyka, R. Tokarczyk, Wydawnictwo Zakamycze, Kraków 2002, s. 454.

<sup>8</sup> A. Gryniuk, *Sankcja prawna... op. cit.*, s. 100.

<sup>9</sup> R. Tokarczyk, *op. cit.*, s. 447.

<sup>10</sup> Zob. A. Gryniuk, *Przymus prawny. Studium socjologiczno-prawne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 1994, s. 44 i 136.

## 2.4. PROBLEM INTENSYWNOŚCI PRZYMUSU PRAWNEGO

---

Z kwestią przymusu prawnego wiąże się wymagająca zasygnalizowania zależność występująca pomiędzy intensywnością stosowania przymusu a przestrzeganiem prawa. Inaczej ujmując problem, istotne jest ustalenie, czy nasilenie przymusu prawnego powoduje zwiększenie jego skuteczności.

Generalnie sformułować można regułę o charakterze prakseologicznym, zgodnie z którą oddziaływanie przymusem jest skuteczne, pod warunkiem że zachowanie, którego żąda się od osoby przymuszanej, jest dla niej związane z mniejszymi dolegliwościami niż zachowanie, któremu przeciwdziała zmuszający<sup>11</sup>. Jednocześnie należy mieć na uwadze, że z perspektywy podmiotu znajdującego się w sytuacji przymusowej zarówno skutki zachowania zgodnego jak i niezgodnego ze wskazanym w normie są niekorzystne<sup>12</sup>. Uzupełniając tę dyrektywę prakseologiczną w odniesieniu do prawa, należy zatem stwierdzić, że kwestia ważenia przez adresata normy stopnia ewentualnej uciążliwości uwarunkowana jest licznymi czynnikami. Czynniki te mają charakter zarówno subiektywny (np. inteligencja, wykształcenie, osobowość adresata) jak i obiektywny (np. realność przymusu lub szybkość realizacji dolegliwości, autorytet prawodawcy)<sup>13</sup>.

Odwołując się do powyższej dyrektywy, nie wydaje się słuszne twierdzenie, że operowanie odpowiednio intensywnym przymusem zawsze powoduje zwiększenie skuteczności prawa. Uznanie słuszności takiego twierdzenia musiałoby skutkować przyjęciem, że najprostszym sposobem zagwarantowania skutecznego prawa jest wprowadzenie dotkliwych represji za każde naruszenie normy. Tymczasem wadliwość takiego rozumowania potwierdzona jest empirycznie nieskutecznością represyjnego prawa ustanowionego w systemach totalitarnych lub przez władzę z brakiem autorytetu, związaną często z manifestacją jego naruszania<sup>14</sup>. Posługując się przymusem zmierzającym do zapewnienia skutecznego prawa, w zakresie jego intensywności prawodawca powinien uwzględniać to, że skuteczność prawa ograniczać będą liczne czynniki. Intensywność przymusu przestaje bowiem mieć jakiegokolwiek znaczenie m.in. w sytuacjach nadzwyczajnych oraz po przekroczeniu progu skutkującego uznaniem przez adresatów przymusu za niesłuszny czy

---

<sup>11</sup> Z. Ziemiński, *Podstawowe problemy prawoznawstwa*, Polskie Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1980, s. 442.

<sup>12</sup> M. Smółka, *Pojęcie i rodzaje sankcji...* *op. cit.*, s. 80.

<sup>13</sup> J. Niesiołowski, R. Paszkiewicz, *Zagadnienie przymusu w prawie*, Państwo i Prawo 1989, nr 10, s. 58; M. Granat, *Przymus i autorytet w pojmowaniu i realizacji władzy*, Annales UMCS. Sectio G 1980 vol. XXVII, nr 15, s. 247 i n.

<sup>14</sup> Z. Ziemiński, *Podstawowe problemy...* *op. cit.*, s. 447; M. Smółka, *Spoleczne działanie sankcji prawnej*, Annales UMCS Sectio G 1975, nr 7, s. 87.

niesprawiedliwy<sup>15</sup>. Pomimo tego, że przymus stanowi współcześnie podstawowy środek zapewnienia skuteczności prawa<sup>16</sup>, istotne są zatem instrumenty nieoparte na jego stosowaniu.

Z intensywnością przymusu wiąże się problem represyjności prawa. Jako miarę represyjności podaje się stosunek prawa do wartości akceptowanych przez społeczeństwo oraz stopień społecznej akceptacji środków przymusu<sup>17</sup>. Założyć należy, że prawo operujące przymusem w stopniu kwalifikującym je jako represyjne (karzące za naruszenie akceptowanych wartości oraz przy użyciu nieakceptowanych środków) będzie w dłuższej perspektywie czasu coraz mniej skuteczne. W doktrynie podnosi się, że wymierzane dolegliwości muszą pozostawać w odpowiedniej proporcji do korzyści, jaką jednostka lub społeczeństwo mają odnieść<sup>18</sup>. Należy dodać, że w socjologii prawa sformułowano „dyrektywę rozważnego operowania sankcją”, która wychodzi z założenia, że im częściej prawodawca operuje przymusem, tym częściej, obok zamierzonych, wywołuje niezamierzone skutki negatywne<sup>19</sup>.

### 3. UZASADNIENIE STOSOWANIA PRZYMUSU ORAZ SANKCJI W PRAWIE PODATKOWYM

#### 3.1. PRZYMUS ORAZ SANKCJA W PRAWIE PODATKOWYM – WZAJEMNY ZAKRES POJĘĆ

Wykonanie obowiązków obciążających podmioty zobowiązane w stosunku podatkowym gwarantowane jest przez zastosowanie instytucji prawnych wynikających zarówno z prawa podatkowego, jak i norm innych gałęzi prawa. Doktryna w tym względzie opracowała szczegółowy katalog szeroko rozumianych sankcji, jakimi operują normy prawa podatkowego, określając ich mianem faktycznie każdą instytucję związaną z konsekwencjami naruszenia prawa<sup>20</sup>. Rozumienie jako sankcji instytucji obejmującej wszystkie środki zawierające się w przedstawionym katalogu jest

<sup>15</sup> A. Podgórecki, *Zarys socjologii prawa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1971, s. 464-465.

<sup>16</sup> L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, *op. cit.*, s. 31; W. Lang, *op. cit.*, s. 69; S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Wydawnictwo „Ars boni et aequi”, Poznań 1997, s. 207.

<sup>17</sup> A. Gryniuk, *Przymus prawny. Studium... op. cit.*, s. 154.

<sup>18</sup> Z. Kmieciak, *Skuteczność regulacji administracyjnej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1994, s. 54.

<sup>19</sup> A. Podgórecki, *Założenia polityki prawa. Metodologia pracy legislacyjnej i kodyfikacyjnej*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1957, s. 104-107.

<sup>20</sup> Zob. J. Małecki, *Z problematyki sankcji w prawie podatkowym, ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT* [w:] *Księga ku czci Prof. A. Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa finansowego*, red. B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 1998, s. 157.



jednak nieprzydatne do celów prowadzonych badań. Tradycyjne ujęcie sankcji jako sankcji nieważności, egzekucyjnej oraz karnej, które sprawdza się na gruncie ogólnej teorii prawa ma bowiem ograniczoną użyteczność w badaniach prowadzonych w ramach poszczególnych dogmatyk. Decyduje o tym przede wszystkim wysoki stopień zróżnicowania tych instytucji oraz to, że sankcje te wywodzą się z różnych gałęzi prawa. W dalszej analizie należy skupić się zatem wyłącznie na sankcjach właściwych dla prawa podatkowego.

Samo prawo podatkowe posługuje się liczną i różnorodną grupą środków, które w zależności od przyjętych założeń, można określać jako sankcje lub instytucje związane z przymusem. Analiza instytucji prawnych związanych z przymusem, właściwych wyłącznie dla prawa podatkowego wskazuje, że dla potrzeb prowadzonych badań użyteczna będzie koncepcja uznająca, iż stosunek zakresów znaczeń pojęć przymusu i sankcji przedstawia się jako dwa odrębne zbiory posiadające część wspólną.

Założenie takie opiera się przede wszystkim na stwierdzeniu występowania sytuacji, w których z uwagi na naruszenie norm prawnych stosowany jest przymus co do zasady pozbawiony cech sankcji. Sytuacja taka ma miejsce głównie w przypadku stosowania egzekucji administracyjnej w związku z niewykonaniem obowiązku ciążącego na podmiocie zobowiązanym w stosunku podatkowym. Jeżeli bowiem założyć, że głównym celem prowadzonej egzekucji jest przywrócenie stanu sprzed dokonanych naruszeń po to, by zaspokoić interes wierzyciela podatkowego, to nie sposób dostrzec w tym działaniu elementu dolegliwości. Prowadzenie egzekucji jest jednak zawsze związane z wykorzystywaniem przymusu przez organ reprezentujący interes wierzyciela.

Możliwa jest również sytuacja, w której za naruszenie normy stosowane są środki pozbawione cechy przymusu, lecz ściśle związane z zawierającą element dolegliwości sankcją. Przykładem takiej instytucji jest pozbawienie podmiotu zobowiązanego uprawnień (np. prawa do korzystania z preferencyjnej formy opodatkowania), jeżeli nie dotrzymuje określonych przepisami prawa warunków.

W takiej sytuacji nie występuje element przymusu, lecz z uwagi na naruszenie prawa sytuacja prawna zobowiązanego zostaje zmieniona na mniej korzystną.

W prawie podatkowym występują także instytucje prawne, które oparte są na przymusie zawierającym element sankcji. Jako przykład takich instytucji należy podać dodatkowe obowiązki nakładane na podatnika w związku z naruszeniem normy.

Powyższy sposób postrzegania zależności przymus–sankcja jest odmienny od przyjmowanego w teorii prawa oraz w prawie cywilnym i karnym z uwagi na wąski sposób rozumienia sankcji prawnej. Jest on jednak zgodny z intuicyjnym znaczeniem przymusu i sankcji prawnych oraz wydaje się właściwy dla potrzeb analizy sankcji podatkowych.

### 3.2. PRZESŁANKI UZASADNIAJĄCE STOSOWANIE PRZYMUSU ORAZ SANKCJI W PRAWIE PODATKOWYM

---

Pozornie może wydawać się, że uzasadnianie konieczności stosowania przymusu oraz sankcji w prawie podatkowym stanowi rozwiązywanie problemu, na który odpowiedź jest powszechnie znana. Rozważań na ten temat nie można jednak zakończyć stwierdzeniem, że charakter prawa podatkowego w sposób oczywisty wskazuje, iż dla zapewnienia skuteczności jego norm wymagane jest stosowanie przymusu. W szczególności nie jest bowiem możliwe wskazanie *in abstracto*, które z czynników w sposób jednoznaczny przyczyniają się do podniesienia skuteczności prawa. Przymus prawny ze względu na ingerencję w stosunki społeczne powinien natomiast działać na zasadzie *ultima ratio*. Rozwijając powyższą tezę, za zasadne należy uznać twierdzenie, że im głębiej regulacje konkretnej gałęzi prawa ze swej istoty ingerują w stosunki społeczne, tym bardziej uzasadnione wydaje się wykorzystywanie przymusu oraz sankcji. Nie sposób zakładać bowiem *a priori* skuteczność regulacji prawnych, które poprzez nakazanie adresatom zachowania sprzecznego z ich wolą, głęboko ingerują w sferę „naturalnych” stosunków społecznych, a ich realizacja nie jest przy tym gwarantowana przez przymus. Nie wyklucza to oczywiście sytuacji przestrzegania takich norm np. w związku z odpowiednim uzasadnieniem ich obowiązywania w świadomości adresatów lub obawą przed sankcjami pozaprawnymi<sup>21</sup>. Bez względu na skuteczne oddziaływanie innych czynników wpływających na przestrzeganie prawa, konieczność wykorzystania przymusu i sankcji narastać będzie jednak wraz z „uciążliwością” obowiązków nakładanych regulacjami prawnymi.

W doktrynie opracowano szczegółowy katalog cech wyróżniających prawo podatkowe, które należy wykorzystać przy uzasadnianiu konieczności stosowania przymusu oraz sankcji<sup>22</sup>.

Pierwszą istotną cechą prawa podatkowego, która może uzasadniać wykorzystanie przymusu prawnego oraz sankcji, jest jego ingerencyjność. Cecha ta wynika z treści stosunku podatkowoprawnego, którą jest obowiązek zapłaty podatku oraz wykonania obowiązków instrumentalnych związanych z zapłatą. Jednocześnie obowiązki te mają swoje źródło nie w woli stron stosunku prawnego, lecz wynikają wyłącznie z norm prawnych, które wskazują sytuacje wywołujące

---

<sup>21</sup> Jakkolwiek w doktrynie podnosi się niejednoznaczność rolę sankcji rozsianych w gwarantowaniu wykonania norm podatkowych (zob. A. Gomułowicz, *Mentalność i moralność podatkowa*, Glosa 1995, nr 3, s. 1). Wskazać należy także, że w doktrynie prawa włoskiego, ustalono opierając się m.in. na badaniach empirycznych, że w wypadku norm prawa podatkowego sankcje o charakterze religijnym, etycznym i społecznym ze strony dużych grup społecznych mają niską skuteczność (zob. M. Leccisotti, P. Pistone, *Sanzioni tributarie e condoni alla luce dell'esperienza italiana* [w:] *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributario – Livro 2 A Criminalizacao das Infracoões Fiscais*, AFP, Lisboa 1998, s. 515-516).

<sup>22</sup> Dalsza charakterystyka kolejnych cech prawa podatkowego przyjęta za: B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2003, s. 149-156.

obowiązek, jego kształt oraz precyzują sposób wykonania. Jeżeli zatem regulacje prawa podatkowego obejmują stosunki prawne, w których jedna ze stron jest obciążona wynikającym z mocy prawa obowiązkiem świadczenia na rzecz związku publicznoprawnego, to ma ono wyraźnie ingerencyjny charakter. Poprzez normy prawa podatkowego państwo ingeruje bowiem w sferę majątkowych stosunków społecznych. Ingerencyjność wynika bezpośrednio ze skutku, jaki wywołuje spełnienie świadczenia podatkowego, polegające na legalnym odebraniu obywatelom własności na rzecz związku publicznego (dokonanie przewłaszczenia środków pieniężnych)<sup>23</sup>. Cecha ingerencyjności prawa podatkowego skutkuje koniecznością szczególnych sposobów zagwarantowania wykonania nałożonych obowiązków. Należy bowiem stwierdzić, że każdorazowa (w tym również legalna) ingerencja w najważniejsze i szczególnie chronione prawo, jakim jest własność, z reguły wywoła naturalny opór podmiotu pozbawianego istotnego dla niego dobra. Wymagane będzie zatem, by skuteczne wykonanie z założenia ingerencyjnych norm, oparte było (przynajmniej na zasadzie *ultima ratio*) na wykorzystaniu instytucji opartych na przymusie prawnym oraz sankcji prawnej.

Kolejną istotną cechą prawa podatkowego jest rozbieżność interesów stron stosunku podatkowego. Rozbieżność interesów stron spowodowana jest treścią stosunku podatkowoprawnego stanowiącego obowiązek uiszczenia podatku, który na tle pozostałych świadczeń wykazuje daleko idącą specyfikę. W szczególności cechy nieodpłatności świadczenia podatkowego (związana z brakiem świadczenia wzajemnego ze strony związku publicznoprawnego), jednostronnego ustalania (odnoszącej się do określania wysokości świadczenia) oraz bezzwrotności wpłaconej kwoty, z punktu widzenia interesu ekonomicznego skutkują oceną norm prawa podatkowego jako sprzecznych z indywidualnym interesem podmiotu zobowiązanego do zapłaty. Dochodzi tu bowiem do konfliktu dwóch chronionych konstytucyjnie wartości: własności i wolności osobistej jednostki oraz powszechnego obowiązku łożenia na cel zbiorowy<sup>24</sup>. Wysoki stopień rozbieżności interesów stron stosunku prawnego w konsekwencji powoduje, że na tle ekonomicznym prawo podatkowe stanowi dziedzinę o charakterze konfliktogennym<sup>25</sup>. Na etapie stosowania prawa podatkowego w rozwiązywaniu konfliktu, jaki pojawia się na tle rozbieżnych interesów stron stosunku prawnego, tradycyjne sposoby związane z mediacją mają ograniczone zastosowanie. Jakkolwiek przepisy prawa przewidują stosowanie elementów negocjacyjnych (np. postępowanie mediacyjne przed sądem administracyjnym) oraz instytucji modyfikujących stosunek podatkowy w celu uwzględnienia nadzwyczajnych okoliczności (np. oparte na uznaniu ulgi w zapłacie podatku), to sposób rozwiązania

---

<sup>23</sup> *Ibidem*, s. 150.

<sup>24</sup> J. Małecki, *Obowiązek podatkowy a godność podatnika* [w:] *Prawość i godność. Księga pamiątkowa w 70 rocznicę urodzin Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. S. Fundowicz, F. Rymarz, A. Gomułowicz, Wydawnictwo KUL, Lublin 2003, s. 229.

<sup>25</sup> B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 151.

konfliktu determinowany jest specyfiką prawa podatkowego, które nie pozostawia miejsca dla autonomii woli żadnej ze stron. W zakresie norm prawnych nakładających na stronę zobowiązaną stosunku podatkowego obowiązki niezgodne z jej interesem, „wygaszenie” konfliktu związane będzie więc z jednostronnym zagrożeniem przymusowego wykonania obowiązku oraz jego zastosowaniem.

Istotną cechą prawa podatkowego jest również tetyczny (stanowiony) charakter stosunków społecznych regulowanych jego normami. Stosunek podatkowoprawny jest typowym stosunkiem tetycznym, ponieważ więzi łączące strony stosunku podatkowoprawnego nie mają charakteru naturalnego, lecz powstają wyłącznie z woli prawodawcy, który wkraczając w sferę stosunków majątkowych wyznacza obowiązek określonego zachowania<sup>26</sup>. Konsekwencją tetycznego charakteru stosunku podatkowego jest to, że we współczesnym państwie uchylenie mocy obowiązującej norm prawnych z dużym prawdopodobieństwem spowodowałoby także zanik instytucji podatku<sup>27</sup>. W związku z tym, jako zasadne należy uznać twierdzenie, że jeżeli stosunki społeczne regulowane normami prawnymi obowiązują tylko z uwagi na powołanie ich do życia przez te normy, a podstawowym argumentem uzasadniającym obowiązywanie tych normy jest nie system akceptowanych wartości, lecz siła stojąca za normodawcą, to konieczne jest zapewnienie wykonania tych norm poprzez przymus oraz należy stosować sankcje prawne<sup>28</sup>.

Cechą prawa podatkowego jest to, że stanowiąc jedną z gałęzi prawa publicznego, reguluje ono stosunki prawne, wykorzystując przy tym metodę, która zakłada brak równości stron. Ponieważ dla powstania stosunku podatkowego bez znaczenia jest wola stron, decydujące w tym zakresie jest jedynie zaistnienie określonego w hipotezie normy prawnej stanu faktycznego<sup>29</sup>. Zatem w stosunku podatkowym zarówno podmiot zobowiązany, jak i uprawniony są związani treścią norm prawnych, a ich rola sprowadza się do realizacji prawa. Jednocześnie normy prawa podatkowego wyznaczają związkowi publicznoprawnemu w stosunku podatkowym rolę strony nadrzędnej, która w granicach obowiązujących norm żąda wykonania określonej czynności od strony podporządkowanej oraz korzystając z przysługujących uprawnień – orzeka o jej sytuacji prawnej<sup>30</sup>. Oparcie regulacji stosunku podatkowoprawnego na tej metodzie wywodzi się z założenia naturalnego oporu podmiotów zobowiązanych do dokonywania jednostronnych świadczeń na rzecz związku publicznoprawnego.

<sup>26</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2006, s. 19.

<sup>27</sup> Tak B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 128.

<sup>28</sup> Przykładowo w doktrynie krajów anglosaskich stwierdzono, że przestrzeganie norm prawa podatkowego jest motywowane nie wyłącznie „moralnością podatkową” podatników, lecz głównie przyczynami „zewnątrznymi”, wśród których znaczącą rolę odgrywa odstraszenie przy zastosowaniu kar (zob. K. Devos, *Penalties and Sanctions for Taxation Offences in New Zealand: Implications for Taxpayer Compliance*, *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy* 2004, nr 10, s. 217).

<sup>29</sup> R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 1989, s. 29.

<sup>30</sup> *Ibidem*, s. 30-31.

Metoda nierównorzędności stron stosunku prawnego, wykluczając elementy autonomii woli stron, daje natomiast możliwości realizacji świadczenia podatkowego. Konsekwencją zastosowania władczej metody regulacji stosunków prawnych jest konieczność wykorzystania instytucji opartych na przymusie prawnym oraz sankcji. Jeżeli bowiem metoda ta ze swej istoty zakłada nałożenie obowiązku na stronę nawet wbrew jej woli, to konieczne jest, by możliwość wykonania tego obowiązku była zabezpieczona poprzez przymus i sankcje prawne.

Analizując unormowania prawa podatkowego należy uwzględniać również główny cel tych regulacji. Niezależnie od różnych funkcji, jakie przypisuje się normom prawa podatkowego, podstawowym celem podatku jest zapewnienie wpływów do budżetu związku publicznoprawnego<sup>31</sup>. Badając przyczyny uzasadniające wykorzystanie przymusu oraz sankcji w prawie podatkowym, nie sposób pominąć zatem kwestię ochrony wartości związanych z szeroko rozumianym interesem finansowym państwa. Interes ten zawiązany jest między innymi z koniecznością zapewnienia stabilnych wpływów środków pieniężnych do budżetu państwa po to, by zagwarantować jego płynność. W związku z wymogiem ochrony tak rozumianego interesu finansowego państwa powstaje zatem problem stosowania przymusu oraz sankcji w prawie podatkowym z uwagi na konieczność zachowania równowagi budżetowej.

Konieczność zagwarantowania równowagi budżetowej wymaga zastosowania odpowiednich mechanizmów. Na gruncie normatywnym mechanizmy takie zawarte są przede wszystkim w postanowieniach ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>32</sup> oraz Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>33</sup> dotyczących m.in. ograniczeń wysokości długu publicznego, procedur ostrożnościowych i sanacyjnych oraz możliwości nowelizacji ustawy budżetowej. Niezależnie od wykorzystania wskazanych instytucji na zachowanie równowagi budżetu w fazie jego realizacji bezpośredni wpływ ma również skuteczne egzekwowanie świadczeń publicznoprawnych. Wszelkie mechanizmy związane z zaplanowaniem racjonalnego poziomu deficytu, szczegółowej kontroli dokonywanych wydatków czy ewentualnych zmian po stronie wydatków w trakcie roku budżetowego, będą bowiem miały znaczenie drugorzędne w sytuacji braku regularnych wpływów, w tym głównie z tytułu podatków. Na tle problemu zagwarantowania równowagi budżetowej pojawia się zatem konieczność wykorzystania odpowiednich środków zapewniających przestrzeganie prawa podatkowego. Należy uznać, że niezależnie od potrzeby wykorzystania wszystkich czynników wpływających na skuteczność norm prawa podatkowego,

<sup>31</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2006, s. 150; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, *op. cit.*, s. 9 i 34.

<sup>32</sup> Dz. U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.

<sup>33</sup> Dz. U. Nr 78, poz. 483, ze zm., dalej „Konstytucja RP”.

konieczna jest możliwość stosowanie przymusu. Prawodawca tworząc system gwarantujący skuteczność norm umożliwiających ochronę równowagi budżetu, powinien bowiem pozostawić do dyspozycji organów państwa takie środki, które z uwagi na zagrożenie załamania się budżetu na skutek nieregularnych wpływów, wymuszą na podmiotach zobowiązanych terminową wpłatę.

Konkludując, nie odwołując się do analiz psychologicznych zachowania strony zobowiązanej w stosunku podatkowym, należy stwierdzić, że nie jest możliwe osiągnięcie skuteczności norm prawa podatkowego, jeżeli ich wykonanie oparte byłoby wyłącznie na woli strony zobowiązanej. Niezależnie od kształtowania wszystkich czynników gwarantujących wykonanie norm podatkowych, wykorzystanie przymusu prawnego oraz sankcji uzasadniają przede wszystkim: charakter prawa podatkowego oraz potrzeba ochrony interesu finansowego państwa. Normatywne przesłanki warunkujące konieczność stosowania przymusu i sankcji sprowadzają się bowiem faktycznie do najważniejszych cech, jakie przypisywane są prawu podatkowemu w doktrynie. W szerokim ujęciu stosowanie przymusu oraz sankcji uzasadnione jest także koniecznością zapewnienia równowagi budżetowej, której ochrona wymaga skutecznego egzekwowania dochodów nawet środkami głęboko ingerującymi w stosunki społeczne.

Jako uzasadnione należy zatem uznać twierdzenie, że wykonanie norm prawa podatkowego powinno być gwarantowane poprzez instytucje prawne oparte na przymusie, a także sankcje. Problemem pozostaje natomiast zakres stosowania tych instytucji.

### 3.3. PROBLEM INTENSYWNOŚCI STOSOWANIA PRZYMUSU ORAZ SANKCJI W PRAWIE PODATKOWYM

---

Konieczność stosowania przymusu oraz sankcji w prawie podatkowym, powoduje, że zasadne jest przeprowadzenie krótkiej analizy intensywności stosowania tych instytucji<sup>34</sup>. W ramach poszczególnych gałęzi prawa wyróżnić można bowiem instytucje prawne związane ze stosowaniem przymusu prawnego oraz sankcji, które cechuje różny stopień restrykcyjności. W prawie podatkowym wydaje się również konieczne, by odpowiednio stopniować dolegliwość. Konieczność stopniowania natężenia przymusu w prawie podatkowym wydaje się z kolei skutkować potrzebą wykorzystania także instrumentów z innych gałęzi prawa, w tym również sankcji karnych<sup>35</sup>.

---

<sup>34</sup> Na konieczność badania skuteczności norm w świetle m.in. siły oddziaływania przymusu i sankcji zwraca się uwagę w doktrynie prawa finansowego (zob. I. Czuma, *Ustrojowe podstawy skarbowości na tle konstytucji kwietniowej*, Towarzystwo Naukowe KUL, Lublin 1937, s. 310; C. Kosikowski, *Legislacja finansowa*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1998, s. 32).

<sup>35</sup> B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 170.

Charakteryzując stopień nasilenia przymusu oraz represyjności sankcji, w pierwszej kolejności należy określić jego dolną oraz górną granicę. Odwołując się do sformułowanego w teorii prawa podstawowego założenia dotyczącego wykorzystania przymusu, należy stwierdzić, że oddziaływanie przymusem oraz sankcją jest skuteczne, jeżeli zachowanie, którego żąda się od osoby przymuszanej, jest związane z mniejszymi dolegliwościami niż zachowanie, któremu przeciwdziała zmuszający<sup>36</sup>. Jednocześnie dolegliwość można rozumieć nie tylko w sensie obiektywnym, jako wyraźną ingerencję w sferę praw adresata, lecz również w znaczeniu subiektywnym (np. poczucie dyskomfortu związanego negatywną opinią grupy społecznej). Dla prawodawcy zamierzającego posłużyć się przymusem lub sankcją bardziej wymierna jest oczywiście dolegliwość w rozumieniu obiektywnym. Zgodnie z powyższym założeniem dolną granicę intensywności przymusu oraz sankcji prawnej wyznacza zatem bilans dolegliwości w tym sensie, że sytuacja motywacyjna, w której za naruszenie normy przewidziana jest dolegliwość mniejsza niż spowodowana zachowaniem zgodnym z normą, nie jest sytuacją przymusową. Z drugiej strony, ewentualna instytucja, która opiera się na przymusie lub stanowi sankcję prawną musi zostać skonstruowana tak, by eliminować ewentualne korzyści, jakie w związku z naruszeniem prawa odniósł sprawca<sup>37</sup>. Z kolei teoretyczny górny pułap nasilenia intensywności przymusu oraz sankcji w prawie stanowią granice przymusu prawnego, które nie mogą przekraczać granic samego prawa<sup>38</sup>.

Pomiędzy wytyczonymi powyżej granicami prawodawca ma teoretycznie nieograniczone możliwości w zakresie intensyfikowania przymusu oraz sankcji. Stopniując przymus i sankcję w celu zapewnienia skutecznego prawa, prawodawca powinien jednak uwzględniać założenia, które pozwolą na efektywne posługiwanie się nimi. Założenia te należy ujmować w dwóch podstawowych grupach.

Pierwszą grupę stanowią ogólne dyrektywy racjonalnego posługiwanie się przymusem, które można określić mianem prakseologicznych. Dyrektywy te wskazują, że intensywność przymusu przestaje mieć jakiegokolwiek znaczenie dla skuteczności w sytuacjach nadzwyczajnych oraz po przekroczeniu progu skutkującego uznaniem przez adresatów przymusu za niesłuszny czy niesprawiedliwy<sup>39</sup>. Kolejna dyrektywa wskazuje, że wymierzane dolegliwości muszą pozostawać w odpowiedniej proporcji do korzyści, jaką jednostka lub społeczeństwo mają odnieść<sup>40</sup>. Podnieść należy

<sup>36</sup> Z. Ziemiński, *Podstawowe problemy... op. cit.*, s. 442.

<sup>37</sup> Tak w odniesieniu do sankcji finansowoprawnych – P. Mrkývka, D. Šramková, *Legal Regulation of Responsibility and Sanction in the System of Czech Republic* [w:] *Legal sanctions: Theoretical and Practical Aspects in Poland and the Czech Republic*, red. M. Popławski, D. Šramková, Wydawnictwo Uniwersytetu Masaryka, Białystok-Brno 2008, s. 407-408.

<sup>38</sup> A. Gryniuk, *Przymus prawny. Studium... op. cit.*, s. 96.

<sup>39</sup> A. Podgórecki, *Zarys socjologii prawa, op. cit.*, s. 464-465.

<sup>40</sup> Z. Kmiecik, *op. cit.*, s. 54.

również, że prawo represyjne (karzące za naruszenie akceptowanych wartości oraz przy użyciu nieakceptowanych środków<sup>41</sup>) staje się w dłuższej perspektywie czasu coraz mniej skuteczne.

Drugą grupę dyrektyw skutecznego wykorzystania przymusu oraz sankcji stanowią zasady właściwe wyłącznie dla prawa podatkowego, które pozwalają regulować intensywność tych instytucji tak, by normy podatkowoprawne były skuteczne. Szczególnie istotne wydaje się przy tym stosowanie reguł, które określają wzajemny zakres stosowania poszczególnych typów sankcji.

## 4. SANKCJE PODATKOWE

### 4.1. POJĘCIE SANKCJI PODATKOWEJ

Analiza norm tworzących prawo podatkowe pozwala stwierdzić, że ich skuteczność jest gwarantowana przy zastosowaniu zróżnicowanych środków prawnych. Posługiwanie się zróżnicowanymi środkami gwarantującymi skuteczność prawa jest zasadne w świetle twierdzeń doktryny o tym, że przestrzeganie prawa podatkowego zależy od właściwej proporcji wszystkich czynników, na które wpływ ma ustawodawca<sup>42</sup>. Wśród wszystkich metod gwarantujących przestrzeganie prawa, jakimi posługuje się ustawodawca podatkowy, najistotniejszą rolę odgrywa tworzenie sytuacji przymusowych, w których naruszenie normy powoduje ujemne konsekwencje dla jej adresata. Przestrzeganie norm prawa podatkowego zagwarantowane jest przy tym także sankcjami wynikającymi z norm prawa karnego, w którym istnieją rozwiązania legislacyjne przyjmujące jako znamiona przestępstw oraz wykroczeń naruszenie norm prawa podatkowego (zob. art. 54–84 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy<sup>43</sup>).

W systemie prawa podatkowego odnaleźć można również mechanizmy gwarantujące ich skuteczność, które zgodnie z definicjami podanymi w psychologii społecznej można zaklasyfikować jako „nagrody w prawie”<sup>44</sup>. Nagrody te mają postać bodźców zachęcających do przestrzegania norm poprzez tworzenie sytuacji motywacyjnych, w których zachowanie zgodne z normą skutkuje przyznaniem uprawnienia niezwiązanego w sposób ścisły z realizowaną normą (np. wydatki

<sup>41</sup> A. Gryniuk, *Przymus prawny. Studium... op. cit.*, s. 154.

<sup>42</sup> K. Devos, *Penalties and Sanctions for Taxation Offences in Selected Anglo-Saxon Countries: Implications for Taxpayer Compliance and Policy*, *Revenue Law Journal* 2004, nr 14, s. 85; por. także M. Leccissoti, P. Pistone, *op. cit.*, s. 513.

<sup>43</sup> Dz. U. Nr 83, poz. 930 ze zm.

<sup>44</sup> Reykowski, *Z zagadnień psychologii motywacji*, Wydawnictwa Szkolne i Pedagogiczne, Warszawa 1977, s. 107; J. Zieleniewski, *Organizacja zespołów ludzkich, Wstęp do teorii organizacji i kierownictwa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1982, s. 387-388.



poniesione w związku z nakładami na zbywaną rzecz stanowią koszty uzyskania przychodu tylko wówczas, gdy podatnik dysponuje fakturą VAT<sup>45</sup>). Zasadność posługiwania się „nagrodą w prawie” wynika z ustaleń teorii prawa podatkowego, w których podnosi się, że system daninowy, w którym stosuje się wyłącznie kary, nie prowadzi do zwiększania jego skuteczności<sup>46</sup>. W doktrynie podkreśla się przy tym istotne znaczenie nagród za przestrzeganie prawa podatkowego wskazując na to, że w praktyce jest to niedoceniany środek pomimo tego, iż teoretyczne analizy i studia empiryczne podkreślają jego wagę<sup>47</sup>.

Ustawodawca wpływa na skuteczność norm prawa podatkowego również poprzez oddziaływanie na świadomość prawną adresatów norm prawa, przede wszystkim przez publikowanie aktów prawnych oraz tworzenie instytucji prawnych mających na celu informowanie podatników o treści przepisów prawa i sposobie ich interpretacji<sup>48</sup>. Jednocześnie analiza obowiązującego prawa podatkowego pozwala przyjąć, że ustanawiając poszczególne regulacje normodawca uwzględnia także czynnik w postaci świadomości prawnej podatników w części dotyczącej oceny przez nich prawa oraz formułowanych postulatów jego zmiany. *Ratio legis* poszczególnych rozwiązań legislacyjnych w prawie podatkowym wykazuje bowiem, że swój obecny kształt zawdzięczają one właśnie zamierzeniu ustawodawcy, by treść norm odzwierciedlała ocenę prawa przez obywateli (z reguły są to zwolnienia oraz ulgi podatkowe). Nie mając natomiast możliwości kształtowania świadomości prawnej podatników w zakresie ocen prawa i kierując się wymogiem skuteczności regulacji prawnych niezgodnych z tą oceną, prawodawca dokonuje takich zmian legislacyjnych, które zapewniają przestrzeganie norm podatkowych poprzez wymierzania dolegliwości za zachowanie niezgodne z prawem (np. 75-procentowa stawka podatkowa dla podatników nieujawniających dochodów) lub wykorzystanie instytucji opartych na mechanizmie „nagrody” (np. podwyższenie stawki podatku od towarów i usług na usługę dostarczania internetu na 22% i równoległe wprowadzenia ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych dla osób, które zakupiły usługę i dysponują fakturą VAT<sup>49</sup>).

Wśród wszystkich czynników wpływających na przestrzeganie prawa podatkowego na pierwszy plan zdecydowanie wysuwa się tworzenie przez ustawodawcę sytuacji, w których

<sup>45</sup> Art. 22 ust. 6 i 6b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.), dalej „ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych”.

<sup>46</sup> W. J. Millar, *The Administrative Monetary Penalty System: The New Face of Compliance and Penalties* [w:] *Report of Proceedings of The Fifty-Fourth Tax Conference*, Toronto 2002, s. 4:2.

<sup>47</sup> M. Leccissoti, P. Pistone, *op. cit.*, s. 512-513; autorzy jako przykład wykorzystania nagrody („sankcji pozytywnej”) za „aktywną skruchę” podatnika naruszającego prawo podają instytucję amnestii podatkowej.

<sup>48</sup> Zob. art. 14a-14p ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), dalej „Ordynacja podatkowa”.

<sup>49</sup> Art. 1 pkt 12 lit. a tiret trzeci i lit. d ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 263, poz. 2619 ze zm.) i art. 26 ust. 1 pkt 6a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

niewykonanie normy prawnej przez jej adresata powoduje zastosowanie różnorodnych sankcji prawnych<sup>50</sup>. Problematykę sankcji prawie podatkowym można przy tym rozpatrywać w ujęciu szerokim lub wąskim.

Zbiór wszystkich środków kwalifikowanych jako sankcje (sankcje *sensu largo*) obejmuje konsekwencje naruszenia normy, niezależnie od tego, czy zawierają element dolegliwości oraz czy oparte są na przymusie prawnym. Sankcje w najszerszym ujęciu obejmują również sankcje wynikające z norm procesowych oraz konsekwencje naruszenia norm innych niż podatkowe, lecz stanowiących ich odpowiedniki w pozostałych gałęziach prawa. Tak szerokie podejście skutkuje uznaniem za sankcje faktycznie każdej instytucji związanej z konsekwencjami naruszenia prawa. Transponując na grunt prawa podatkowego podstawowy podział szeroko rozumianych sankcji z teorii prawa, w doktrynie prawa podatkowego zaproponowano podział sankcji podatkowych *sensu largo* na sankcję nieważności, zmiany treści stosunku prawnego, bezskuteczności aktu finansowego, przymusowego wykonania zobowiązania, przymusu osobistego w postaci kar pozbawienia i ograniczenia wolności oraz sankcję finansową zawierającą elementy represji<sup>51</sup>. Podobny podział można spotkać również w zagranicznej literaturze w związku z podziałem sankcji za naruszenie norm podatkowych na „karne” oraz „cywilne”<sup>52</sup>. Stwierdzić należy, że uznanie jako sankcji podatkowych wszystkich środków zawierających się w przedstawionym katalogu byłoby nieprzydatne do celów prowadzonych badań oraz niezgodne z językowym znaczeniem pojęcia sankcja. Wysoki stopień zróżnicowania tych instytucji oraz fakt wywodzenia się tak rozumianych sankcji z różnych gałęzi prawa powoduje trudność prowadzenia owocnych analiz dogmatycznych, które nie mają charakteru porównawczego. Badania na płaszczyźnie normatywnej dotyczące charakteru prawnego sankcji w prawie podatkowym należy zatem ograniczać wyłącznie do sankcji charakterystycznych dla tej gałęzi prawa.

W odniesieniu do szeroko rozumianych sankcji prawa podatkowego należy również wskazać na istotny podział szeroko rozumianych sankcji opierający się o kryterium usytuowania statuujących je norm. Zgodnie z tą klasyfikacją sankcje dotyczące prawa podatkowego można podzielić na sankcje zewnętrzne oraz wewnętrzne<sup>53</sup>. Zakwalifikowanie poszczególnych sankcji do jednej z grup uzależnione jest od tego, czy normy tworzące sankcję wchodzi w zakres prawa podatkowego.

Jako najbardziej interesującą należy określić grupę tych konsekwencji naruszenia normy podatkowej, które wynikają wyłącznie z treści norm prawa podatkowego (sankcje wewnętrzne) oraz w

<sup>50</sup> Stanowi to specyfikę systemów podatkowych wszystkich krajów (zob. G. Giuliani, *Violazioni e sanzioni delle leggi tributarie*, Milano 1986, s. 289).

<sup>51</sup> J. Małecki, *Z problematyki sankcji... op. cit.*, s. 157.

<sup>52</sup> K. Devos, *Penalties and Sanctions for Taxation Offences in New Zealand... op. cit.*, s. 213.

<sup>53</sup> B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 126.

świetle zaproponowanej wyżej definicji stanowią typowe sankcje prawne. Instytucje te, będące sankcjami w wąskim rozumieniu, określane będą dalej jako sankcje podatkowe (właściwa jest także nazwa „sankcje podatkowoprawne”) i stanowić będą przedmiot dalszych rozważań. Jednocześnie w celu stworzenia szczegółowej definicji typowych sankcji podatkowych pozwalającej wydożyć ich odmienności, należy odwołać się do ustaleń dotyczących teoretycznoprawnego ujęcia sankcji prawnej.

Odwołując się do ujęcia sankcji w teorii prawa mianem sankcji podatkowych należy określić wynikające z prawa podatkowego konsekwencje naruszenia obowiązków norm materialnych tego prawa przez jego adresata będącego podmiotem biernym, które z punktu widzenia jego interesu ekonomicznego wywołują powstanie niekorzystnej sytuacji prawnej lub faktycznej w stosunku do sytuacji, jaka powstałaby, gdyby adresat nie naruszył normy oraz w ocenie prawodawcy będą traktowane jako kara za naruszenie prawa. Doprecyzowując podaną definicję należy wskazać, że z uwagi na to, iż sankcje podatkowe wynikają z prawa podatkowego, są one oparte wyłącznie na odpowiedzialności gwarancyjnej oraz wymierzone wyłącznie przez organy właściwe do stosowania prawa podatkowego w trybie procedury podatkowej.

Zaprezentowana definicja sankcji podatkowej jest co do zasady zbieżna z definicjami przyjmowanymi dotychczas w doktrynie prawa podatkowego<sup>54</sup>. Zakres tej definicji wynika z dążenia do jednolitego sposobu rozumienia pojęć na gruncie poszczególnych gałęzi prawa, co wydaje się szczególnie uzasadnione w wypadku pojęcia sankcji. Sankcja stanowi bowiem instytucję prawną będącą coraz częstszym przedmiotem badań w ramach poszczególnych dogmatyk, w tym również w prawie podatkowym. Wskazane jest zatem, by w toku analiz posługiwać się ujednoliconym pojęciem. Jednocześnie dla przejrzystości prowadzonej analizy wyjaśnienia wymagają te elementy definicji sankcji podatkowych, które zostały dodane bądź pominięte w zestawieniu z używanym dotychczas pojęciem.

Przed wszystkim nie wydaje się konieczne wskazanie w definicji sankcji podatkowej tego, że z sankcją związane jest stosowanie przymusu przez organy związku publicznoprawnego. Pojęcie przymusu prawnego i sankcji nie są bowiem tożsame. W prawie podatkowym możliwa jest z kolei

<sup>54</sup> Por. B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 251; M. Duda, *Pojęcie i charakter sankcji podatkowych*, Prawo-Administracja-Kościół 2002, nr 2-3, s. 60 i n.; podobnie w odniesieniu do sankcji dodatkowego zobowiązania w podatku od towarów i usług – H. Dzwonkowski, *Konstytucyjność sankcji podatkowych*, Monitor Podatkowy 1999, nr 3, s. 22-23; L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2005, s. 298-299; A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.* s. 202-203; M. Gontarczyk, *Sankcje finansowe i karne skarbowe jako instrument ochrony publicznej gospodarki finansowej*, niepublikowana praca doktorska, Lublin 2006, s. 87-88 określająca ten rodzaj sankcji jako sankcje „karne” podatkowe; C. Kosikowski (red.), E. Smoktunowicz (red.), *Wielka Encyklopedia Prawa*, Wydawnictwo Prawo i Praktyka Gospodarcza, Białystok 2000, s. 901; E. Rogala, *Sankcje wobec podatników VAT*, Przegląd Podatkowy 1995, nr 2, s. 18.

sytuacja, w której naruszenie normy skutkuje dolegliwością pozbawioną cechy przymusu. Sytuację taką ilustruje przykład odebrania podatnikowi uprawnień (np. prawa do korzystania z preferencyjnej formy opodatkowania), jeżeli nie dotrzymuje określonych przepisami prawa warunków poprzez niewykonywanie nałożonego obowiązku lub naruszanie innych norm prawa.

Zgodnie z przyjętą definicją sankcji podatkowej z naruszeniem normy podatkowoprawnej musi wiązać się niewykonanie lub wadliwe wykonanie nałożonego obowiązku. Uwypuklenie elementu obowiązku jest skutkiem założenia, że nieskorzystanie przez podatnika z przyznanych mu uprawnień nie powinno być traktowane jako sankcja prawna. Bodziec prawny zachęcający do podejmowania określonej czynności poprzez obietnicę korzyści nie może być na płaszczyźnie normatywnej rozważany w kategoriach sankcji, która z założenia dotyczy naruszeń prawa i związanych z nimi dolegliwości. Prawdopodobnie tezy, że nieskorzystanie z uprawnień należy traktować jako sankcję przeczy powszechne znaczenie przypisywane jej na gruncie prawnym. Odmienne należy jednak klasyfikować konsekwencję wadliwego korzystania z już przyznanych podatnikowi uprawnień. W sytuacji, w której podatnik korzysta z przyznanego uprawnienia, naruszając określone prawem warunki poprzez np. niewykonywanie innych zobowiązań podatkowych<sup>55</sup>, konsekwencję pozbawienia tych uprawnień należy traktować jako sankcję podatkową za naruszenie obowiązku. Obowiązkiem określonym w dyspozycji normy podatkowej jest bowiem nakaz dochowania warunków uprawnienia.

W sformułowanych w doktrynie definicjach sankcji podatkowej występuje również element, którego analiza na płaszczyźnie normatywnej jest utrudniona. Element ten stanowią ujemne następstwa, jakie spotykają naruszającego normy na skutek zastosowania sankcji. Definicje sankcji w teorii prawa często nie uwzględniają tego, że dolegliwość jest pojęciem niedookreślonym, którego analiza wymaga częściowo odwoływania się także do sfery psychologicznej. W celu uniknięcia wątpliwości w przyjętej definicji sankcji uwzględniono zatem, że dolegliwość, jaka spotyka naruszającego normę prawną, powinna być postrzegana jednocześnie na płaszczyźnie obiektywnej oraz subiektywnej. Wątpliwości nie wzbudza obiektywne ujęcie dolegliwości polegające na tym, że z punktu widzenia interesu ekonomicznego naruszającego normę na skutek zastosowania sankcji powstaje sytuacja niekorzystna w stosunku do sytuacji jaka wytworzyłaby się, gdyby normy nie naruszono. Okoliczność ta jest możliwa do stwierdzenia z reguły poprzez proste porównanie uszczuplenia majątku spowodowanego zastosowaniem sankcji ze skutkiem modelowego zachowania

<sup>55</sup> Np. art. 25 ust. 11 i 14 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.), dalej „ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych”; art. 21 ust. 11 pkt 4 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 ze zm.), dalej „ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym”.

zgodnego z prawem. Z kolei na płaszczyźnie subiektywnej to, czy skutek zachowania niezgodnego z pożądanym jest dolegliwy (mniej korzystny niż następstwo zachowania zgodnego z wymaganym), uzależnione jest od poczucia konkretnego podmiotu. Jednocześnie uwzględnienia elementu subiektywnego w definicji sankcji wymaga przede wszystkim istota dolegliwości. Ustanawiając sankcję prawodawca musi bowiem zakładać, że zastosowanie sankcji spowoduje dolegliwość dla jej adresata oraz w taki sposób postrzegać będzie sankcję naruszający normę. Prawodawca opiera się przy tym na racjonalnych przesłankach uzasadniających poprawność twierdzenia, że założony skutek konkretnego zachowania będzie przez naruszającego normę traktowany jako kara (np. wysoki stopień prawdopodobieństwa zastosowania sankcji, które przekroczą znacznie korzyści związane z zachowaniem niezgodnym z prawem wpłynie na odczucie ich jako dolegliwych; jako dolegliwe naruszający normę uzna zapewne pozbawienie go dobra o wysokiej wartości itp.). Jako sankcje podatkowe należy zatem uznać tylko te instytucje prawne, które prawodawca ustanawia z zamiarem, by naruszający normę odczuł ich skutek jako uciążliwość. Jakkolwiek zamiar taki jest często trudny do wykazania, o intencjach prawodawcy ustanawiającego sankcję decydować będzie przede wszystkim charakter prawny konkretnej instytucji prawnej.

Oprócz sfery prawa materialnego również w procedurze podatkowej występują instytucje prawne, w stosunku do których można podejmować próby sklasyfikowania ich jako sankcji prawnych. W doktrynie nie wyjaśniono ostatecznie, czy prawidłowe jest zaliczanie do sankcji podatkowych tych niekorzystnych skutków naruszenia prawa, które wynikają z norm prawa procesowego. W szczególności poszczególni autorzy włączają w zakres prowadzonej analizy sankcje procesowe lub je pomijają<sup>56</sup>. Jakkolwiek w regulacjach prawa procesowego odnaleźć można negatywne konsekwencje zachowań niezgodnych z prawem, to należy mieć na uwadze podstawowy cel norm procesowych. Ponieważ celem tym jest zapewnienie wykonania norm prawa materialnego, czyli faktycznie stwierdzenie istnienia obowiązku i jego wyegzekwowanie, to wydaje się, że nie należy ich badać na tej samej płaszczyźnie co sankcji prawa materialnego.

W świetle zaproponowanej definicji sankcji podatkowych powstaje wątpliwość, czy jej zakres obejmuje sankcję nieważności. Nieważność czynności, która na gruncie prawa podatkowego przybiera postać odmowy przyznania podatnikowi spodziewanych przez niego uprawnień z uwagi na naruszenie normy<sup>57</sup>, nie może być kwalifikowana jako sankcja z dwóch względów. Przede wszystkim w tej sytuacji na podatnika nie został nałożony obowiązek określonego zachowania. Poza tym w ujęciu

<sup>56</sup> Zob. np. M. Duda, *Modele sankcji podatkowych – sankcje związane z odliczaniem podatku naliczonego w podatku od towarów i usług* [w:] *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, red. A. Pomorska, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2003, s. 343 i n.; J. Małecki, *Z problematyki sankcji... op. cit.*, s. 158.

<sup>57</sup> Np. art. 10 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

obiektywnym, w sytuacji zaistnienia skutku w postaci zmiany treści dokonanej czynności nie powstaje sytuacja niekorzystna związana z pogorszeniem położenia podatnika.

W świetle charakteru prawa podatkowego dotychczasowe ustalenia umożliwiają zaproponowanie metody umożliwiającej rozróżnienie sankcji podatkowych na tle pozostałych skutków naruszenia norm wynikających z prawa podatkowego. Odwołując się do charakteru prawa podatkowego należy w pierwszej kolejności stwierdzić, że sankcje podatkowe, które ze swej istoty mają charakter dolegliwy, pomimo iż mogą wpłynąć na zwiększenie skuteczności jego norm, nie mogą stanowić podstawowej instytucji gwarantującej skuteczność norm prawa podatkowego. Oparcie wykonalności norm wyłącznie na sankcji z którą związane jest wymierzenie dolegliwości spowodowałoby bowiem faktycznie zmianę charakteru tej gałęzi prawa. Można zatem dopuścić sytuację, w której ustawodawca rezygnuje ze stosowania jakichkolwiek sankcji podatkowych. Zabieg taki mógłby wpłynąć na poziom skuteczności prawa podatkowego, jednak nie doprowadziłby do likwidacji instytucji tej gałęzi prawa z uwagi na to, że wykonanie norm gwarantuje nadal głównie egzekucja<sup>58</sup>. Przeciwna zasada dotyczy z kolei sankcji o charakterze egzekucyjnym. Wśród środków zapewniających realizację norm prawa podatkowego dominującą rolę odgrywa bowiem właśnie możliwość prowadzenia egzekucji oraz stosowania instytucji służących ustaleniu prawidłowej wysokości dochodzonej należności. Nie sposób wyobrazić sobie zatem prawidłowe funkcjonowanie norm prawa podatkowego bez możliwości zagwarantowania przymusowego wyegzekwowania obowiązków wynikających z przepisów, w tym głównie obowiązku zapłaty podatku.

Badając charakter danej instytucji jako ewentualnej sankcji, można zatem zaproponować dokonanie swoistego testu negatywnego związanego z założeniem usunięcia jej z systemu prawa. Jeżeli brak tej instytucji w systemie prawa podatkowego spowoduje faktyczną niemożność jego prawidłowego funkcjonowania i powstanie w tym miejscu oczywista luka prawna, to należy przyjąć, że instytucja ta ma charakter „egzekucyjny” (np. szacowanie podstawy opodatkowania). Jeżeli natomiast likwidacja instytucji nie spowoduje braku możliwości funkcjonowania regulacji prawnych wprowadzających opodatkowania, jakkolwiek założyć można, że wpłynie na obniżenie ich skuteczności, to ma ona charakter sankcji podatkowej (np. podwyższona stawka stosowana w przypadku nieujawniania rzeczywistych podstaw opodatkowania).

---

<sup>58</sup> W doktrynie podaje się, że w krajach anglosaskich wprowadzanie nowych przestępstw skarbowych i zaostrzanie istniejących kar nie ma wyraźnego wpływu na przestrzeganie prawa podatkowego (zob. K. Devos, *Penalties and Sanctions for Taxation Offences in Selected Anglo-Saxon Countries... op. cit.*, s. 85).

## 4.2. SYSTEMATYKA SANKCJI PODATKOWYCH

---

Zgodnie z kryterium rodzaju niekorzystnej sytuacji, jaka powstaje na skutek zastosowania sankcji, w teorii prawa podatkowego zaproponowano podział sankcji na trzy grupy<sup>59</sup>. Pierwszą stanowią sankcje, których efektem jest niemożliwość urzeczywistnienia spodziewanej przez podatnika korzystnej sytuacji ekonomicznej. Klasycznym przykładem tego rodzaju sankcji było pozbawienie podatnika podatku od towarów i usług prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony (art. 109 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług)<sup>60</sup>. Drugi typ sankcji podatkowych dotyczy pozbawienia podatnika naruszającego normę korzystnej sytuacji finansowej, w jakiej już się znajduje. Do tego typu sankcji zaliczyć należy opodatkowanie przychodu przy zastosowaniu stawki pięciokrotnie podwyższonej w sytuacji nieprawidłowo prowadzonej ewidencji (art. 17 ust. 2 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym). Ostatni rodzaj sankcji podatkowych dotyczy skutku w postaci utraty korzyści niematerialnych. Przykład takiej sankcji stanowi pozbawienie podatnika prawa do korzystania z karty podatkowej na skutek podania w fakturze VAT lub rachunku nieprawdziwych danych (art. 40 ust. 1 pkt 4 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym).

Niezależnie od podanej wyżej systematyki sankcji podatkowych można również dokonać podziału sankcji zgodnie z kryterium skutków, uszczegóławiając niekorzystne sytuacje, w jakich znajduje się naruszający normę. Kryterium to pozwala wyróżnić sytuację, w której zwiększona jest wysokość zobowiązania podatkowego z uwagi na zwiększenie podstawy opodatkowania bądź stawki podatkowej. Jako przykłady tego typu sankcji należy wskazać opodatkowanie podatkiem dochodowym nieujawnionego dochodu przy zastosowaniu 75-procentowej stawki podatkowej (art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Sytuację naruszającego normę można również zmienić na niekorzystną poprzez nałożenie dodatkowych obowiązków, którymi z reguły jest dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Przykładem takiej sankcji jest nałożenie dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług w sytuacji naruszeń prawa polegających na nieprowadzeniu ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących (art. 111 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług). Ostatni rodzaj sankcji stanowią te, w wyniku których naruszający normę traci korzyści wynikające z przyznaných praw. Sankcję tego

---

<sup>59</sup> Klasyfikacja zaproponowana przez J. Małeckiego, *Z problematyki sankcji... op. cit.*, s. 156.

<sup>60</sup> Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm., dalej „ustawa o podatku od towarów i usług”. Z uwagi na nowelizację przeprowadzoną ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1320), art. 109 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług z dniem 1 grudnia 2008 r. uległ zmianie przez wykreślenie przepisów wprowadzających sankcję polegającą na braku możliwości obniżenia podatku należnego o naliczony.

typu stanowi wskazane wyżej pozbawienie podatnika prawa do korzystania z karty podatkowej na skutek podania w fakturze VAT lub rachunku nieprawdziwych danych.

Zgodnie z podanym w doktrynie kryterium związku szeroko rozumianych sankcji z należnym zobowiązaniem podatkowym, które należy powołać w tym miejscu wyróżnia się dwie podstawowe grupy sankcji<sup>61</sup>. Pierwszy rodzaj stanowią sankcje, które służą prawidłowej realizacji należnego zobowiązania bez jednoczesnego pogorszenia sytuacji podatnika w kontekście zwiększania wysokości jego zobowiązania. Drugą grupę sankcji stanowią właściwe (rzeczywiste) sankcje podatkowe, których skutkiem nie jest określenie prawidłowej wysokości wadliwie wykonanego lub niespełnionego zobowiązania, lecz spowodowanie prawidłowej realizacji należnego zobowiązania poprzez zagrożenie pogorszeniem sytuacji prawnej bądź faktycznej naruszającego normę.

Z uwagi na to, że sankcje służące wyłącznie prawidłowej realizacji należnego zobowiązania nie zwiększają obowiązków naruszającego normę w stosunku do faktycznej wysokości zobowiązania, określa się je również jako tzw. sankcje pozorne<sup>62</sup>. Jako typowy przykład sankcji pozornych powołać należy sankcje o charakterze egzekucyjnym zmierzające do prawidłowego ustalenia, a następnie wyegzekwowania obowiązku. Do tego typu sankcji, oprócz klasycznych sankcji egzekucyjnych wynikających z ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>63</sup>, zaliczyć można instytucje związane z szacunkowym określeniem wysokości podstawy opodatkowania, w sytuacji gdy podatnik nie wypełnia prawidłowo obowiązków w zakresie ewidencjonowania (np. art. 24b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, art. 9 ust. 2a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych). Zaznaczyć należy, że w odniesieniu do instytucji szacowania podstawy opodatkowania kwestia jej zaklasyfikowania jako sankcji prawnej jest o tyle skomplikowana, że charakter szacowania kształtuje również sposób szacowania. Wprawdzie w obecnie obowiązujących przepisach regulujących instytucję szacowania z reguły wskazuje się, że szacowanie ma prowadzić do prawidłowego ustalenia podstawy opodatkowania (zob. art. 23 § 5 Ordynacji podatkowej), jednak możliwe jest takie rozwiązanie, w którym zastosowana metoda szacowania przekształca szacunek w sankcję (np. obowiązkowo stosowany 99-procentowy wskaźnik dochodowości w działalności handlowej). Odnosząc się natomiast do zasadności wyróżniania sankcji pozornych, należy stwierdzić, że ponieważ nie są one związane z obiektywnym pogorszeniem sytuacji

---

<sup>61</sup> Klasyfikacja ta odwołuje się częściowo do systematyki zaproponowanej przez H. Dzwonkowskiego, *Konstytucyjność sankcji podatkowych*, *op. cit.*, s. 25-26; została ona następnie przyjęta w monografii *Powstanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003, s. 439 i n. z zaznaczeniem, że jako sankcje podatkowe należy traktować sankcje związane z podatkiem od towarów i usług z uwagi na ich specyficzny, represyjny charakter (np. dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług).

<sup>62</sup> M. Duda, *Pojęcie i charakter...* *op. cit.*, s. 62-64; A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.*, s. 204-205.

<sup>63</sup> Dz. U. z 2002 r. Nr 110, poz. 968 ze zm



naruszającego normę, nie mogą być traktowane jako sankcje podatkowe w rozumieniu przyjętym w niniejszej pracy. Z tego powodu kryterium związku sankcji z należnym zobowiązaniem należy odrzucić jako nieprzydatne dla prowadzonych badań.

W związku z podanym wyżej podziałem zgodnie z kryterium związku z zobowiązaniem w doktrynie proponowany jest także podział sankcji podatkowych na sankcje administracyjno-podatkowe oraz karne sankcje podatkowe<sup>64</sup>. Do sankcji administracyjno-podatkowych zaliczono wyróżnione wyżej „sankcje pozorne”, a także odsetki za zwłokę, utratę niektórych uprawnień (preferencyjnych form opodatkowania, ulg i zwolnień), opodatkowanie dochodów nieujawnionych oraz wszystkie inne sankcje, których celem jest wyłącznie zniesienie skutków uchylania się od opodatkowania i przywrócenie prawidłowej relacji organ podatkowy-podatnik, chociażby z uwagi na nieuzasadnioną dolegliwość sankcje te przekształciły się w „eksces” administracyjny. Z kolei karne sankcje podatkowe to przewidziane w przepisach prawa podatkowego następstwa naruszeń prawa, które zarówno obiektywnie, jak i subiektywnie stanowią dolegliwość typu karnego (np. dodatkowe zobowiązanie podatkowe). Sankcje tego typu powstają w drodze doręczenia decyzji, nie mogą być uznane za świadczenia podatkowe, są wprowadzane w celach represyjnych oraz mają postać dodatkowego zobowiązania podatkowego lub podwyższenia kwoty podatku w stosunku do powszechnej wielkości<sup>65</sup>.

## 5. ELEMENTY KONSTRUKCJI SANKCJI PODATKOWYCH

---

Ponieważ sankcja podatkowa nie może być klasyfikowana jako jeden z elementów konstrukcji podatku<sup>66</sup>, istotne wydaje się zbadanie, czy w strukturze samych sankcji podatkowych można, podobnie jak w konstrukcji podatku, wyróżnić stałe elementy składowe.

Analiza obowiązujących sankcji podatkowych pozwala sformułować tezę, że występuje znaczne zróżnicowanie ich konstrukcji. Na ilość i rodzaj wyróżnionych elementów konstrukcji sankcji wpływ ma bowiem to, czy w wyniku nałożenia sankcji zwiększona jest wysokość zobowiązania podatkowego, nałożono dodatkowe zobowiązanie podatkowe, czy też naruszający normę utracił korzyści wynikające z przyznanych mu uprawnień.

<sup>64</sup> H. Dzwonkowski, *Sankcje podatkowe. Raport Biura Studium i Ekspertyz Kancelarii Sejmu*, Nr 116, październik 1997, s. 4-6.

<sup>65</sup> *Ibidem*, s. 5-10.

<sup>66</sup> Szerzej na temat elementów budowy podatku i ich miejsca w strukturze norm prawnej zob. A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku [w:] System instytucji prawno-finansowych PRL, Tom III, Instytucje budżetowe, Cz. II, Dochody i wydatki budżetu*, red. M. Weralski, Ossolineum, Wrocław 1985, s. 152-205.

Sankcje podatkowe, które zwiększają wysokość zobowiązania podatkowego lub nakładają dodatkowe zobowiązanie mają siedmioelementową konstrukcję. Na konstrukcję tę składają się, podobnie jak wypadku podatku<sup>67</sup>, podmiot bierny, podmiot czynny, przedmiot sankcji, podstawa obliczania sankcji, stawka sankcji oraz termin i sposób jej zapłaty.

Podmiot bierny sankcji jest zawsze tożsamy z podmiotem biernym podatku, czyli podatnikiem lub innym podmiotem, na którym ciążyły określone obowiązki podatkowe. Jest to oczywista konsekwencja faktu, że za naruszenie normy odpowiadać powinien wyłącznie ten, na kim ciążyły niewykonane obowiązki.

W konstrukcji sankcji podatkowych wyróżnić można także podmiot czynny, którym jest związek publicznoprawny będący jednocześnie wierzycielem podatkowym. Związek publicznoprawny reprezentowany jest z kolei przez organ podatkowy właściwy do poboru podatku (np. naczelnik urzędu skarbowego) lub organ prowadzący kontrolę (np. inspektor kontroli skarbowej).

Przedmiot sankcji stanowi wyłącznie zachowanie związane z niewykonaniem obowiązków wynikających z norm prawa podatkowego. Zauważyć należy, że przedmiot sankcji, jako określony w ustawie czyn związany z naruszeniem obowiązujących norm prawnych, wywołuje skojarzenie z czynem zabronionym i tym samym konstrukcją przestępstwa.

Analogicznie jak w wypadku podstawy opodatkowania, podstawę wymiaru sankcji stanowi liczbowo ujęty przedmiot sankcji. Podstawa wymiaru sankcji z reguły wyraża zatem w kategoriach matematycznych zachowanie polegające na nieprzestrzeganiu obowiązków. Z analizy regulacji prawnych wynika, że wysokość podstawy wymiaru sankcji jest uzależniona od stopnia naruszenia prawa przez zobowiązanego (podstawę obliczania sankcji stanowi np. „kwota zaniżenia należnego podatku”, „niezapłacona w terminie kwota podatku”, „różnica pomiędzy dochodem zadeklarowanym przez podatnika a dochodem określonym przez organy” i „wysokość wydatków i oszczędności nieznajdujących pokrycia w dochodach ujawnionych”). W sytuacji sankcji opartych na stosowaniu tzw. „stawek sankcyjnych”, możliwe jest także przyjęcie jako podstawy wymiaru sankcji zwykłej podstawy opodatkowania z konstrukcji podatku. Przykładowo, zgodnie z art. 7 ust. 5 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>68</sup>, jeżeli podatnik powołuje się w jakimkolwiek postępowaniu podatkowym na fakt zawarcia umowy pożyczki, a podatek należny nie został zapłacony, 20-procentową stawkę podatkową stosuje się do podstawy obliczenia podatku.

Kolejny element składający się na konstrukcję sankcji stanowi stawka, czyli współczynnik odnoszony do podstawy wymiaru sankcji w celu obliczenia jej wysokości. Co do zasady, ustawodawca stosuje wyłącznie stawki o charakterze procentowym, przy czym na podstawie art. 17

---

<sup>67</sup> Zob. *ibidem*.

<sup>68</sup> Tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 41, poz. 399 ze zm.

ust. 2 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym, w wypadku ryczałtowej formy opodatkowania niektórych przychodów stosuje się stawkę określoną jako pięciokrotne podwyższenie stosowanej stawki podatkowej.

Dwoma ostatnimi elementami konstrukcji sankcji podatkowej są termin oraz sposób jej uiszczenia. Zarówno termin, jak i warunki płatności sankcji wynikają ze szczegółowych przepisów statuujących poszczególne sankcje, dlatego stosunkowo trudno jest uogólnić to zagadnienie. Odnośnie sposobu zapłaty zauważyć jedynie należy, że w wypadku sankcji nie pojawia się problem pośrednictwa w zapłacie, ponieważ sankcje płatne są samodzielnie przez naruszającego obowiązki, bez udziału płatnika lub inkasenta. W wypadku sankcji podatkowych nie występują również pomocnicze formy zapłaty.

W odróżnieniu od sankcji zwiększających wysokość zobowiązania podatkowego oraz nakładających dodatkowe zobowiązanie, sankcje podatkowe, które skutkują utratą korzyści wynikających z przyznanych uprawnień mają znacznie mniej rozbudowaną konstrukcję, która zdecydowanie odbiega od struktury podatku. Jest to oczywiście konsekwencja faktu, że sankcje te ze swej istoty nie są bezpośrednio związane z obowiązkiem zapłaty kwot pieniężnych. Z obowiązujących regulacji prawnych wynika, że na strukturę sankcji polegających na utracie uprawnień składa się podmiot bierny i czynny, przedmiot sankcji oraz określenie negatywnych konsekwencji.

Zakres podmiotowy sankcji obejmuje wszystkie podmioty, na których ciążyły niewykonane obowiązki wynikające z norm prawa podatkowego, w tym głównie podatników. Pozornie wydaje się, że w wypadku sankcji związanych z utratą uprawnień na dalszy plan schodzi problem wierzyciela podatkowego. Ponieważ sankcje tego typu związane są wyłącznie z pozbawieniem podatnika istotnych dla niego praw, nie można wyróżnić wierzyciela podatkowego w sensie bezpośredniego beneficjenta korzyści z uwagi na brak uiszczenia należności pieniężnych z tytułu stosowania sankcji. Jednocześnie ponieważ utrata przez podatnika określonych korzyści skutkuje podwyższeniem wysokości zobowiązania bądź w ogóle koniecznością jego zapłaty, faktycznie istnieje wierzyciel podatkowy, który uzyskuje korzyść ekonomiczną.

Przedmiot sankcji podatkowych związanych z utratą uprawnień stanowi zachowanie związane z niewykonaniem obowiązków wynikających z norm prawa podatkowego. Podkreślić należy, że obowiązki te mają głównie charakter instrumentalny (np. „wadliwie prowadzona ewidencja”, „źle sporządzony spis z natury”) oraz wyjątkowo związany z zapłatą podatku (np. „korzystający ze zwolnienia z obowiązków zapłaty zaliczek tracą to uprawnienie, jeżeli w okresie kolejnych 5 lat podatkowych od daty jego uzyskania mają zaległości w podatkach państwowych”).

Ostatni element budowy drugiego typu sankcji podatkowych stanowi skutek w postaci dolegliwości, jaka spotyka podmiot niewykonujący obowiązków wynikających z przepisów

podatkowych. Skutek ten przybiera postać utraty uprawnień związanych z elementami właściwymi jedynie konkretnym podatkom (np. art. 109 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług do dnia 1 grudnia 2008 r. przewidywał utratę prawa do obniżania podatku należnego o podatek naliczony w sytuacji nieprowadzenia ewidencji sprzedaży lub prowadzenie jej nierzetelnie) lub elementami budowy w postaci ulg i zwolnień podatkowych (np. obowiązujący do dnia 31 grudnia 2008 r. art. 113 ust. 11 w zw. z ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług przewidywał utratę na okres 3 lat zwolnienia z podatku jeżeli wykorzystywano związki z kontrahentami, w wyniku których zaniżana została wartość sprzedaży, co skutkowało zmniejszeniem wpływów podatkowych).

Analogicznie do elementów budowy podatku<sup>69</sup>, wyróżnione elementy budowy sankcji podatkowych można wpisać w strukturę normy prawnej. Jednocześnie w związku z różnymi koncepcjami budowy normy prawnej, jako użyteczną do prowadzenia badań na gruncie prawa podatkowego należy przy tym uznać teorię norm sprzężonych. Zgodnie z tą koncepcją norma materialnego prawa podatkowego oparta jest na formule „jeżeli podmiot A znajdzie się w sytuacji B, to zobowiązany jest do zapłaty kwoty C na rzecz związku publicznoprawnego D”, w której podmiot A i sytuacja B wchodzi w zakres hipotezy normy, natomiast obowiązek zapłaty kwoty C na rzecz podmiotu B tworzą jej dyspozycję<sup>70</sup>. Jednocześnie każda tak rozumiana norma (norma sankcjonowana) sprzężona jest z kolejną normą (normą sankcjonującą), zgodnie z którą w sytuacji zachowania odmiennego niż nakazane w dyspozycji normy sankcjonowanej (hipoteza normy sankcjonującej), adresat normy ponosi negatywne konsekwencje w związku z jej naruszeniem (dyspozycja normy sankcjonującej). Sprzężenie następuje pomiędzy dyspozycją normy sankcjonowanej a hipotezą normy sankcjonującej i przejawia się w ścisłym powiązaniu ze sobą tych dwóch norm. Hipoteza normy sankcjonującej obejmuje bowiem zachowania związane z niewykonaniem obowiązków nałożonych na adresata zgodnie z treścią przepisów prawa podatkowego. Należy zauważyć, że teoria norm sprzężonych oddaje w sposób czytelny specyfikę norm podatkowych poprzez wysunięcie na pierwszy plan hipotezy i dyspozycji, jednak nie usuwając przy tym poza zakres badań elementu sankcji. W teorii norm sprzężonych nie występuje również problem konieczności prowadzenia badań każdorazowo z uwzględnieniem powiązania sankcji z pozostałymi elementami budowy normy. Normę sankcjonującą w prawie podatkowym wyrażać będzie formuła: „jeżeli podmiot zobowiązany nie wykonuje nałożonego na niego obowiązku, zobowiązany jest do zapłaty na rzecz podmiotu czynnego dodatkowej kwoty obliczonej przez zastosowanie stawki do określonej podstawy bądź do zapłaty podatku obliczonego przez zastosowanie do podstawy podwyższonej (najwyższej) stawki lub podstawy opodatkowania w określonym terminie i w określony

<sup>69</sup> A. Kostecki, *op. cit.*

<sup>70</sup> Za B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 125-127.

sposób lub traci przyznane mu uprawnienie”. Z przedstawionej formuły wynika, że w hipotezie normy sankcjonującej mieści się zatem podmiot bierny, przedmiot sankcji oraz ewentualna podstawa i stawka sankcji. Natomiast dyspozycja normy sankcjonującej obejmuje albo podmiot czynny oraz termin i sposób zapłaty bądź wskazanie negatywnych konsekwencji naruszenia obowiązków. Z uwagi na zróżnicowanie struktury sankcji podatkowych przedstawiona formuła wyrażająca normę sankcjonującą ma skomplikowaną i niejednorodną postać.

Podsumowując, należy stwierdzić, że sankcje podatkowe mają własną, odrębną od podatku strukturę, co uzasadnia powszechnie formułowaną tezę, iż z materialnoprawnego punktu widzenia nie są one podatkami<sup>71</sup>. Jednocześnie występuje wyraźny dualizm konstrukcji sankcji podatkowych w zależności od ich rodzajów. Stałe elementy konstrukcji wszystkich sankcji podatkowych stanowią wyłącznie podmiot oraz przedmiot sankcji. Pozostałe elementy – w zależności od typu sankcji – sprowadzają się do opisu konsekwencji naruszenia normy albo zawierają elementy odpowiadające strukturze podatku. Powyższe ustalenie pozwalają stwierdzić, że konstrukcja sankcji jest mniej klarowna od konstrukcji podatku. Nie wydaje się jednak, by obecnie zróżnicowana budowa sankcji podatkowych przemawiała za koniecznością jej unifikacji. W szczególności nawet „zubożona” konstrukcja sankcji podatkowej wskazuje bowiem na podobieństwo do sankcji w prawie karnym<sup>72</sup>.

## 6. CHARAKTERYSTYKA SANKCJI PODATKOWYCH

### 6.1. FUNKCJE SANKCJI PODATKOWYCH

#### 6.1.1. FUNKCJA REPRESYJNA

Analizując funkcję represyjną sankcji, należy odwołać się do absolutnych teorii kar kryminalnych, które uzasadniają odwetowy cel kary. Wykorzystanie w tym miejscu ustaleń doktryny prawa karnego jest uzasadnione tym, że jest to jedyna dziedzina prawa, w której szeroko analizuje się istotę oraz funkcje sankcji.

<sup>71</sup> Podobnie M. Duda, *Ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego w systemie podatku od towarów i usług. 1993-2005*, Rocznik Nauk Prawnych 2006, nr 1, s. 153; H. Dzwonkowski, *Powstanie i wymiar... op. cit.*, s. 447; A. Hanusz, *Charakter prawny dodatkowego zobowiązania podatkowego*, Przegląd Podatkowy 2000, nr 4, s. 6.

<sup>72</sup> W doktrynie wskazuje się, że szczególne podobieństwo do sankcji karnych cechuje sankcję dodatkowego zobowiązania podatkowego (A. Nita, *Kontrowersje wokół dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług* [w:] *Podatek od towarów i usług. Studia*, red. B. Brzeziński, Wydawnictwo WSiZ, Rzeszów 2003, s. 174).

W myśl teorii absolutnych kara ma charakter wyłącznie odpłaty (odwetu) za popełnione przestępstwo. Uzasadnienie kary jako odpłaty opiera się na twierdzeniu, że ponieważ popełnienie przestępstwa narusza obowiązujący porządek społeczny to odpłata za przestępstwo umożliwia zadośćuczynienie społecznemu poczuciu sprawiedliwości<sup>73</sup>. W celu zbadania, czy obowiązujące sankcje stanowią instrument odpłaty za naruszenie prawa, należy zatem przeanalizować, na ile zamierzona dolegliwość jest związana z zaspokojeniem społecznego poczucia sprawiedliwości. W nauce prawa karnego uznaje się, że w wypadku kar kryminalnych na związek taki wskazują wysokość poszczególnych zagrożeń, ustawowe dyrektywy wymiaru kary, dyrektywy wykonania kary oraz rodzaj sankcji i ich naturalna zdadność funkcjonalna<sup>74</sup>. Z uwagi na charakter sankcji podatkowych analizę celu wprowadzenia sankcji podatkowych można przeprowadzić wyłącznie w oparciu o rodzaj sankcji oraz stopień ich dolegliwości.

Charakter zachowań sprzecznych z prawem polegających na uchybieniu obowiązkom związanym z przeniesieniem na związek publicznoprawny własności jednostek pieniężnych lub obowiązkom instrumentalnym powoduje, że sankcje podatkowe są dolegliwościami o charakterze wyłącznie majątkowym. Jednocześnie stopień dolegliwości poszczególnych sankcji jest zróżnicowany, a w wypadku sankcji zwiększających wysokość zobowiązania oraz nakładających dodatkowe zobowiązanie podatkowe z uwagi na stosowanie stawek procentowych, ściśle uzależniony od wysokości kwot, jakie nie wpłynęły do budżetu związku publicznoprawnego. Jednocześnie z uwagi na to, że wysokość sankcji jest w dużym stopniu zróżnicowana oraz istnieje kategoria sankcji związanych z utratą korzyści, w wypadku których nie można w ogóle określić wysokości ustawowego zagrożenia, nie jest możliwe określenie w sposób ogólny „ustawowego wymiaru” sankcji podatkowych.

Powyższe ustalenia dotyczące rodzaju oraz stopnia dolegliwości sankcji podatkowych nie pozwalają zatem na jednoznaczną ocenę, w jakim stopniu w zamierzeniu ustawodawcy sankcje mają charakter odpłaty za naruszenie prawa.

Można jednocześnie domniemywać, że o wprowadzeniu niektórych sankcji podatkowych mógł decydować cel odwetowy niekoniecznie związany z założeniem proporcjonalności dolegliwości sankcji do wagi czynu naruszającego prawo. Przykład represyjnego oddziaływania poprzez sankcje podatkowe stanowi historyczna wysokość stawek dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług. Sankcja ta wprowadzona do polskiego systemu podatkowego przepisami

<sup>73</sup> M. Bojarski (red.), J. Giezek, Z. Sienkiewicz, *Prawo karne materialne. Część ogólna i szczególna*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2004, s. 260; M. Cieślak, *O węzłowych pojęciach związanych z sensem kary*, Państwo i Prawo 1969, s. 209.

<sup>74</sup> M. Cieślak, *Polskie prawo karne. Zarys systemowego ujęcia*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1994, s. 422.

ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym<sup>75</sup>, początkowo polegała na zmniejszeniu kwoty podatku naliczonego o pięciokrotność jego zawyżenia (stawka sankcji wynosiła zatem 500%). Następnie, w wyniku nowelizacji przepisów, od dnia 1 stycznia 1994 r. skutkiem zastosowania sankcji było w wypadku nieprawidłowego określenia przedmiotu lub podstawy opodatkowania podwyższenie o 100% wysokości prawidłowo obliczonego podatku oraz w sytuacji zawyżenia podatku naliczonego – zwiększenie kwoty podatku należnego o trzykrotność zawyżenia. Od dnia 1 stycznia 1997 r. sankcja ta skutkowała tym, że w sytuacji stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji wykazał kwotę zobowiązania niższą od kwoty należnej lub wykazał kwotę zwrotu podatku wyższą od należnej, określano wysokość podatku oraz ustalano dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 30% kwoty zaniżenia lub zawyżenia zobowiązania.

Ewolucja wysokości stawek sankcji od 500% do 30% na przestrzeni czterech lat oraz brak racjonalnego uzasadnienia dla stosowania stawek sankcji w wysokości najpierw 500%, a następnie 300% oraz 100% mogą sugerować, że dolegliwość ta w zamierzeniu ustawodawcy mogła mieć również charakter odpłaty za naruszenie obowiązków. Również sam mechanizm sankcji polegający na tym, że niewykonanie obowiązku związanego z zapłatą podatku, oprócz typowej dolegliwości polegającej na konieczności zapłaty odsetek za zwłokę, powoduje obciążenie obowiązkiem zapłaty dodatkowego „podatku”, może sugerować jej odwetowy charakter. W świetle wysokości stawek jako sankcję, w której występuje element odwetowy można także uznać sankcję związaną z opodatkowaniem 75-procentową stawką nieujawnionego przez osobę fizyczną dochodu do opodatkowania podatkiem dochodowym<sup>76</sup>. Jednocześnie w wypadku tej sankcji pojawiają się istotne wątpliwości związane z możliwością wprowadzenia jej w celach prewencyjnym oraz odszkodowawczym<sup>77</sup>.

W nauce prawa karnego podnosi się również, że w wypadku badania poszczególnych kar kryminalnych o braku elementu odpłaty decyduje występowanie instytucji, które umożliwiają rezygnację z wymierzenia sprawcy kary<sup>78</sup>. Przewidziane w przepisach prawa w jakiegokolwiek formie odstąpienie od wymierzenia kary wskazuje bowiem, że jej celem nie jest odpłata za popełnione przestępstwo, lecz prewencja związana z zapobieganiem popełnianiu kolejnych przestępstw. Zgodnie z obecnie nieobowiązującym art. 109 ust. 7 pkt 1 ustawy o podatku od towarów

<sup>75</sup> Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.

<sup>76</sup> Represyjny charakter tej sankcji akcentuje się w doktrynie prawa podatkowego (zob. J. Małecki, *Z problematyki sankcji...* *op. cit.*, s. 153; P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Oficyna Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2007, s. 231-234).

<sup>77</sup> Odnośnie pełnienia przez zwyczaję podatku od dochodu nieujawnionego m.in. roli odsetek za zwłokę zob. P. Pietrasz, *op. cit.*, s. 240.

<sup>78</sup> J. Makarewicz, *Prawo karne*, Książnica Polska, Lwów-Warszawa 1924, s. 22.

i usług, sankcji dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług nie stosowano, gdy podatnik przed dniem wszczęcia kontroli złożył korektę deklaracji oraz wpłacił kwotę wynikającą ze zmiany wraz z odsetkami za zwłokę. Powyższa regulacja mogłaby zatem wskazywać, że sankcja dodatkowego zobowiązania podatkowego nie pełniła wyłącznie lub w ogóle funkcji represyjnej<sup>79</sup>. Podkreślić należy jednocześnie, że w wypadku pozostałych sankcji podatkowych z reguły nie występuje możliwość uwolnienia się od odpowiedzialności z tytułu sankcji.

Trudność sprawia badanie odwetowego charakteru sankcji innych niż dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Brak ustawowych dyrektyw wymiaru i wykonania sankcji, duży stopień zróżnicowania ich charakteru oraz stopień uciążliwości, który nie jest tak wysoki jak w wypadku stawek dodatkowego zobowiązania, nie pozwalają na sformułowanie jednoznacznych wniosków co do odwetowego charakteru sankcji podatkowych.

Odwołanie do teorii prawa administracyjnego pozwala natomiast na wysunięcie wniosku o braku celu odpłaty w odniesieniu do sankcji podatkowych. W ramach klasyfikacji sankcji administracyjnokarnych, zgodnie z kryterium celów, jakie mają realizować wyróżnia się bowiem grupę sankcji o charakterze *stricte* represyjnym. Sankcje tego typu, określone jako najbardziej zbliżone do sankcji prawa karnego charakteryzuje to, że ich wyłączną rolą nie jest dążenie do przywrócenia stanu zgodnego z prawem lub wymuszenie wykonania obowiązku, lecz ukaranie.<sup>80</sup> Wskazuje się również, że w wypadku tego rodzaju sankcji można wyraźnie określić chronione dobro oraz przy ich wymiarze uwzględnić społeczną szkodliwość zachowania, które je naruszyło. W tym kontekście należy uznać, że zdecydowanej większości sankcji podatkowych nie można zaliczyć do tej grupy sankcji. Ponieważ celem sankcji podatkowych jest głównie wymuszenie zachowania zgodnego z prawem, występowanie elementu dolegliwości może wpływać natomiast na uznanie, że pełnią one raczej funkcję prewencyjną niż represyjną.

Podsumowując, należy stwierdzić, że nie wydaje się możliwe jednoznaczne ustalenie, czy obowiązujące sankcje podatkowe pełnią funkcję odpłaty. Brak dyrektyw wymiaru i wykonania sankcji powodują, że wszelkie wnioski w tym względzie będą miały charakter spekulatywny. Twierdzenie o charakterze *stricte* represyjnym sankcji podatkowych może być bowiem uzasadnione wyłącznie przypisaniem im elementu dolegliwości, który stanowi o istocie każdej sankcji.

<sup>79</sup> Zgodnie orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego, możliwość uwolnienia się od odpowiedzialności z tytułu sankcji wskazuje na funkcję prewencyjną instytucji (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 kwietnia 1998 r., K 17/97, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego Zbiór Urzędowy 1998, nr 3, poz. 30).

<sup>80</sup> D. Szumiło-Kulczycka, *Prawo administracyjno-karne*, Wydawnictwo Zakamycze, Kraków 2004, s. 154. Podobnie w odniesieniu do grzywien karnych oraz administracyjnych – M. Wincenciak, *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania*, Oficyna Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008, s. 77.



---

### 6.1.2. FUNKCJA PREWENCYJNA

---

Sankcje podatkowe można również postrzegać jako instytucje, które zapobiegają lub powinny zapobiegać naruszaniu norm prawa podatkowego (funkcja prewencyjna). Badając funkcję prewencyjną, należy odwołać się do teorii prawa karnego, które uzasadniają celowy charakter kary. Teorie te określane jako celowościowe (teorie prewencyjne) opierają się na twierdzeniu, że kara wymierzana sprawcy powinna realizować wyłącznie cele społeczne związane z zapobieganiem popełnianiu przestępstw w przyszłości<sup>81</sup>.

Prewencja może mieć postać prewencji ogólnej (generalnej) albo prewencji szczególnej (indywidualnej). Prewencja ogólna jest rozumiana jako zapobieganie naruszaniu prawa w przyszłości przez wszystkich potencjalnych sprawców. Teoretycznie prewencja ogólna może być realizowana przez odstraszenie ewentualnych sprawców (tzw. prewencja negatywna) oraz ich wychowywanie (tzw. prewencja pozytywna). Obecnie ogólnoprewencyjny cel kar kryminalnych i środków karnych realizowany jest poprzez wychowanie, w tym przede wszystkim przez kształtowanie świadomości prawnej społeczeństwa oraz przekonywanie o nieuchronności i sprawiedliwości kar<sup>82</sup>.

Prewencja szczególna odnosi się do zapobiegania popełnianiu czynów zabronionych przez konkretnego sprawcę. Prewencja indywidualna może być osiągnięta poprzez uniemożliwienie skazanemu popełnienia nowych przestępstw (eliminacja, unieszkodliwienie), odstraszenie sprawcy oraz odpowiednie działania wychowawcze<sup>83</sup>.

Z punktu widzenia sposobu zapobiegania naruszeniom prawa, prewencja może zatem polegać na odstraszeniu bądź wychowywaniu zarówno konkretnej jednostki, jak i całego społeczeństwa. Podkreślić należy, że prewencja polegająca na odstraszeniu od naruszania prawa jest również związana z pogorszeniem sytuacji prawnej lub faktycznej naruszającego normę, co jest cechą charakterystyczną sankcji podatkowej. Odstraszenie odwołujące się do sfery psychologicznej, ze swej natury musi bowiem odwoływać się do lęku przed dolegliwością.<sup>84</sup>

Podobnie jak w wypadku funkcji represyjnej, badając funkcję prewencyjną sankcji podatkowych, należy odwołać się do przytoczonych wyżej ustaleń, zgodnie z którymi na zamierzony przez ustawodawcę cel kary wskazuje wypadkowa wysokości poszczególnych zagrożeń, ustawowych dyrektyw wymiaru sankcji, dyrektyw ich wykonania oraz rodzaju sankcji.

---

<sup>81</sup> M. Bojarski (red.), J. Giezek, Z. Sienkiewicz, *op. cit.*, s. 261; M. Cieślak, *O węzłowych pojęciach... op. cit.*, s. 205.

<sup>82</sup> M. Bojarski (red.), J. Giezek, Z. Sienkiewicz, *op. cit.*, s. 265.

<sup>83</sup> M. Cieślak, *Polskie prawo karne.... op. cit.*, s. 419.

<sup>84</sup> M. Cieślak, *O węzłowych pojęciach... op. cit.*, s. 208.

Analiza regulacji prawnych prowadzi do wniosku, że w wypadku sankcji podatkowych nie sposób doszukać się w ogóle elementów prewencji poprzez wychowanie. Brak dyrektyw wymiaru kary oraz ich wykonania powoduje, że wymiar sankcji podatkowych nie uwzględnia wychowawczych aspektów sankcji (np. zmiany postawy lub przeciwdziałania ponownemu naruszeniu prawa) zarówno w wypadku całego społeczeństwa, jak i konkretnych podmiotów. Jest to spowodowane przede wszystkim wyłącznie materialnym charakterem dolegliwości, w wypadku którego uwzględnienie elementu wychowawczego jest z natury utrudnione. Sankcje podatkowe nie realizują funkcji prewencyjnej również poprzez eliminację lub unieszkodliwienie. Ewentualne spełnienie funkcji prewencyjnej w wypadku sankcji podatkowych jest zatem możliwe wyłącznie poprzez odstraszenie.

Obowiązujące przepisy prawne nie zawierają postanowień, które pozwalałyby stwierdzić jednoznacznie, że sankcje podatkowe pełnią funkcję prewencji generalnej. Stosowanie indywidualnych sankcji odbywa się bowiem w postępowaniu podatkowym, które jest postępowaniem gabinetowym i w toku którego obowiązuje tajemnica skarbową. Teoretycznie prewencja ogólna może być realizowana w pewnym zakresie poprzez upublicznianie przez organy administracji skarbowej zbiorczych informacji dotyczących skali stosowanych sankcji lub konkretnych decyzji związanych ze stosowaniem sankcji. Sama możliwość podawania w środkach przekazu informacji o zakresie stosowania sankcji podatkowych w ich ogólnym ujęciu nie dowodzi jednak prewencyjnego charakteru sankcji podatkowych.

Reasumując, sankcjom podatkowym można przypisać wyłącznie funkcję prewencji indywidualnej poprzez odstraszenie w związku z zagrożeniem dolegliwością o charakterze ekonomicznym. Jednocześnie analizę realizacji przez sankcje funkcji prewencyjnej nie sposób przeprowadzić wyłącznie na płaszczyźnie normatywnej. Analiza norm prawnych wskazuje, że obowiązujące ustawy podatkowe określają z reguły wyłącznie rodzaj sankcji oraz dolegliwości, jakie spotykają naruszającego prawo. Ograniczając się jedynie do treści norm, można stwierdzić, że instytucja umożliwiająca uwolnienie się od odpowiedzialności z tytułu sankcji, która w orzecznictwie wskazywana jest jako decydująca o funkcji prewencyjnej, związanej z zapobieganiem kolejnym naruszeniom prawa<sup>85</sup>, występowała wyłącznie w wypadku sankcji dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług oraz występuje obecnie w sytuacji utraty prawa do skorzystania przez „małego przedsiębiorcę” ze zwolnienia z wpłacania podatku dochodowego w formie miesięcznych zaliczek na skutek powstania zaległości w daninach publicznych (art. 25 ust. 14 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

---

<sup>85</sup> Tak wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 kwietnia 1998 r., K 17/97.

W penologii podnosi się również, że na realizację funkcji prewencji indywidualnej przez kary wskazuje to, czy ograniczane jest zjawisko powrotu do przestępstwa<sup>86</sup>. Opierając się na tym twierdzeniu, uzasadnione wydaje się zatem twierdzenie, że występowanie w regulacjach prawnych jakichkolwiek instytucji prawnych, które wpływają na ograniczenie powrotu do naruszania prawa podatkowego, np. poprzez zwiększenie dolegliwości dla osób wielokrotnie karanych, wpływać będzie na realizację przez sankcje podatkowe funkcji prewencyjnej. Jednocześnie w wypadku polskich sankcji podatkowych brak jest jakichkolwiek regulacji prawnych, które przy stopniowaniu dolegliwości uwzględniałyby okoliczność uprzedniego naruszenia norm prawa. Analiza wyłącznie normatywna prowadzi zatem do uznania, że w zamierzeniu ustawodawcy sankcje podatkowe nie realizują bezpośrednio funkcji prewencyjnej.

Ustalenie funkcji prewencyjnej sankcji wymaga również odwołania się do sfery psychologicznej. Jest to uzasadnione przede wszystkim tym, że przedstawiciele nauki oraz orzecznictwo, uzasadniając prewencyjny charakter sankcji podatkowych (także sankcji w prawie administracyjnym), odwołują się właśnie do psychologicznego oddziaływania sankcji<sup>87</sup>.

Na płaszczyźnie psychologicznej wpływ sankcji podatkowych należy rozpatrywać w kontekście sytuacji przymusowej, jaka powstaje w związku z zagrożeniem zastosowania sankcji. Oddziaływanie prewencyjne na adresata normy poprzez stosowanie sankcji w ujęciu psychologicznym polega na stworzeniu w stosunku do naruszających normy zniechęcających sytuacji motywacyjnych<sup>88</sup>. W odniesieniu do sankcji prawnych wywoływana motywacja oparta jest na obawie przed sankcją, wynikającą z ujemnego bilansu przewidywanych następstw zachowania sprzecznego z prawem. Oddziaływanie na motywację poprzez zastosowanie sankcji podatkowych polega na uświadomieniu naruszającemu normę, że w celu uniknięcia dolegliwości powinien przestrzegać obowiązującego prawa. W tym wypadku działa mechanizm związany z założeniem, że świadomość wystąpienia niekorzystnych skutków, powoduje dążenie do uniknięcia tych dolegliwości przez zachowanie odmienne od zabronionego. Funkcja prewencyjna sankcji podatkowych jest zatem realizowana faktycznie poprzez odwołanie się do *stricte* ekonomicznego rachunku zysków i strat, jaki powinien

<sup>86</sup> L. Lernell, *Podstawy nauki polityki kryminalnej. Studia z zagadnień przestępstwa, odpowiedzialności, kary*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1967, s. 416.

<sup>87</sup> Np. M. Mazurkiewicz, *Sankcje prawno-finansowe* [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL. Instytucje ogólne. Tom I*, red. M. Weralski, Ossolineum, Wrocław 1982, s. 352; I. Ożóg, *Czy sankcja VAT jest zgodna z prawem?*, *Prawo i Podatki* 2005, nr 12, s. 3; P. Pietrasz, *op. cit.*, s. 238; M. Stahl, *Sankcje administracyjne w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego* [w:] *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Prof. zw. dra hab. J. Filipka*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2001, s. 658; R. Zelwianiński, *Sankcje za nieprzechowywanie faktur – odpowiedzialność zbiorowa?*, *Przegląd Podatkowy* 1997, nr 11, s. 37; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 kwietnia 1998 r., K 17/97.

<sup>88</sup> Zob. szerszej J. Zieleniewski, *op. cit.*, s. 388.

być dokonany przez osobę zamierzającą naruszyć normę. W zamierzeniu ustawodawcy dla podmiotów nieprzestrzegających normy bilans ten powinien być zawsze niekorzystny, co w założeniu ma powodować, że nie naruszą one prawa w przyszłości.

Konkludując, należy stwierdzić, że sankcjom podatkowym można przypisać funkcję prewencji indywidualnej, która jest realizowana poprzez odstraszenie<sup>89</sup>. Jednocześnie funkcja ta nie może być ustalona w drodze analizy *stricte* normatywnej (wyjątek stanowią obecnie utrata prawa do zwolnienia z wpłacania podatku w formie miesięcznych zaliczek oraz w pewnym zakresie opodatkowanie dochodów nieujawnionych lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych 75-procentową stawką<sup>90</sup>, a także stanowiła poprzednio sankcja dodatkowego zobowiązania w podatku od towarów i usług). Pełnienie funkcji prewencyjnej można z kolei uzasadnić w stosunku do wszystkich sankcji podatkowych poprzez odwołanie się do sfery psychologicznej. W ujęciu psychologicznym sankcje podatkowe powinny bowiem oddziaływać na psychikę adresatów norm prawnych poprzez uświadomienie konieczności przestrzegania tych norm. Ponieważ niniejsze opracowanie ma charakter dogmatycznoprawny, skuteczność tego mechanizmu nie będzie weryfikowana.

---

### 6.1.3. FUNKCJA ODSZKODOWAWCZA

---

Realizacja funkcji odszkodowawczej przez określoną instytucję w prawie cywilnym ma miejsce wówczas, gdy na skutek zastosowania tej instytucji wyrównany zostaje uszczerbek, jakiego doznał poszkodowany, przy czym cel ten zostaje w pełni osiągnięty, jeżeli uszczerbek jest pokryty w całości, a odszkodowanie nie przekracza rozmiarów szkody<sup>91</sup>. Dodać należy, że w doktrynie prawa administracyjnego wskazuje się, że w wypadku sankcji o jej funkcji kompensacyjnej decyduje pozostawanie wysokości dolegliwości w korelacji do wagi naruszonych dóbr oraz wyłączenie możliwości dochodzenia roszczenia odszkodowawczego na drodze cywilnej<sup>92</sup>.

W wypadku sankcji podatkowych funkcja odszkodowawcza może być stosunkowo łatwo realizowana, ponieważ ich stosowanie jest niezależne od wszelkich czynników subiektywnych, a „odszkodowanie” ma zawsze charakter majątkowy. W celu jednoznacznego ustalenia, czy sankcje

---

<sup>89</sup> Odwołując się do badań w krajach anglosaskich, we włoskiej doktrynie podkreśla się duże znaczenie elementu psychologicznego związanego z odstraszeniem podatnika naruszającego prawo poprzez świadomość negatywnych skutków naruszenia prawa, powołując się na to, że nawet w wypadku „osoby niewinnej” samo prowadzenie kontroli podatkowej wywołuje ogromny stres (M. Leccisotti, P. Pistone, *op. cit.*, s. 514).

<sup>90</sup> Zob. J. Zdanowicz, *Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów*, Monitor Podatkowy 2000, nr 5, s. 12.

<sup>91</sup> W. Czachórski, *Zobowiązania – zarys wykładu*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 1998, s. 74.

<sup>92</sup> D. Szumiło-Kulczycka, *op. cit.*, s. 155.

podatkowe pełnią funkcję odszkodowawczą, należy szczegółowo przeanalizować skutki ich stosowania.

Analiza poszczególnych sankcji podatkowych w kontekście wyrównania uszczerbku, jaki spowodowało zachowanie sprzeczne z prawem, pozwala na wyodrębnienie trzech rodzajów sankcji.

Pierwszy rodzaj stanowią sankcje polegające na zwiększeniu wysokości zobowiązania podatkowego z uwagi na zwiększenie podstawy opodatkowania bądź stawki podatkowej. Powiązanie tego typu sankcji podatkowych z niewykonanym zobowiązaniem podatkowym powoduje, że niekorzystny skutek polegający na wymierzeniu naruszającemu normę dolegliwości, jaką wywołuje sankcja obejmuje również niezapłacony podatek (np. sankcja polegająca na podwyższeniu do 50% stawki w stosunku do podatników, którzy zaniżyli dochód na skutek stosowania cen transakcyjnych powoduje, że przy stawce 19%, realna stawka „sankcyjna” wynosi 31%). Ten rodzaj sankcji zapewnia zatem w każdym przypadku uzyskanie przez związek publicznoprawny kompensacji jako wynagrodzenia szkody wynikającej z niezapłacenia podatku. Z uwagi na każdorazowe przekroczenie przez sankcję podatkową ram restytucji, co jest konstytutywną cechą sankcji, funkcja kompensacyjna nigdy nie jest jednak wyłączna.

Drugi typ sankcji podatkowych obejmuje dolegliwości polegające na nałożeniu na podatnika dodatkowego zobowiązania podatkowego. Ten rodzaj sankcji, jeżeli został wobec podatnika zastosowany, nie jest w żadnym zakresie zależny od naprawienia szkody, jaka mogła wyniknąć z niezapłacenia podatku. Sankcje tego typu nie stanowią instytucji, które umożliwiają kompensację ewentualnej szkody wynikającej z uchybienia przez podatnika obowiązkowi.

Ostatni rodzaj sankcji podatkowych polega na utracie przez podatnika korzyści wynikających z przysługujących uprawnień. W związku z realizacją funkcji odszkodowawczej w wypadku tego rodzaju sankcji podatkowych nie jest możliwe jednoznaczne wykazanie, że na skutek ich zastosowania wyrównany zostanie ewentualny uszczerbek majątkowy. Trudność w ustaleniu tego związku wynika przede wszystkim z tego, że często zakres przedmiotowy sankcji podatkowych związanych z odebraniem praw nie pozwala ustalić rzeczywistej wysokości uszczerbku (np. wysokości tej nie da się ustalić w sytuacji niezgłoszenia w obowiązującym terminie kas rejestrujących do przeglądu technicznego). Możliwa jest także sytuacja, w której w wypadku tego typu sankcji znana wysokość szkody nie ma związku z rozmiarem sankcji (np. powstanie zaległości w dowolnej wysokości w świadczeniach publicznoprawnych skutkujące utratą prawa do skorzystania ze zwolnienia z podatku, bez względu na wysokość korzyści, jaką uzyskano z tytułu zwolnienia).

Reasumując, nie można w sposób jednoznaczny stwierdzić, że wszystkie sankcje podatkowe pełnią funkcje odszkodowawcze. W sytuacji wystąpienia szkody spowodowanej zachowaniem sprzecznym z prawem podatkowym, występuje wyraźny podział na trzy grupy sankcji podatkowych,

odpowiadający podstawowemu podziałowi sankcji według kryterium rodzaju dolegliwości (sankcje realizujące cel odszkodowawczy, niepełniące tego celu oraz sankcje, w wypadku których nie jest możliwe ustalenie, czy cel ten zostanie zrealizowany). Dodatkowo podkreślić należy, że kwestia pełnienia przez sankcje podatkowe funkcji odszkodowawczej jest z założenia bez znaczenia dla ich istoty. Jeżeli bowiem celem odszkodowania jest wyrównaniem uszczerbku w majątku, jaki powstał na skutek niewykonania obowiązku, to nie wykroczenie poza granice szkody nie powoduje powstania dolegliwości, będącej konsekwencją zachowania niezgodnego z obowiązkiem. Z kolei to właśnie występowanie dolegliwości stanowiącej w wypadku sankcji podatkowych swoistą „nadwyżkę” ponad wyrządzoną szkodę jest konstytutywną cechą sankcji.

---

#### 6.1.4. FUNKCJA FISKALNA

---

Co do zasady określonego świadczeniu można przypisać funkcję fiskalną, jeżeli jego zapłata skutkuje dostarczeniem związkowi publicznoprawnemu środków pieniężnych w celu ich wydatkowania na finansowanie zadań publicznych. *Prima facie* wydaje się więc, że sankcje podatkowe, które z założenia stanowią dla naruszającego normę dolegliwość majątkową, pełnią funkcję fiskalną. W wypadku sankcji podatkowych problem realizacji funkcji fiskalnej wydaje się jednak złożony.

W literaturze fiskalny charakter sankcji podatkowych jest przypisywany wyłącznie sankcji dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług, co ma być uzasadnione porównaniem wielkości wpływów do budżetu państwa po zmniejszeniu od 1.01.1997 r. stawki tej sankcji<sup>93</sup>. W celu ustalenia, czy określona instytucja finansowoprarna pełni w jakimś stopniu funkcję fiskalną pozornie wystarczające wydaje się stwierdzenie wyłącznie tego, że jej stosowanie skutkuje dostarczeniem wierzycielowi podatkowemu środków pieniężnych. Wychodząc z takiego założenia należałoby oczywiście uznać, że sankcje podatkowe pełnią funkcję fiskalną ponieważ zwiększanie lub zmniejszanie dolegliwości poszczególnych sankcji podatkowych skutkuje z reguły zmianami w wysokości wpływów do budżetu.

Jednocześnie każdy dochód publiczny niezależnie od tytułu prawnego na podstawie którego jest pobierany powoduje zwiększenie zgromadzonych środków, co nie musi automatycznie oznaczać, że jego ustanowienie w zamierzeniu ustawodawcy ma spełnić głównie cel fiskalny. W szczególności traktowanie sankcji jako jednego z instrumentów gwarantujących przestrzeganie prawa pozwalałoby zakwestionować pogląd, który jako jeden z głównych powodów wprowadzenia sankcji powołuje

---

<sup>93</sup> R. Kubacki, *op. cit.*, s. 1.

względy fiskalne. Charakter sankcji podatkowych zbliża je bowiem do instytucji, które przykładowo w niemieckiej doktrynie prawa określone zostały jako podatkowe świadczenia uboczne, służące zabezpieczeniu lub wymuszeniu realizacji głównego roszczenia podatkowego i w związku z tym nakładane są w celach niefiskalnych<sup>94</sup>.

Istotne jest również to, że w świetle wysokości stawek obowiązujących sankcji podatkowych dolegliwość związana z ich zastosowaniem z reguły nie przekracza wysokości zobowiązania podatkowego, z którego wadliwym wykonaniem lub niewykonaniem związane jest stosowanie sankcji. Z kolei jeżeli wysokość sankcji jest niższa niż wysokość samego zobowiązania podatkowego, to trudno jest uznać cel fiskalny jako główny powód wprowadzania sankcji podatkowych.

Uznaniu, że sankcje podatkowe w zamierzeniu ustawodawcy pełnią funkcje fiskalne przeczy także to, iż prawidłowość tej tezy wymaga przypisania prawodawcy założeń niespełniających standardów współczesnego państwa prawa. Jeżeli bowiem ustawodawca wprowadzałby regulacje sankcyjne przede wszystkim po to, by zwiększyć wpływy do budżetu państwa, to faktycznie opierałby zwiększanie wpływów budżetowych na liczbie naruszeń prawa. W tym miejscu powstaje uzasadniona wątpliwość, czy współcześnie w demokratycznym państwie prawa, w którym obowiązująca konstytucja nakłada powszechny obowiązek jego przestrzegania<sup>95</sup>, takie założenie można zaakceptować. Wydaje się, że z uwagi na brak powodów uzasadniających przypisanie prawodawcy tego rodzaju intencji, tezę o uznaniu jako stanowiącego podstawę wprowadzania sankcji założenia o dodatnich dla budżetu skutkach zachowań sprzecznych z prawem należy co najmniej poddać w wątpliwość.

Reasumując, nie kwestionując faktu przyczyniania się sankcji podatkowych do zwiększania dochodów budżetu państwa, należy stwierdzić, że nie pełnią one funkcji fiskalnej w znaczeniu, w jakim przypisuje się tę funkcję innym daninom publicznoprawnym, w tym głównie podatkom.

## 7. GRANICE KSZTAŁTOWANIA SANKCJI PODATKOWYCH

---

### 7.1. SANKCJE PODATKOWE A POSTANOWIENIA KONSTYTUCJI RP

---

Podstawową i niekwestionowaną rolę w wytyczaniu zakresu władztwa podatkowego związków publicznoprawnych odgrywają postanowienia Konstytucji RP ustanawiające obowiązujące

<sup>94</sup> Za I. Mirek, *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Wydawnictwo Prawo i Praktyka Gospodarcza, arszawa 1999, s. 176; podobnie A. Hanusz, *op. cit.*, s. 6.

<sup>95</sup> Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 maja 2002 r., K 20/01, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego Zbiór Urzędowy 2002, nr 3, poz. 24.

zasady konstytucyjne. Zasady te należy stosować oceniając przepisy ustanawiającej kolejne sankcje podatkowe. W szczególności nie ulega wątpliwości konieczność stosowania do wszystkich sankcji podatkowych konstytucyjnych zasad równości, proporcjonalności oraz określoności wynikających z treści art. 32 ust. 1 i 3 Konstytucji RP. Zasady te mają bowiem charakter uniwersalny w stosunku do wszystkich regulacji prawnych i z tego względu odnoszą się wprost do wszystkich typów sankcji podatkowych.

Wątpliwości nie będzie również wywoływać konieczność stosowania zasady powszechności (art. 84 Konstytucji RP) w stosunku do sankcji podatkowych polegających na zwiększeniu wysokości zobowiązania podatkowego lub nałożeniu dodatkowego zobowiązania podatkowego. Niezależnie bowiem od związku, jaki wykazują one z samym zobowiązaniem podatkowym, sankcje tego typu stanowią świadczenia publiczne, które *expressis verbis* wymienia art. 84 Konstytucji RP. Pojawia się natomiast wątpliwość odnośnie konieczności stosowania do sankcji polegającej na zwiększaniu wysokości zobowiązania podatkowego i nakładania dodatkowego zobowiązania podatkowego wymogu ustawowego ustanawiania przewidzianego w art. 217 Konstytucji RP. W doktrynie prawa konstytucyjnego podnosi się bowiem, że pojęcie „danin publicznych”, które zostało użyte w tym przepisie nie obejmuje świadczeń o celu innym niż fiskalny, w tym np. świadczeń sankcyjnych<sup>96</sup>. Wskazuje się przy tym na konieczność stosowania do świadczeń publicznych o celu innym niż fiskalny, np. treści art. 42 ust. 1 Konstytucji RP, który przewiduje zasadę *nullum crimen sine lege*.

Wydaje się, że przedstawione kryterium celu świadczenia, zgodnie z którym art. 217 Konstytucji RP stosuje się wyłącznie do danin o celu fiskalnym, nie znajduje jednak zastosowania do sankcji podatkowych – w czym m.in. wyraża się ich odmienność na tle pozostałych typów sankcji. Sankcje podatkowe, z uwagi na swoje konstytutywne cechy oraz wewnętrzną strukturę zbliżoną do budowy podatku, stanowią bowiem rodzaj daniny publicznej w szerokim ujęciu jako świadczenie na rzecz podmiotu publicznego nakładanego normami prawa publicznego<sup>97</sup>. Za uznaniem konieczności stosowania do sankcji podatkowych zasady ustawowej regulacji przemawia także dyrektywa wykładnia przepisów zgodnie z regułą *ad minori ad maius*. Nie sposób bowiem uznać konieczności stosowania wymogów art. 217 Konstytucji RP do ustanawianych podatków i jednocześnie pominąć te wymogi w stosunku do sankcji podatkowych, które cechuje zdecydowanie wyższy stopień ingerencji w prawo własności, mniejsza akceptacja ze strony podatników oraz krótsza tradycja ich stosowania.

<sup>96</sup> Szerzej na temat konstytucyjnego ujęcia danin publicznych, ciężarów oraz świadczeń publicznych zob. A. Bień-Kacała, *Zasad władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2005, s. 132-134.

<sup>97</sup> Por. I. Mirek, *op. cit.*, s. 28-29.



Pojawia się również wątpliwość odnośnie stosowania zasady wyłączności ustawowej do sankcji podatkowych związanych z utratą uprawnień wynikających z przyznanych praw. W odniesieniu do tego typu sankcji należy uznać konieczność stosowania art. 217 Konstytucji RP w części, w jakiej nakazuje on nakładać daniny wyłącznie w drodze ustawy, ze względu na skutek, jaki wywołuje nałożenie sankcji. W wypadku sankcji polegających na utracie uprawnień efektem ich zastosowania jest zawsze bezpośrednie zwiększenie kwoty płaconego podatku, zwiększenie wysokości podstawy opodatkowania lub konieczność obliczenia i zapłacenia podatku przy wcześniejszym braku takiego obowiązku.

Teoretycznie można rozważyć sytuację, w której nałożony obowiązek nie dotyczy obowiązku zapłaty podatku, lecz obowiązków instrumentalnych oraz jest on nałożony przepisami aktów rangi niższej niż ustawa (np. rozporządzeniem). Jeżeli następnie zostałyby przyznane podmiotowi zobowiązanemu uprawnienie, które wynikałoby również z aktu niższej rangi niż ustawa (np. zwolnienie z obowiązków instrumentalnych), to powstaje wątpliwość, czy ewentualna sankcja polegająca na utracie tego uprawnienie podlegałaby wymogowi określenia w ustawie. Ponieważ opisana sytuacja, zarówno związana z nałożeniem obowiązku, jak i utratą prawa, nie mieści się w „nakładaniu podatków lub danin publicznych”, lecz dotyczy kwestii związanych wyłącznie z ich zapłatą, należy uznać, że w takiej sytuacji art. 217 Konstytucji RP nie znajduje zastosowania. Jednocześnie nie wyklucza to konieczności uregulowania ewentualnej utraty prawa w drodze ustawy z uwagi na inne zasady konstytucyjne. Zgodnie z orzecnictwem Trybunału Konstytucyjnego zasadę wyłączności ustawy wyinterpretowaną z zasady demokratycznego państwa prawa należy odnosić do wszystkich norm o charakterze represyjnym, w tym również administracyjnoprawnych<sup>98</sup>. Tezę tę należy podzielić w całości.

---

<sup>98</sup> Zob. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 września 1995 r., U 4/95, Orzecnictwo Trybunału Konstytucyjnego Zbiór Urzędowy 1995, nr 1, poz. 4.

## 7.2. SANKCJE PODATKOWE A PRAWO PODATKOWE MIĘDZYNARODOWE

### 7.2.1. SANKCJE PODATKOWE A REGULACJE UMÓW MIĘDZYNARODOWYCH

#### 1) Sankcje a postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

Ponieważ postanowienia polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dotyczące dochodów i majątku oparte są przede wszystkim na Modelu Konwencji OECD<sup>99</sup>, analiza postanowień umów zostanie dokonana w oparciu o jej przepisy. Jakkolwiek Model Konwencji nie może być uznany za źródło prawa, to odwołanie do niego, zamiast zbiorczo do wszystkich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania ułatwia prowadzenie czytelnej analizy.

*Prima facie* należałoby uznać, że przepisy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania nie zawierają sankcji bądź norm odnoszących się do sankcji podatkowych. Międzynarodowe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawierają bowiem wyłącznie regulacje, które ograniczają państwa – sygnatariuszy umowy – w pobieraniu podatków, wobec których uprawnienie takie przysługuje na podstawie przepisów prawa wewnętrznego<sup>100</sup>. Jednocześnie zgodnie z art. 24 ust. 1 Modelu Konwencji, obywatele umawiającego się państwa nie mogą być poddani w drugim umawiającym się państwie ani opodatkowaniu, ani związanym z nim obowiązkom, które są inne lub bardziej uciążliwe niż opodatkowanie i związane z nim obowiązki, jakim mogą być poddani w takich samych okolicznościach, w szczególności w odniesieniu do miejsca zamieszkania lub siedziby, obywatele tego drugiego państwa. Wskazany przepis ustanawia zakaz dyskryminacji, który jakkolwiek w praktyce najczęściej będzie stosowany do różnego rodzaju korzyści wynikających z norm wewnętrznego prawa podatkowego, należy uznać, że obejmuje także sytuacje stosowania wobec obywateli innego państwa sankcji podatkowych<sup>101</sup>.

W pozostałym zakresie w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania nie ma żadnych rozwiązań prawnych odnoszących się bezpośrednio do sankcji podatkowych. Z uwagi jednak na to, że sankcje podatkowe polegające na zwiększeniu wysokości zobowiązania podatkowego z racji

<sup>99</sup> Zob. *Modelowa Konwencja OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona. Lipiec 2005*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006, dalej „Model Konwencji”.

<sup>100</sup> B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 223.

<sup>101</sup> Na temat pojęcia i rodzajów dyskryminacji w międzynarodowym prawie podatkowym zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Europejskie prawo podatkowe w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, ODDK, Gdańsk 2001, s. 15-19; L. Hinnekens, *Zakaz dyskryminacji w europejskim prawie podatkowym: czy pokolorować kameleona?*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 1999, nr 1, s. 16 i n.; A. Zalański, *Zakaz dyskryminacji w sferze podatków bezpośrednich w prawie podatkowym Wspólnoty Europejskiej*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2006, s. 7-66.

podwyższenia stawki podatkowej lub podstawy opodatkowania w swojej konstrukcji odpowiadają budowie podatków, należy rozważyć, czy w odniesieniu do tego typu sankcji stosuje się przepisy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Ze względu na zakres przedmiotowy polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania problem ten dotyczy wyłącznie dwóch typów sankcji uregulowanych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Sankcją tego typu stanowi opodatkowanie nieujawnionego dochodu osób fizycznych przy zastosowaniu 75-procentowej stawki podatkowej oraz podwyższenie stawki podatkowej do 50% w stosunku do oszacowanych dochodów podatników, którzy zaniżyli dochód na skutek stosowania cen transakcyjnych.

Wydaje się, że w odniesieniu do dochodu nieujawnionego oraz nieznanego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów nie jest w ogóle możliwe zastosowanie postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. W związku z ustaleniem jurysdykcji podatkowej konkretnego państwa następuje bowiem zawsze ustalenie kraju, z jakiego pochodzi dochód, co faktycznie jest jednoznaczne z ujawnieniem samego dochodu oraz wskazaniem jego rodzaju. Jeżeli natomiast dochód jest ujawniony i oznaczony rodzajowo, to nie ma podstaw do objęcia go sankcją podatkową polegającą na zastosowaniu 75-procentowej stawki podatkowej.

Należy uznać, że także sankcja polegająca na podwyższeniu stawki podatkowej w stosunku do dochodów podatników zaniżonych na skutek stosowania cen transakcyjnych (art. 19 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 30d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) nie wiąże się bezpośrednio z treścią art. 9 Modelu Konwencji, przewidującego opodatkowanie tego typu dochodów. Jakkolwiek sankcja ta dotyczy przerzucania dochodu, to przesłanką jej zastosowania jest – oprócz oszacowania przerzuconego dochodu dokonanego na podstawie przepisów ustaw o podatkach dochodowych – nieprowadzenie dokumentacji transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Sankcja podatkowa polegająca na zastosowaniu 50-procentowej stawki ma zatem charakter następczy w stosunku do konsekwencji stosowania cen transakcyjnych, obejmując swoim zakresem wszystkich podatników polskich podatków dochodowych nie wywiązujących się z nałożonych na nich obowiązków. Brak jest tu zatem związku z regulacjami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w tym sensie, że umowy te nie ograniczają w żadnym stopniu zakresu stosowania i wysokości sankcji.

Reasumując, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od odchođów i majątku oprócz zakazu dyskryminacji, podobnie jak pozostałe źródła prawa podatkowego międzynarodowego rozgraniczające jurysdykcję państw oraz regulujące zakres zwolnień przedstawicieli dyplomatycznych i konsularnych same nie wprowadzają sankcji podatkowych oraz nie zawierają istotnych postanowień wpływających na konstrukcję sankcji.

## 2) Stosowanie sankcji podatkowych a Europejska Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności

Z uwagi na uznanie Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności z dnia 4 listopada 1950 r.<sup>102</sup> jako skutecznego instrumentu przeciwdziałania nadmiernej ingerencji państwa w sferę wolności i praw podatnika<sup>103</sup>, pojawia się problem, na ile jej regulacje ograniczają zakres stosowania sankcji podatkowych.

Największe wątpliwości wywołuje konieczność stosowania do sankcji podatkowych art. 6 Konwencji Europejskiej, który przewiduje, że każdy ma prawo do sprawiedliwego i publicznego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony ustawą przy rozstrzygnięciu o zasadności każdego oskarżenia w wytoczonej przeciwko niemu sprawie karnej. Prawo do sądu obejmuje z kolei obowiązek zapewnienia zasad niezawisłości i bezstronności sądu, terminowego rozpoznania sprawy, jawnego rozpoznania sprawy, domniemania niewinności, równości stron i gwarancji ochrony ich praw w toku procesu oraz prawdy materialnej. Wątpliwości może wywoływać zakres pojęcia „sprawa karna”, o jakim mowa w Konwencji Europejskiej, w tym w szczególności to czy należy nim objąć postępowania związane ze stosowaniem sankcji podatkowych<sup>104</sup>.

Jednocześnie w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka standardy wynikające z art. 6 ust. 1 Konwencji Europejskiej uznano za zachowane w sytuacji stosowania sankcji administracyjnokarnych, do których należy zaliczyć dodatkowe zobowiązanie podatkowe, jeżeli realizacja prawa do sądu jest zapewniona poprzez możliwość skutecznego zaskarżenia do sądu decyzji organów administracyjnych nakładających sankcje<sup>105</sup>. Nie ulega wątpliwości, że w wypadku polskich sankcji podatkowych stronie zobowiązanej zawsze przysługuje prawo do zaskarżenia decyzji drugoinstancyjnej nakładającej sankcje do sądu administracyjnego. Niezależnie zatem od uznania

<sup>102</sup> Dz. U. z 2003 r. Nr 61, poz. 284 ze zm., dalej „Konwencja Europejska”.

<sup>103</sup> Zob. A. Leszczyńska, *Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka oraz Podstawowych Wolności jako instrumentu ochrony praw podatnika*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2004, nr 1-2, s. 9 i n.

<sup>104</sup> Zob. szerzej M. Balcerzak, A. Zalański, *Sądowo-administracyjna kontrola decyzji podatkowych a prawo do rzetelnego procesu (art. 6 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka)*, KPrP 2002, Nr 1, s. 41-43; C. Campbell, *Application of the Charter to Civil Penalties in The Income Tax Act*, Candian Tax Journal 2002, Nr 50, s. 4-9; A. Leszczyńska, *op. cit.*, s. 29-33 i powołane tam orzecznictwo oraz T. Jasudowicz, *Orzeczenia strasburskie. Zbiór orzeczeń za lata 1990-1997*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 1997, s. 160-162 i 231-232. Zob. również wyrok ETPC z 15.06.1999 r. w sprawie *W. S. przeciwko Polsce* (Nr 37607/97), w którym uznano, że grzywna w łącznej wysokości 400 zł powoduje, iż sprawa związana z jej wymierzeniem nie ma charakteru „kryminalnej”. W niniejszej pracy została przyjęta numeracja orzeczeń zgodna z oznaczeniem wyroków na oficjalnej stronie internetowej ETPC.

<sup>105</sup> Zob. m.in. wyrok ETPC z 21.02.1984 r. w sprawie *Öztürk przeciwko RFN* (Nr 8544/79).

poszczególnych sankcji za „karne”, w wypadku wszystkich polskich sankcji podatkowych, standardy wynikające z art. 6 ust. 1 Konwencji Europejskiej należy uznać obecnie za zachowane.

Zgodnie z art. 8 ust. 1 Konwencji Europejskiej, każdy ma prawo do poszanowania swojego życia prywatnego i rodzinnego, swojego miejsca zamieszkania i swojej korespondencji. Na podstawie art. 8 ust. 2 Konwencji Europejskiej ingerencja władzy publicznej w korzystanie z tych praw jest możliwa wyłącznie w uzasadnionych przypadkach przewidzianych w ustawach. Zgodnie z orzecznictwem Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z przepisu tego wynika m.in. konieczność ograniczenia organów administracji skarbowej przeciwdziałających ewentualnym nadużyciom, w tym w szczególności sądowa kontrola czynności związanych z przeszukaniem i zajęciem dowodów<sup>106</sup>. Nie narusza jednak prawa do prywatności ingerencja polegająca na żądaniu od podatnika ujawnienia informacji dotyczących jego prywatnych wydatków<sup>107</sup>. Zachowanie standardu poszanowania życia prywatnego i rodziny w kontekście przepisów regulujących polskie sankcje podatkowe musi być oceniane wyłącznie w odniesieniu do norm postępowania zmierzającego do wymierzenia sankcji.

Na podstawie art. 13 Konwencji Europejskiej, każdy czyje prawa i wolności zawarte w konwencji zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka odwoławczego do właściwego organu państwowego także wówczas, gdy naruszenia dokonały osoby wykonujące swoje funkcje urzędowe.

Zgodnie z art. 14 Konwencji Europejskiej, korzystanie z praw i wolności wymienionych w konwencji powinno być zapewnione bez dyskryminacji wynikającej z jakichkolwiek innych przyczyn. Należy uznać, że przewidziany w art. 14 Konwencji Europejskiej zakaz dyskryminacji odnosi się również do sankcji podatkowych, które teoretycznie mogą ograniczać korzystanie z praw i wolności poprzez nierówne traktowanie.

Ponieważ skutkiem zastosowania sankcji podatkowych jest przeniesienie własności środków pieniężnych, może pojawić się problem obowiązku przestrzegania art. 1 Pierwszego protokołu do Konwencji Europejskiej z dnia 20 marca 1952 r.<sup>108</sup>, zgodnie z którym każda osoba fizyczna i prawna ma prawo do poszanowania swego mienia. W szczególności nikt nie może być pozbawiony swojej własności, chyba że w interesie publicznym i na warunkach przewidzianych przez ustawę oraz zgodnie z ogólnymi zasadami prawa międzynarodowego. Ochrona prawa własności nie narusza jednak prawa państwa do stosowania takich ustaw, jakie uzna za konieczne do uregulowania sposobu korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym lub w celu zabezpieczenia uiszczania

<sup>106</sup> M. Dassel, *Human Rights, European Law and Tax Law: The Implications of the Judgments of the Court of Human Rights in re Funke and of European Court of Justice in re Corbiau*, EC Tax Review 1994, nr 3, s. 87-88 i powołany tam wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 25 lutego 1993 r. w sprawie *Fuke przeciwko Francji* (Nr 10828/84).

<sup>107</sup> *Ibidem*, s. 86-87 oraz powołana tam decyzja Europejskiej Komisji Praw Człowieka w sprawie *Hardy–Spirlet przeciwko Belgii* (Nr 12662/82).

<sup>108</sup> Dz. U. z 1995 r. Nr 36, poz. 175, dalej „Pierwszy protokół do Konwencji Europejskiej”.

podatków bądź innych należności lub kar pieniężnych. Z uwagi na to, że sankcje podatkowe gwarantują wykonanie norm podatkowych należy odnieść się do dopuszczalności pozbawienia prawa do własności na skutek pobrania podatku. W orzeczeniach Europejskiego Trybunału oraz Komisji Praw Człowieka nie jest kwestionowane to, że jakkolwiek świadczenie podatków, w tym ich przymusowa egzekucja, powodują utratę własności przez podatnika, to w świetle art. 1 Pierwszego protokołu do Konwencji Europejskiej jest to ingerencja oczywiście dopuszczalna<sup>109</sup>. W kontekście dozwolonej ingerencji w prawo własności dopuszczalna jest przy tym możliwość nie tylko pobierania podatków, lecz również innych świadczeń publicznych, w tym również kar pieniężnych, do których zalicza się kary pieniężne orzekane w trybie administracyjnym<sup>110</sup>. Wynikający z art. 1 Pierwszego protokołu do Konwencji Europejskiej szeroki zakres dopuszczalnej ingerencji w prawo własności w sytuacji nakładania zobowiązań podatkowych, świadczeń publicznych oraz kar pieniężnych, które to daniny zgodnie z orzecznictwem organów Konwencji Europejskiej obejmują także instytucje zapobiegające naruszaniu prawa poprzez skłanianie obywateli do jego przestrzegania<sup>111</sup>, pozwala sformułować twierdzenie o dopuszczalności stosowania sankcji podatkowych. Ewentualne ograniczenie w nakładaniu sankcji podatkowych wynika natomiast z przewidzianej w art. 1 Pierwszego protokołu do Konwencji Europejskiej zasady równoważenia interesu powszechnego i indywidualnego. W doktrynie wskazuje się, że analiza orzecznictwa Europejskiego Trybunału oraz Komisji Praw Człowieka prowadzi do wniosku, iż naruszenie zasady równowagi następuje w sytuacji podważenia „rozsądnego stosunku proporcjonalności” środków do celu, czyli powstania istotnej dysproporcji środków i celu, pozbawionej racjonalnych podstaw<sup>112</sup>.

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że jakkolwiek Konwencja Europejska ogranicza zakres kształtowania sankcji podatkowych, to nie są to ograniczenia, które w sposób istotny wpływają na kształt sankcji w ich obecnej postaci. W szczególności w porównaniu z ograniczeniami wynikającymi z postanowień Konstytucji RP regulacje Konwencji Europejskiej nie ustanawiają dla sankcji podatkowych granic węższych.

---

<sup>109</sup> Zob. decyzja Europejskiej Komisji Praw Człowieka z dnia 27 września 1976 r. w sprawie *Four Companies przeciwko Austrii* (Nr 7427/82). Szerzej I. Nakielska, *Prawo do własności w świetle Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2002, s. 148-152.

<sup>110</sup> Zob. orzecznictwo w: A. Leszczyńska, *op. cit.*, s. 39-46 oraz I. Nakielska, *op. cit.*, s. 152-153.

<sup>111</sup> I. Nakielska, *op. cit.*, s. 178-179.

<sup>112</sup> C. Mik, *Prawo własności w europejskiej konwencji praw człowieka*, Państwo i Prawo 1993, nr 5, s. 33.

### 7.3 SANKCJE PODATKOWE A PRAWO PODATKOWE WSPÓLNOTY EUROPEJSKIEJ

---

Prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej z uwagi na swój charakter nie zawiera sankcji podatkowych w znaczeniu przyjętym w niniejszej pracy. Brak sankcji jest skutkiem tego, że nie ma norm prawnych regulujących stanowiąc i pobór podatków na rzecz Wspólnoty Europejskiej. Ponieważ prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej korzysta jednocześnie z zasady pierwszeństwa w stosunku do prawa krajowego oraz zasady bezpośredniego stosowania<sup>113</sup>, konieczne jest rozważenie jego roli w kształtowaniu granic sankcji podatkowych.

W skład prawa podatkowego Wspólnoty Europejskiej wchodzi dwie grupy regulacji. Pierwszą stanowią unormowania zawarte w Traktacie z dnia 25 marca 1957 r. o utworzeniu Wspólnoty Europejskiej<sup>114</sup>, które są wzorcem do oceny obowiązującego prawa wewnętrznego. Druga grupa obejmuje regulacje stanowiące podstawę harmonizacji prawa państw członkowskich zawarte głównie w prawie wtórnym.<sup>115</sup> Problem wpływu prawa wspólnotowego na konstrukcję sankcji podatkowych należy rozważyć odrębnie w odniesieniu do tych dwóch zagadnień.

Zgodnie z art. 2 Traktatu WE, podstawowe zadania jakie ma realizować Wspólnota Europejska mają zostać osiągnięte głównie przez ustanowienie wspólnego rynku. Do ustanowienia wspólnego dla wszystkich państw Wspólnoty rynku wymagane jest z kolei zagwarantowanie swobodnego przepływu towarów, usług, osób i kapitałów. Istotną przeszkodę na drodze do osiągnięcia swobodnego przepływu towarów, usług, osób i kapitałów oraz wolnej konkurencji i swobody prowadzenia działalności gospodarczej mogą stanowić regulacje prawne poszczególnych państw członkowskich, w tym także przepisy podatkowe<sup>116</sup>.

Traktat WE zawiera liczne przepisy odnoszące się pośrednio lub bezpośrednio do regulacji o charakterze podatkowym (m.in. art. 23, art. 25, art. 39, art. 43, art. 49, art. 56, art. 58, art. 87–89, art. 90, art. 91–93 i art. 163 ust. 2 Traktatu WE). Każdy ze wskazanych przepisów może ograniczać w mniejszym bądź większym stopniu zakres krajowych regulacji prawnych, w tym również tych o charakterze sankcyjnym. Jednocześnie dla ustalenia granic sankcji podatkowych największe znaczenie

---

<sup>113</sup> Zob. C. Mik, *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2000, s. 293.

<sup>114</sup> Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2, dalej „Traktat WE” (przyjęta numeracja przepisów odpowiada wersji Traktatu WE obowiązującej po zmianach wynikających z Traktatu Amsterdamskiego z dnia 2 października 1997 r., Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/31).

<sup>115</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej*, ODDK, Gdańsk 2005, s. 16.

<sup>116</sup> H. Hamaekers, K. Holmes, J. Głuchowski, T. Kardach, W. Nykiel, *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2006, s. 318.

ma przewidziany w art. 90 Traktatu WE zakaz dyskryminacji, zgodnie z którym żadne Państwo Członkowskie nie nakłada bezpośrednio lub pośrednio na produkty innych Państw Członkowskich podatków wewnętrznych jakiegokolwiek rodzaju wyższych od tych, które nakłada bezpośrednio lub pośrednio na podobne produkty krajowe. Z uwagi na szeroki zakres instytucji mogących skutkować dyskryminacyjnym traktowaniem towarów z innego państwa Unii Europejskiej (zabronione jest nałożenie „bezpośrednio lub pośrednio” „podatków wewnętrznych jakiegokolwiek rodzaju”) należy uznać, że zakaz dyskryminacji odnosi się również do sankcji podatkowych. Tezę tę potwierdzają orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, w których ustalono, że niedopuszczalną dyskryminację stanowią również wyższe sankcje karne za naruszenie prawa podatkowego przy imporcie towarów w porównaniu z sankcjami stosowanymi w wypadku naruszenia przepisów prawa dotyczących obrotu towarami krajowymi<sup>117</sup>. W świetle prawa wspólnotowego dopuszczalne jest jednocześnie dyskryminacyjne różnicowanie stawek sankcji karnych, jeżeli towar jest importowany z kraju niebędącego członkiem Wspólnoty Europejskiej<sup>118</sup>. Powyższe zasady powinno odnieść się również do sankcji podatkowych.

Zgodnie z art. 39 ust. 1 Traktatu WE, zapewnia się swobodę przepływu pracowników wewnątrz Wspólnoty. Na podstawie art. 39 ust. 2 Traktatu WE, swoboda przepływu pracowników obejmuje zniesienie wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową między pracownikami w zakresie zatrudnienia, wynagrodzenia i innych warunków pracy. Jakkolwiek art. 39 Traktatu WE nie wspomina o opodatkowaniu dochodu uzyskanego z tytułu wynagrodzenia, to bezsprzecznie dotyczy on tej kwestii, wprowadzając przede wszystkim zakaz dyskryminacyjnego opodatkowania pracowników – rezydentów i nierezydentów państw członkowskich<sup>119</sup>. Należy uznać, że wskazany zakaz dyskryminacji dotyczy również rozwiązań prawnych wprowadzających sankcje podatkowe, stosowanych w przypadku naruszenia norm związanych z opodatkowaniem dochodu.

Z kolei art. 43 Traktatu WE przewiduje zakaz dyskryminacji w odniesieniu do przedsiębiorców innych państw członkowskich obejmujący również ograniczenia w tworzeniu agencji, filii lub oddziałów. Zakaz dyskryminacji przedsiębiorców dotyczy oczywiście

<sup>117</sup> Zob. wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 25 lutego 1988 r. w sprawie *postępowanie karne przeciwko Reinerowi Drexler* (C-299/86), [1988] ECR 1213; wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 2 sierpnia 1993 r. w sprawie *Komisja przeciwko Francji* (C-276/1), [1993] ECR I-4430, omówione w: Brzeziński, M. Kalinowski, *Europejskie prawo podatkowe... op. cit.*, s. 146-147.

<sup>118</sup> Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 1 lipca 1993 r. w sprawie *Metalsa Srl* (C-276/1), [1993] ECR I-4430.

<sup>119</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Europejskie prawo podatkowe... op. cit.*, s. 24. Zob. także orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości dotyczące zakazu dyskryminacji wynagrodzeń pracowników w: B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Prawo podatkowe... op. cit.*, s. 42-54 i A. Złasiński, *op. cit.*, s. 122-145.



również przepisów prawa podatkowego<sup>120</sup>, w tym także wprowadzania ewentualnych sankcji różnicujących sytuację poszczególnych podmiotów.

Zgodnie z art. 49 Traktatu WE, zakazane jest ograniczanie zasady swobodnego świadczenia usług wewnątrz Wspólnoty Europejskiej przez obywateli państw członkowskich mających siedzibę lub miejsce zamieszkania w państwie innym niż odbiorca usługi. Podobnie jak w wypadku pozostałych swobód traktatowych, przepisy podatkowe dyskryminujące usługodawców z innych państw członkowskich są niezgodne z prawem wspólnotowym<sup>121</sup>. Ponieważ ewentualna dyskryminacja teoretycznie może mieć miejsce także na skutek zastosowania sankcji podatkowych (np. w wyniku zróżnicowania stawek) należy uznać, że podlegają one kontroli z punktu widzenia zgodności z zasadą swobodnego świadczenia usług.

Zgodnie z zasadą swobodnego przepływu kapitału w ramach Wspólnoty Europejskiej przewidzianą w art. 56 ust. 1 Traktatu WE, zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału i płatności między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi. Z uwagi na to, że na przeszkodzie swobodnego przepływu kapitału mogą stanąć regulacje podatkowoprawne, podlegają one kontroli wykonywanej przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości<sup>122</sup>. W takim samym zakresie kontroli podlegać będą ewentualne przepisy wprowadzające sankcje podatkowe ograniczające przepływ kapitałów. Zaznaczyć należy, że w myśl art. 58 ust. 1 lit. b Traktatu WE, zakaz ograniczania swobody przepływu kapitałów nie narusza prawa państw członkowskich do podejmowania wszelkich niezbędnych środków do zapobiegania naruszeniom ich ustaw i aktów wykonawczych, zwłaszcza w sferze podatkowej. Należy uznać, że szeroka formuła jaką zawiera wskazany przepis wprowadza możliwość posługiwania się również sankcjami podatkowymi, przy czym państwa członkowskie muszą przestrzegać m.in. zasady proporcjonalności oraz uwzględniać swobody traktatowe (zob. art. 58 ust. 3 Traktatu WE).

Reasumując, przewidziane w Traktacie WE zakazy dyskryminacji gwarantujące ochronę swobód traktatowych należy stosować również jako wzorzec do oceny przepisów regulujących sankcje podatkowe.

---

<sup>120</sup> Zob. wyroki Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości omówione w: B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Prawo podatkowe... op. cit.*, s. 54-78; L. Hinnekens, *op. cit.*, s. 25-30; A. Złasiński, *op. cit.*, s. 168-195.

<sup>121</sup> Zob. wyroki Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawach *Jessica Safir* (wyrok z dnia 28 kwietnia 1998 r., C-118/96, [1998] ECR I-1897), *Eurowings* (wyrok z dnia 26 października 1999 r., C-294/97, [1999] ECR I-7449) i *Vestergaard* (wyrok z dnia 28 października 1999 r., C-55/98, [1999] ECR I-7643) omówione w: B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Prawo podatkowe... op. cit.*, s. 70-83.

<sup>122</sup> Szerzej B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Prawo podatkowe... op. cit.*, s. 84-86.

Sankcje podatkowe ograniczone są również postanowieniami prawa wtórnego Wspólnoty Europejskiej dotyczącymi podatków pośrednich. W pierwszej kolejności należy rozważyć ograniczenia sankcji podatkowych wynikające z przepisów regulujących podatek od towarów i usług.

Dla wytyczenia granic sankcji podatkowych najistotniejsze znaczenia mają postanowienia Dyrektywy Rady 2006/112/EC z dnia 29 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>123</sup>. Ponieważ Dyrektywa VAT 2006/112/EC wprowadza liczne rygorystyczne ograniczenia w związku z przyjmowaną konstrukcją podatku od towarów i usług, powstaje wątpliwość, na ile ograniczenia te będą dotyczyły sankcji podatkowych. Na marginesie należy wskazać, że jakkolwiek przepisy Dyrektywy VAT 2006/112/EC oraz większości pozostałych dyrektyw same nie ustalają sankcji i nie wskazują bezpośrednio na możliwość wykorzystania sankcji podatkowych, to wskazanie kar administracyjnych jako instrumentu przeciwdziałającego naruszeniu prawa w związku ze zwrotem podatku nastąpiło w art. 7 ust. 5 Ósmej Dyrektywy Rady 79/1072/EEC z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych – zasady zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom nieposiadającym siedziby na terytorium kraju<sup>124</sup>.

Wpływ wymaganej postanowieniami prawa wspólnotowego konstrukcji podatku od towarów i usług na zakres sankcji podatkowych przedstawia się w sposób zróżnicowany w odniesieniu do poszczególnych rodzajów sankcji. Przykładowo dla ograniczenia zakresu sankcji podatkowych polegających na utracie przyznanych uprawnień, szczególne znaczenie ma zakaz naruszania neutralności podatku od towarów i usług w sferze konkurencyjności. Doniosłość zasady neutralności podatku od towarów i usług powoduje bowiem, że ewentualne sankcje podatkowe skutkujące utratą prawa do odliczenia podatku naliczonego nie mogą naruszać tej zasady<sup>125</sup>. Jeżeli zatem zachowane są wszystkie warunki wymagane prawem wspólnotowym związane z odliczeniem podatku naliczonego, to przepisy krajowe nie mogą bezzasadnie pozbawiać podatnika tego prawa. Niezależnie od typu sankcji podatkowej wszystkie przepisy wprowadzające każdą sankcję będą oczywiście oceniane z punktu widzenia zgodności z prawem wspólnotowym, w tym ewentualnego wpływu na zachowanie neutralności opodatkowania<sup>126</sup>.

<sup>123</sup> Dz. Urz. WE z 2006 r. Nr L 347, s. 1, dalej „Dyrektywa VAT 2006/112/EC”.

<sup>124</sup> Dz. Urz. UE z 1979 r. Nr L 331, s. 11.

<sup>125</sup> Zob. uzasadnienie wyroku Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 21 marca 2000 r. w sprawie *Gabalfrisa SL i inni* (C-110/98), ECR I-1577 omówiony w: K. Sachs (red.), *op. cit.*, s. 444-445. Szerzej W. Maruchin, *Czy polskie przepisy są zgodne z prawem wspólnotowym i Konstytucją?*, Prawo i Podatki 2008, nr 5, s. 5-8.

<sup>126</sup> Zob. w odniesieniu do sankcji dodatkowego zobowiązania w podatku od towarów i usług np. wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 stycznia 2009 r. w sprawie *K-1 Sp. z o.o.* (C-502/07).

Przepisy prawa wspólnotowego wytyczają również granice kształtowania sankcji podatkowych polegających na podwyższeniu stawki podatkowej w sytuacji naruszenia norm regulujących opodatkowanie podatkiem od towarów i usług. Przepisy prawa wspólnotowego przewidują do dnia 31 grudnia 2010 r. wprowadzić wyłącznie minimalną stawkę podatkową w wysokości 15% bez określenie jej górnego pułapu (art. 97 ust. 1 Dyrektywy VAT 2006/112/EC). Jednocześnie nie oznacza to możliwości ewentualnego podwyższania w prawie krajowym obowiązujących stawek do nieograniczonej wysokości. Zgodnie z orzecznictwem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości prawo wspólnotowe opiera się na ogólnych zasadach prawa, w tym m.in. na zasadzie proporcjonalności, która w związku z realizacją swobód wspólnotowych nakazuje posługiwanie się w prawie wewnętrznym środkami współmiernymi do zamierzonego efektu<sup>127</sup>.

Ograniczenia w konstrukcji sankcji podatkowych będą również wynikać z przepisów prawa wspólnotowego dotyczących akcyzy. Poszczególne źródła prawa wspólnotowego harmonizujące akcyzę na terenie Wspólnoty Europejskiej nie zawierają jednocześnie bezpośrednich odniesień do sankcji podatkowych. W tym miejscu należy zatem ogólnie wskazać na konieczność ograniczania kształtu ewentualnych sankcji podatkowych (np. w zakresie wysokości stawek, które mogą zakłócać swobodę przepływu towarów, rozszerzania przedmiotu bądź podstawy opodatkowania, jurysdykcji podatkowej itp.) przepisami rozporządzeń, dyrektyw i decyzji regulujących harmonizację akcyz w państwach Wspólnoty Europejskiej.

Analiza postanowień poszczególnych dyrektyw dotyczących zbliżenia konstrukcji podatków bezpośrednich pozwala stwierdzić, że nie ustanawiają one sankcji oraz odnoszą się do nich w niewielkim stopniu<sup>128</sup>. W szczególności przepisy Dyrektywy PS oraz Dyrektywy IRP wskazują na dopuszczalność stosowania w prawie krajowym rozwiązań prawnych mających na celu zapobieganie naruszeniom prawa (w Dyrektywie IRP określonych jako przepisy „niezbędne”), do których należy zaliczyć przepisy ustanawiające sankcje podatkowe, również w sytuacji, gdy ograniczają one lub nawet uniemożliwiają podatnikom korzystanie z regulacji dyrektywy (art. 1 ust. 2 Dyrektywy PS i art.

<sup>127</sup> Zob. K. Lasiński-Sulecki, *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe w VAT – próba oceny zgodności z europejskim prawem wspólnotowym*, Przegląd Podatkowy 2006, nr 5, s. 9.

<sup>128</sup> Zob. Dyrektywa Rady 90/434/EEC z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu podatkowego dla fuzji, podziałów, wniesienia majątku, zamiany udziałów, dotyczących spółek różnych państw członkowskich (Dz. Urz. WE z 1990 r. Nr L 225, s. 1), dalej „Dyrektywa MD”; Dyrektywa Rady 90/435/EEC z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i zależnych w różnych państwach członkowskich (Dz. Urz. WE z 1990 r. Nr L 225, s. 6), dalej „Dyrektywa PS”; Dyrektywa Rady 2003/48/EC z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek (Dz. Urz. WE z 1990 r. Nr L 157, s. 38); Dyrektywa Rady 2003/49/EC z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich (Dz. Urz. WE z 1990 r. Nr L 157, s. 49), dalej „Dyrektywa IRP”.

5 ust. 1 Dyrektywy IRP). Dyrektywy dotyczące podatków bezpośrednich zawierają także regulacje prawne, które można zakwalifikować jako dopuszczające posługiwanie się w prawie krajowy sankcjami o charakterze pozornym (zob. art. 11 ust. 1 lit. a Dyrektywy MD, art. 4 ust. 2 Dyrektywy PS, art. 4 ust. 2 i art. 5 ust. 2 Dyrektywy IRP).

Reasumując, na gruncie europejskiego prawa podatkowego zakres sankcji podatkowych jest ograniczony głównie zakazem dyskryminacji gwarantującym ochronę swobód wynikających z Traktatu WE oraz zasadą proporcjonalności. W stosunkowo niewielkim zakresie następuje natomiast ingerencja prawa wtórnego Wspólnoty Europejskiej w dopuszczalny zakres sankcji podatkowych. Dla ograniczenia zakresu sankcji podatkowych w podatkach pośrednich istotne znaczenie ma głównie zakaz naruszania neutralności podatku od towarów i usług.

## 8. FUNKCJONOWANIE SANKCJI PODATKOWYCH

---

### 8.1. PODMIOTOWY ZAKRES STOSOWANIA SANKCJI PODATKOWYCH

---

Sankcje podatkowe mogą być teoretycznie stosowane w stosunku do każdego podmiotu zobowiązanego w stosunku podatkowym. W prawie podatkowym, podobnie jak w innych gałęziach prawa publicznego<sup>129</sup>, ustawodawca posługuje się z reguły dodatkową kwalifikacją prawną poprzez wyodrębnienie potencjalnych adresatów sankcji.

Z obowiązujących regulacji prawnych wynika, że podstawowym podmiotem odpowiadającym z tytułu sankcji jest podatnik jako podmiot, na który w pierwszej kolejności nałożono obowiązek zapłaty podatku oraz obowiązki instrumentalne. Jediną sytuację, w której jako podmiot podlegający sankcji oznaczono nie podatnika, lecz wskazano jako odpowiedzialny każdy podmiot, który narusza prawo, przewiduje art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej wystawi fakturę VAT z wykazaną kwotą podatku do zapłaty, jest ona zobowiązana do jego zapłaty również w sytuacji, gdy faktura nie odzwierciedla rzeczywistego stanu faktycznego. Pozostałe przypadki stosowania sankcji podatkowych przewidują jako podmiot odpowiedzialny podatnika, przy czym następuje to wprost (np. „podatnicy tracą prawo do zwolnienia”) lub wynika z istoty danej sankcji (np. 75-procentowa stawka w podatku dochodowym od osób fizycznych, może być stosowana wyłącznie do opodatkowania dochodu podatnika).

---

<sup>129</sup> Zob. M. Szydło, *Charakter i struktura prawna administracyjnych kar pieniężnych*, *Studia Prawnicze* 2003, nr 4, s. 139.

Z obowiązujących przepisów wynika, że w sytuacji określenia w przepisach podmiotu odpowiedzialnego z tytułu sankcji nie następuje z reguły zawężenie jej zakresu podmiotowego w porównaniu z zakresem podmiotowym podatku poprzez bezpośrednie wskazanie określonej kategorii podmiotów zagrożonych sankcją (np. przedsiębiorców, pracodawców), tak jak ma to miejsce w sankcjach prawa administracyjnego<sup>130</sup>. Ponieważ jednak obowiązki, których naruszenie zagrożone jest sankcją, dotyczą wyłącznie pewnych grup podmiotów (np. brak prowadzenia dokumentacji dotyczącej stosowania cen transakcyjnych może dotyczyć wyłącznie podatnika–przedsiębiorcy), naturalne ograniczenie zakresu podmiotowego sankcji następuje poprzez odpowiedni zakres przedmiotowy sankcji podatkowej.

Analiza obowiązujących przepisów prowadzi do wniosku, że pomimo nałożenia na płatników oraz inkasentów licznych obowiązków, z jednym wyjątkiem brak jest sankcji podatkowych odnoszących się do tych podmiotów. Jediną instytucją pełniącą funkcję sankcji podatkowej są bowiem odsetki za zwłokę, które obciążają płatnika oraz inkasenta.

Obowiązujące regulacje prawne z wyjątkiem odsetek za zwłokę nie zawierają także sankcji podatkowych stosowanych wyłącznie wobec następców prawnych oraz podmiotów przekształconych z tytułu naruszenia przez nich obowiązków wynikających z ich statusu prawnego. Następca prawny oraz podmiot przekształcony wstępując w sytuację prawną podatnika ponoszą jednocześnie odpowiedzialność z tytułu sankcji wymierzonych uprzednio temu podatnikowi. W tym miejscu powstaje problem słuszności obciążenia podmiotów przekształconych i następców prawnych sankcjami podatkowymi wymierzonymi wcześniej innemu podmiotowi, w sytuacji gdy na skutek niewykonania lub nieprawidłowego wykonania obowiązku podatek nie uzyskał korzyści majątkowych. Wydaje się, że racjonalne operowanie sankcjami podatkowymi przemawia za tym, by odpowiedzialność z tytułu sankcji była powiązana z korzyściami, jakie na skutek wcześniejszego naruszenia prawa przez podatnika uzyskał któryś z tych podmiotów.

W zakresie odpowiedzialności osób trzecich odpowiadających za zaległości podatnika oprócz odsetek za zwłokę, które dotyczą niewykonania przez osobę trzecią nałożonego na nią zobowiązania oraz są ograniczone zakresem odpowiedzialności głównego dłużnika, obowiązujące przepisy nie przewidują sankcji podatkowych. Co więcej, w doktrynie podkreśla się, że z regulacji prawnych wynika, iż intencją ustawodawcy uchwalającego przepisy o odpowiedzialności osób trzecich było jej ograniczenie w taki sposób, by w żadnej sytuacji nie przekraczała kwoty, do której uiszczenia zobowiązany jest sam podatnik, płatnik lub inkasent, co ma na celu wyeliminowanie ewentualnego

---

<sup>130</sup> Zob. D. Szumiło-Kulczycka, *op. cit.*, s. 139-143.

sankcyjnego charakteru tej odpowiedzialności<sup>131</sup>. Ponieważ zakres przedmiotowy odpowiedzialności osób trzecich dotyczy zaległości podatkowych podatnika, należy jednocześnie uznać, że obejmuje również odpowiedzialność z tytułu sankcji podatkowych wymierzonych wcześniej podatnikowi. Skutkiem zastosowania każdej z sankcji podatkowych jest bowiem podwyższenie istniejącego lub wymierzenie dodatkowego zobowiązania podatkowego<sup>132</sup>. Jednocześnie obecnie orzecznictwo sądowe uznaje, że w wypadku sankcji dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług wymierzonego spółce, nie stanowi ona zaległości podatkowej za którą powinien odpowiadać członek zarządu jako osoba trzecia<sup>133</sup>. Sąd oparł przy tym swoje stanowisko na charakterze sankcji dodatkowego zobowiązania podatkowego. Wydaje się, że z uwagi na uzasadnienie przyjętego przez Sąd stanowiska specyficznym charakterem sankcji dodatkowego zobowiązania podatkowego (sankcja ta nie jest podatkiem obrotowym, znajdując jednocześnie zastosowanie tylko do naruszeń prawa dotyczących tego podatku), zaprezentowane uzasadnienie nie może znaleźć zastosowania do pozostałych sankcji podatkowych. Nie polemizując z przedstawionym stanowiskiem Sądu, które może budzić istotne wątpliwości w świetle brzmienia przepisów ustanawiających sankcję dodatkowego zobowiązania podatkowego, należy zaproponować odrzucenie przez ustawodawcę odpowiedzialności osób trzecich z tytułu sankcji podatkowych wymierzonych podatnikowi z uwagi na ich charakter (instrument zwiększający skuteczność norm prawa poprzez oddziaływanie głównie prewencyjne). W szczególności powstaje problem słuszności obciążenia osób trzecich sankcjami podatkowymi wymierzonymi wcześniej innemu podmiotowi, w sytuacji gdy podatnik nie uzyskał korzyści majątkowych. Wydaje się, że także w tym przypadku racjonalne operowanie sankcjami podatkowymi przemawia za powiązaniem odpowiedzialność z tytułu sankcji z korzyściami, jakie na skutek wcześniejszego naruszenia prawa przez podatnika uzyskała osoba trzecia.

## 8.2. PRZEDMIOTOWY ZAKRES STOSOWANIA SANKCJI PODATKOWYCH

---

Przedmiotem sankcji podatkowych są zachowania polegające na niewykonaniu lub nieprawidłowym wykonaniu obowiązków wynikających z norm prawa podatkowego. Katalog zachowań objętych sankcjami podatkowymi jest co do zasady nieograniczony. Teoretycznie zakresem

<sup>131</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2007, s. 741.

<sup>132</sup> Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 listopada 2005 r., I FSK 305/05 oraz wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 22 kwietnia 2005 r., I SA/Op 151/04 [w:] *Ordynacja podatkowa. Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych*, red. B. Dauter, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2007, s. 337 i 340-341.

<sup>133</sup> Zob. Uchwała NSA z 16.11.2009 r., sygn. akt I FPS 2/09, niepublikowana.

przedmiotowym sankcji podatkowych można objąć każde zachowanie podmiotu zobowiązanego naruszające nałożony na niego obowiązek. Zachowanie związane z nieprzestrzeganiem norm prawa podatkowego obejmuje działanie (np. „podatnik w złożonej deklaracji wykazuje kwotę zobowiązania niższą od należnej”) oraz zaniechanie (np. „podatnik nie ujawnia źródeł przychodu”). Możliwa jest również sytuacja, w której zachowanie obejmuje zarówno działanie, jak i zaniechanie („obowiązek powstał wskutek powołania się podatnika przed organem podatkowym na określoną okoliczność” i „należny podatek nie został zapłacony”).

Na stronach zobowiązanych w stosunku podatkowoprawnym ciążą różnorodne obowiązki, w ramach których wyróżnić można obowiązek główny w postaci zapłaty podatku oraz towarzyszące mu obowiązki o charakterze instrumentalnym. Analizując katalog zachowań objętych sankcjami podatkowymi w pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na zależność między występowaniem sankcji a rodzajem podatku. Sankcje nie występują w podatkach lokalnych, które pobierane są przez samorządowe organy podatkowe. Nie jest przy tym jasne, czy jest to spowodowane wystarczającą skutecznością norm regulujących te podatki (co wydaje się wątpliwe), niewielkim znaczeniem przypisywanym przez ustawodawcę tym podatkowi, małym stopniem skomplikowania ich konstrukcji (co jednak nie wpływa na jasność przepisów i związany z tym brak problemów interpretacyjnych) czy też wątpliwościami co do profesjonalizmu samorządowych organów podatkowych w stosowaniu sankcji. Można również domniemywać, że o niestosowaniu sankcji podatkowych w podatkach lokalnych mogło zadecydować założenie braku konieczności karania, ponieważ w kontekście wysokości stawek i zakresów przedmiotowych mogą one nie być postrzegane jako podatki „uciążliwe”, co może obniżać tendencję do naruszania prawa. Z kolei w podatkach, których wpływ do budżetu państwa stanowią większą część dochodów podatkowych, występują różne rodzaje sankcji podatkowych, które cechuje znaczny stopień uciążliwości. Zauważyć również należy, że sankcje podatkowe dotyczą w przeważającej większości zobowiązań opartych na samoobliczeniu podatku. Należy stwierdzić, że stosowanie sankcji w podatkach istotnych z punktu widzenia dochodów budżetu państwa oraz tych, w których wysokość zobowiązania jest deklarowana przez podatnika, jest uzasadnione.

Z zakresu przedmiotowego sankcji podatkowych wynika, że obejmują one przede wszystkim nieujawnianie podstaw oraz przedmiotu opodatkowania, nieprowadzenie ksiąg podatkowych lub prowadzenie ich w sposób nierzetelny oraz podawanie w składanych deklaracjach nieprawdziwych danych. Jakkolwiek sam brak zapłaty podatku schodzi przy tym na dalszy plan, podkreślić należy, że z uchybieniem obowiązków o charakterze instrumentalnym związane jest zwykle zaniżenie kwot należnych zobowiązań.

---

## 9. PODSUMOWANIE

---

Prawo podatkowe jako gałąź prawa, którą cechuje ingerencyjność norm, rozbieżność interesów stron stosunku prawnego, tetyczny charakter stosunków prawnych oraz władcza metoda ich regulacji, jest nieodłącznie związane ze stosowaniem przymusu. Konieczność stosowania przymusu dodatkowo uzasadnia również główny cel regulacji prawa podatkowego. Instytucjami, które jako związane ze stosowaniem przymusu mogą także wpływać na zwiększenie skuteczności norm prawa podatkowego są sankcje prawne, które nie mając charakteru sankcji egzekucyjnych nie są także karami za popełnienie przestępstw oraz wykroczeń podatkowych. Sankcje tego typu określane jako „sankcje podatkowe”, to wymierzane przez organy właściwe do stosowania prawa podatkowego oraz w trybie procedury podatkowej konsekwencje naruszenia obowiązków wynikających z norm materialnych prawa podatkowego przez jego adresata, które z punktu widzenia jego interesu ekonomicznego powodują powstanie niekorzystnej dlań sytuacji prawnej lub faktycznej w porównaniu z sytuacją, jaka powstałaby, gdyby adresat nie naruszył normy oraz w ocenie prawodawcy są traktowane jako kara.

Sankcje podatkowe należy uznać za instytucje, które nie są bezwzględnie konieczne do funkcjonowania prawa podatkowego. Ewentualna całkowita rezygnacja ze stosowania sankcji podatkowych, z uwagi na możliwość przeprowadzenia egzekucji nieuregulowanych należności, nie powinna zatem skutkować faktycznym wyeliminowaniem norm, których wykonanie mogłyby gwarantować te sankcje. Jednocześnie z uwagi na cechy sankcji podatkowych wykorzystanie ich jako instrumentu gwarantującego skuteczność norm w miejsce sankcji karnych skarbowych oraz w celu „wzmocnienia” sankcji egzekucyjnych, dla ustawodawcy stanowi dogodny argument za ich wprowadzeniem czy też utrzymaniem. Na decyzję o wprowadzaniu nowych sankcji podatkowych wpływ może mieć w szczególności nieskuteczność pozostałych czynników gwarantujących wykonanie prawa lub chęć zwiększenia tej skuteczności bez konieczności kryminalizacji kolejnych czynów niezgodnych z prawem.

Analiza obowiązujących sankcji podatkowych prowadzi jednocześnie do wniosku, że współcześnie nie funkcjonują one w prawie podatkowym jako wykształcona i stabilna instytucja prawna. Stosunkowo krótkie tradycje stosowania sankcji podatkowych w ich obecnej postaci, brak jednoznacznej i konsekwentnej polityki odnośnie ich wprowadzania do systemu prawnego, niejednoznaczny charakter prawny oraz negatywny odbiór przez podatników powodują, że ustanawianie skutecznych i nienaruszających słusznych praw podmiotów zobowiązanych sankcji wymaga uwzględnienia licznych warunków.



Przeprowadzona w niniejszej pracy analiza norm prawa polskiego i wybranych unormowań innych państw, poglądów doktryny oraz orzeczeń sądowych odnoszących się do sankcji podatkowych pozwala na sformułowanie wniosków, które mogą zostać uwzględnione przy wprowadzaniu kolejnych sankcji podatkowych oraz ocenie dotychczasowych.

Przede wszystkim należy stwierdzić, że jednym z istotnych problemów związanych ze skutecznością norm prawa podatkowego jest intensywność i zakres wykorzystania instytucji opartych na przymusie prawnym oraz stanowiących sankcje podatkowe. Tworząc system sankcyjnego oddziaływania na podmioty zobowiązane, ustawodawca przypisuje konkretnym zachowaniom poszczególne rodzaje sankcji. Problemem wymagającym każdorazowo rozstrzygnięcia w procesie tworzenia prawa jest więc to, czy określone zachowanie sprzeczne z prawem podatkowym powinno być zagrożone karą kryminalną, czy też wystarczające jest wymierzenie sankcji podatkowych, ewentualnie czy właściwe będzie zastosowanie obydwu typów sankcji lub w ogóle rezygnacja z tych instytucji. Decyzja o wykorzystaniu określonej sankcji jaka zapada w toku prac legislacyjnych powinna być przy tym oparta na założeniu, że przyjęte rozwiązanie wpłynie na zwiększenie skuteczności norm, nie naruszając jednocześnie obowiązujących granic prawa wynikających z norm konstytucyjnych oraz prawa międzynarodowego. Ustawodawca zamierzający wprowadzić skuteczny system szeroko rozumianych sankcji, oprócz ogólnych dyrektyw o charakterze prakseologicznym, powinien posługiwać się więc kryteriami, które mogą wskazywać jaką rodzajowo sankcję należy zastosować, by wprowadzona regulacja była skuteczna oraz zgodna z prawem. Wskazać jednocześnie należy, że w doktrynie prawa włoskiego prezentowane jest stanowisko uznające, iż nie jest możliwe wskazanie racjonalnych kryteriów rozgraniczających stosowanie sankcji karnych i podatkowych, ponieważ faktycznie nie istnieje kryterium umożliwiające jednoznaczne ustalenie, jakie zachowanie powinno podlegać odpowiedzialności karnej<sup>134</sup>.

Przeprowadzona analiza wykazała, że w obecnym stanie prawnym sankcjonowanie poszczególnych obowiązków podmiotów zobowiązanych w stosunku podatkowoprawnym opiera się wyłącznie na kryterium formalnym, polegającym na autorytarnej klasyfikacji przez ustawodawcę zachowań jako zagrożonych określoną sankcją. Jedyne czytelne kryterium o charakterze *stricte* ekonomicznym – *nota bene* uzasadnionym – jakim posługiwał się dotychczas ustawodawca było ustanawianie sankcji podatkowych głównie w tych podatkach, które mają istotne znaczenie jako źródło dochodów budżetu państwa. Z kolei w podatkach, z których wpływy nie mają znaczenie pierwszorzędne dla dochodów budżetów związków publicznoprawnych, liczba sankcji podatkowych jest ograniczona. Ustawodawca nie posługuje się z kolei czytelnym miernikiem o

---

<sup>134</sup> Zob. G. A. Micheli, *op. cit.*, s. 65-66.

charakterze prawnym uzasadniającym wybór określonego typu sankcji lub właściwego stopnia jej nasilenia, co dotychczas powodowało wprowadzanie z założenia nieuzasadnionych sankcji podatkowych (np. sankcja dodatkowego zobowiązania podatkowego ze stawką w wysokości 500%, odnoszona do uchybień w zakresie obowiązków instrumentalnych), a obecnie może powodować zbyt pochopną, z punktu widzenia wymogu skuteczności norm prawa, rezygnację z dotychczasowych sankcji. Sankcje podatkowe obecnie tworzone oraz uchylane są więc w sposób intuicyjny, bez głębszych refleksji dotyczących zasadności ich wprowadzania, a często także poprawności konstrukcji legislacyjnej. Należy także stwierdzić, że równoległe z ustanawianiem sankcji podatkowych nie wprowadzono instytucji, które równoważąc dolegliwość związaną ze stosowaniem sankcji, chroniłyby prawa podatników w toku ich wymierzania.

Analiza poglądów polskiej doktryny prowadzi do wniosku, że dotychczas nie ustalono jednoznacznych kryteriów delimitujących stosowanie sankcji podatkowych i karnych, które mogą umożliwić skuteczne i legalne operowanie sankcją w polskim prawie podatkowym. Jednocześnie w związku z badaniami nad problematyką granic penalizacji zachowań sprzecznych z prawem podatkowym w doktrynie zaproponowane zostały zmiany legislacyjne, które pośrednio dotyczą także kwestii rozgraniczenia sankcji administracyjnych oraz kar przewidzianych w Kodeksie karnym skarbowym<sup>135</sup>. Zaproponowane zmiany, odnoszące się nie tylko ściśle do przepisów przewidujących sankcje, lecz zwiększające ochronę praw podatników poprzez rozszerzenie stosowania instytucji o charakterze „pomocowym”<sup>136</sup>, opierają się m.in. na sankcjonowaniu obowiązków instrumentalnych przy zastosowaniu sankcji o charakterze administracyjnym z wyłączeniem kar kryminalnych.

Wydaje się, że wybór na płaszczyźnie normatywnej kryteriów rozgraniczających stosowanie sankcji podatkowych i karnych jest uzależniony m.in. od miejsca sankcji podatkowych w systemie sankcyjnego oddziaływania na podmiot zobowiązany, charakteru prawnego sankcji podatkowych oraz zasad ich stosowania. Powyższe problemy badawcze należy rozstrzygać opierając się na koncepcji norm sprzężonych, w której sankcja jest traktowana jako część normy sankcjonującej.

Podstawowym elementem, który scala wszystkie normy sankcjonujące w spójny system, jest przyczyna ich zastosowania, która sprowadza się do potrzeby reakcji na naruszenie obowiązków wynikających z treści przepisów podatkowych. W systemie norm ustanawianych w celu zapewnienia przestrzegania prawa podatkowego, na który składa się każdy negatywny skutek naruszenia norm tego prawa, dominują jednocześnie sankcje o charakterze

<sup>135</sup> Zob. T. Dębowska-Romanowska, *Następstwa karno-skarbowe nieujawnienia podatku a obowiązki państwa wobec podatników*, Państwo i Prawo 2007, nr 9, s. 23 i n.

<sup>136</sup> T. Dębowska-Romanowska, *Za co karać podatnika, a za co powinno odpowiadać państwo w stosunku do działających w dobrej wierze podatników? (cz. III)*, Prawo i Podatki 2008, nr 1, s. 25-28.

majątkowym. Posługiwanie się dolegliwościami o charakterze majątkowym powoduje, że system sankcji ustanawianych w celu zapewnienia skuteczności norm prawa podatkowego opiera się na spójnej (przynajmniej w założeniach) koncepcji. Sankcje podatkowe będące uzupełniającym elementem tego systemu, z uwagi na swoją konstrukcję oraz tryb stosowania, stanowią przy tym instrument elastyczny oraz dogodny z perspektywy organów podatkowych. Jednocześnie wymiar sankcji podatkowych następuje w sposób niezależny od jakichkolwiek czynników o charakterze subiektywnym. Brak możliwości stopniowania sankcji podatkowych powoduje brak ich koniecznej elastyczności. W szczególności celowe jest wprowadzenie możliwości zmniejszania dolegliwości w sytuacji niewielkiej szkodliwości zachowania naruszającego prawo lub niskiego stopnia winy, a nawet całkowitego odstąpienia od ukarania<sup>137</sup>. Możliwość wymiaru sankcji podatkowych w ustawowych granicach skutkowałaby uniknięciem sytuacji, w których kary kryminalne za przestępstwo i wykroczenie podatkowe są faktycznie mniej dolegliwe niż wymierzone niekiedy za ten sam lub podobny czyn sankcje podatkowe. Rozwiązania takie funkcjonują obecnie w polskim prawie administracyjnym, a także przykładowo we włoskim prawie podatkowym<sup>138</sup>.

Charakter prawny sankcji podatkowych wskazuje, że sankcjom tym można przypisać zawsze funkcję prewencji indywidualnej poprzez odstraszenie, która determinuje ich charakter prawny. Nie wszystkie sankcje podatkowe pełnią z kolei funkcję odszkodowawczą, ponieważ występuje wyraźny podział sankcji na grupy, odpowiadający faktycznie podziałowi według kryterium rodzaju dolegliwości. Sankcje podatkowe z zasady nie pełnią natomiast funkcji represyjnej (jako wyjątek od tej reguły można wskazać dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług w jego historycznej postaci) oraz funkcji fiskalnej.

Sankcje podatkowe mogą być tworzone w granicach, w jakich obecny system prawa dopuszcza ich kształtowanie. Na kształt sankcji podatkowych największy wpływ wywierają normy Konstytucji RP, w tym głównie zasada ustawowej regulacji oraz pozostałe konstytucyjne zasady opodatkowania gwarantujące ochronę praw podatników. Z przeprowadzonych rozważań wynika również, że zakres kształtowania niektórych sankcji w kontekście ochrony praw podatników ogranicza Konwencja Europejska, przy czym z uwagi na regulacje Konstytucji RP nie są to ograniczenia, które w sposób istotny wpływają na ich kształt. Z kolei jedynym postanowieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania odnoszącym się do konstrukcji sankcji podatkowych jest zakaz dyskryminacji. Wzorzec do oceny krajowych przepisów regulujących sankcje podatkowe stanowią

---

<sup>137</sup> Podobny postulat w odniesieniu do sankcji w prawie administracyjnym wymierzanych z tytułu ciężkich deliktów zgłosił M. Wincenciak, *op. cit.*, s. 268-270.

<sup>138</sup> Zob. M. Leccissoti, P. Pistone, *op. cit.*, s. 523.

także regulacje przewidziane w Traktacie WE dotyczące gwarancji ochrony swobód traktatowych (głównie zakaz dyskryminacji oraz zasada proporcjonalności).

Przeprowadzona analiza dopuszczalnych granic kształtowania sankcji podatkowych prowadzi do wniosku, że ustawodawca ma stosunkowo szerokie pole manewru. Jeżeli zatem istnieje potrzeba zagwarantowania skuteczności norm, to w celach prewencyjnych może zostać wprowadzona teoretycznie nieograniczona ilość sankcji podatkowych – pod warunkiem, że nie naruszają określonych wyżej granic. Na zakres wykorzystania sankcji podatkowych wpływać będą przy tym w sposób istotny także wskazane w niniejszej pracy bariery prakseologiczne oraz ograniczenia wynikające z kierunków aktualnej polityki prawa podatkowego.

Analiza zakresu podmiotowego sankcji podatkowych prowadzi do wniosku, że sankcje te mają dokładnie taki sam zakres podmiotowy jak podatki. Ponieważ podatnik jest podmiotem, na który w pierwszej kolejności nakładany jest obowiązek zapłaty podatku, jest on także podstawowym podmiotem odpowiadającym z tytułu sankcji podatkowych. Jednocześnie sankcje podatkowe mogą być wymierzane każdemu, na kogo nałożono obowiązki o charakterze podatkowym, tj. płatnikowi oraz inkasentowi, podmiotowi powstałemu w wyniku przekształcenia, następcy prawnemu oraz osobie trzeciej odpowiadających za zobowiązania podatnika, płatnika oraz inkasenta. *De lege ferenda* należy natomiast postulować, by zgodnie z zasadą proporcjonalności powiązać odpowiedzialność z tytułu sankcji podatkowych z korzyściami, jakie na skutek wcześniejszego naruszenia prawa przez podatnika uzyskał bądź mógł uzyskać nowo powstały podmiot, następca wstępujący w jego sytuację prawną lub osoba trzecia.

W zakresie przedmiotowym sankcji podatkowych mieszczą się zróżnicowane zachowania polegające na niewykonaniu lub nieprawidłowym wykonaniu obowiązków wynikających z norm prawa podatkowego. Nawiązując do poglądów doktryny prawa karnego, zachowania te można określić jako czyny stanowiące obiektywne zdarzenie w otaczającej je rzeczywistości społecznej, które są związane z naruszeniem obowiązujących norm prawa podatkowego. Zakresem przedmiotowym sankcji podatkowych można przy tym objąć teoretycznie każde zachowanie naruszające prawo. Wybór obowiązków, których wykonanie ma dodatkowo gwarantować sankcja podatkowa, powinien być jednocześnie uzależniony nie od intuicji prawodawcy lub wyłącznie od skali wpływów z tytułu określonego podatku, lecz od wyników przeprowadzonych wcześniej badań dotychczasowej skuteczności egzekwowania tych obowiązków. Charakter prawny sankcji podatkowych przemawia z kolei za tym, by nie wprowadzać ich w sytuacjach naruszeń prawa, w których do zagwarantowania jego skuteczności wystarczające jest przeprowadzenie egzekucji (zasada *ultima ratio*). Sankcje podatkowe, które realizują głównie funkcję prewencyjną, z założenia stanowią bowiem uzupełniający element systemu szeroko rozumianych sankcji. Prewencyjna funkcja sankcji

podatkowych przemawia natomiast za tym, by obejmować ich zakresem przedmiotowym głównie zachowania dotyczące nieprawidłowego wykonywania obowiązków związanych z samoobliczeniem podatku.

W świetle ustaleń co do charakteru prawnego oraz zasad funkcjonowania sankcji podatkowych ich ocena, jako instytucji przyczyniających się do zwiększenia skuteczności prawa, nie powinna być negatywna. Przykład ocenianej pozytywnie reformy włoskiego systemu sankcji, efektem której było położenie głównego nacisku na wykorzystanie sankcji o charakterze administracyjnym przy jednoczesnym ograniczeniu sankcji karnych<sup>139</sup> dowodzi, że sam proces rozszerzania zakresu stosowania sankcji podatkowych nie jest tożsamy z naruszeniem słusznych praw podatników; nie jest też związany z wyposażeniem organów administracji skarbowej w instrumenty o nadmiernie opresyjnym charakterze. Problemami, które pojawiają się w związku z wprowadzaniem sankcji (*nota bene* nie tylko podatkowych), jest natomiast ich rzeczywista skuteczność, gwarancje ochrony praw podmiotów zobowiązanych oraz jakość przepisów, które je wyrażają. Rozstrzygnięciu powyższych problemów mogą częściowo pomóc wnioski zawarte w niniejszym opracowaniu, dotyczące charakteru prawnego sankcji podatkowych oraz wskazujące na pożądane kierunki zmian legislacyjnych. W rozwiązaniu problemów dotyczących sankcji podatkowych pomocne będzie w szczególności wykorzystanie możliwie jednoznacznych oraz czytelnych kryteriów delimitujących ich zakres.

Ponieważ dotychczas w polskiej doktrynie nie przeprowadzono kompleksowych badań, w wyniku których ustalonyby jednoznaczne i konkretne kryteria rozgraniczające stosowanie sankcji podatkowych i karnych, celowe jest wskazanie kryteriów, które w ocenie autora mogłyby znaleźć tu zastosowanie oraz tych, którymi posługiwanie się nie jest uzasadnione. Pomocne jest przy tym odwołanie się także do poglądów prezentowanych w literaturze zagranicznej, gdzie wskazuje się na różne kryteria, których zastosowanie można rozważać w polskim prawie. Podkreślić należy, że z uwagi na szeroki i wielowątkowy zakres tej problematyki podane kryteria stanowią wyłącznie pewną propozycję wymagającą dalszych dyskusji z koniecznym uwzględnieniem reguł polityki tworzenia prawa oraz poglądów nauki prawa karnego. Dodać należy, że przytoczone niżej kryteria proponowane w doktrynie również nie mają charakteru ostatecznych, lecz są powoływane jako propozycje.

Przede wszystkim należy stwierdzić, że w systemie szeroko rozumianych sankcji za naruszenie norm istnieje pewna formalna hierarchia wymierzanych dolegliwości (w pierwszej kolejności pozbawienie i ograniczenie wolności, grzywna, a dopiero następnie dolegliwość w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego, zwiększenia stawki podatkowej lub pozbawienia

---

<sup>139</sup> M. Leccissoti, P. Pistone, *op. cit.*, s. 521-523.

uprawnień)<sup>140</sup>, która przemawia za tym, by stosowanie kary kryminalnych było ograniczone wyłącznie do cięższych naruszeń prawa. Niezależnie od tego, że kwestią subiektywną pozostaje indywidualne odczuwanie wymierzanych dolegliwości przez naruszającego prawo, funkcja ochronna prawa karnego wymaga zarezerwowania kar kryminalnych dla właśnie najcięższych naruszeń prawa. Również z uwagi na cechę subsydiarności, prawo karne nie powinno wkraczać tam, gdzie do regulacji stosunków społecznych wystarczające są środki przewidziane w prawie podatkowym. Jeżeli zatem sankcje, które mają zostać wykorzystane w celu gwarantowania wykonania prawa, mają zrealizować wyłącznie funkcję prewencyjną oraz nie ma potrzeby uwzględnienia stopnia zawinienia sprawcy, a czyny naruszające prawo charakteryzuje niski stopień szkodliwości społecznej, to niezasadnym jest posługiwanie się karami kryminalnymi<sup>141</sup>. Penalizacja zachowań sprzecznych z porządkiem prawnym wymaga również zawsze ich oceny jako szkodliwych społecznie w wysokim stopniu, co wymaga z kolei uwzględnienia licznych problemów etyczno-moralnych<sup>142</sup>. W tym świetle sankcje podatkowe jawią się jako instrumenty, którymi można się skutecznie posłużyć w celu realizacji ochrony porządku prawnego w tych przypadkach, gdy nie ma konieczności brania pod uwagę kwestii ocennych. Sankcje podatkowe powinny być zatem wymierzane za czyny, w wypadku których naruszenie prawa ma o tyle mniejsze znaczenie, że w świetle wymogu gwarantowania skuteczności norm prawnych stosowanie kar kryminalnych byłoby zbyt dolegliwe. Z drugiej strony konieczne jest także, by dolegliwość związana z wymiarem sankcji podatkowych była zawsze niższa niż ma to miejsce w wypadku kar kryminalnych. Z punktu widzenia ciężaru naruszenia prawa oraz stopnia wymierzonej dolegliwości sankcje podatkowe powinny więc zostać usytuowane o poziom niżej niż kary kryminalne.

Problemem pozostaje natomiast ustalenie granic ciężaru naruszenia prawa, który powoduje zagrożenie sankcjami podatkowymi lub karnymi. Rozgraniczenie to można oprzeć na rodzaju naruszonego obowiązku (np. rozgraniczenie na obowiązek zapłaty podatku oraz obowiązki o charakterze instrumentalnym)<sup>143</sup>, wysokości uszczupień wpływów do budżetu, jakie spowodowało naruszenie prawa<sup>144</sup> lub elementach subiektywnych (np. stopniu winy naruszającego prawo). Pogląd o zasadności stosowania kryterium ciężaru naruszenia prawa podnoszony jest w literaturze anglosaskiej, w której postuluje się, by odpowiedniki polskich sankcji podatkowych

<sup>140</sup> Por. G. A. Micheli, *op. cit.*, s. 65.

<sup>141</sup> T. Dębowska-Romanowska, *Za co karać podatnika, a za co powinno odpowiadać państwo w stosunku do działających w dobrej wierze podatników? (cz. I)*, Prawo i Podatki 2007, nr 11, s. 2-3.

<sup>142</sup> M. Szydło, *op. cit.*, s. 135.

<sup>143</sup> Tak T. Dębowska-Romanowska, *Następstwa karno-skarbowe... op. cit.*, s. 22 i n.

<sup>144</sup> Stanowisko odrzucające możliwość zastosowania wyłącznie tego kryterium do oceny stopnia społecznej szkodliwości prezentuje T. Dębowska-Romanowska, *Za co karać podatnika, a za co powinno odpowiadać państwo w stosunku do działających w dobrej wierze podatników? (cz. I)*, *op. cit.*, s. 4.

stosować w pierwszej kolejności, natomiast kary kryminalne przewidywać wyłącznie za przestępstwa związane z umyślnymi oraz poważnymi oszustwami<sup>145</sup>. W świetle powyższych twierdzeń rozgraniczenie zakresu sankcji podatkowych oraz karnych może opierać się na kryterium winy w wypadku osób fizycznych (np. umyślne naruszenie norm – kara kryminalna, nieumyślne bądź w ogóle brak winy – sankcja podatkowa) lub stopnia zagrożenia interesu publicznego (np. wysokie uszczuplenie wpływów podatkowych – kara kryminalna, niska wysokość uszczupień wpływów bądź naruszenie mało istotnego obowiązku o charakterze instrumentalnym – sankcja podatkowa). Przyjęcie jako kryterium rozgraniczenia sankcji ciężaru, w jakim naruszono normy wymaga także ograniczenia dolegliwości sankcji podatkowych (np. poprzez zmianę wysokości stawek sankcyjnych lub wprowadzenie dopuszczalnego górnego limitu kwotowego sankcji), tak by nie przekraczała ona dolegliwości z tytułu grzywien wymierzanych za czyn, który z założenia cechuje większy stopień społecznej szkodliwości.

Za zastosowaniem jako kryterium wyboru rodzaju sankcji ciężaru naruszenia prawa, szczególnie w kontekście wysokości uszczupień, jakie zostały spowodowane zachowaniem niezgodnym z prawem, przemawia dodatkowo argument odwołujący się do ekonomicznych kosztów związanych z procesem wymierzania i wykonywania kar kryminalnych, które z reguły przekraczają koszty stosowania sankcji podatkowych<sup>146</sup>.

Nie wydaje się natomiast słuszne posługiwanie się kryteriami opartymi wyłącznie na rodzaju podmiotu odpowiedzialnego za naruszenie normy. Zgodnie z tym kryterium sankcje podatkowe mogłyby być stosowane przykładowo tylko wobec osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych (co byłoby o tyle uzasadnione, że co do zasady nie podlegają one odpowiedzialności karnej, lecz odpowiadają karnie jako tzw. „podmioty zbiorowe”, w sytuacji gdy przestępstwo popełniła osoba fizyczna), natomiast w stosunku do osób fizycznych istniałaby możliwość stosowania wyłącznie sankcji karnych<sup>147</sup>. Teoretycznie można również przyjąć kryterium podmiotowe, opierające się na przyznaniu wybranym podmiotom szczególnego statusu związanego z wykonywaniem określonych czynności (np. przedsiębiorcy, pracodawcy). Wychodząc z założenia, że na podmiotach tych ciąży (z różnych przyczyn) obowiązek zachowania szczególnej dbałości o przestrzeganie prawa, można próbować uzasadniać większą dolegliwość za jego naruszenie (np. wyłącznie w postaci kar kryminalnych). Należy jednak stwierdzić, że przyjęcie kryterium podmiotowego rozgraniczenia

<sup>145</sup> Za K. Devos, *Penalties and Sanctions for Taxation Offences in Selected Anglo-Saxon Countries...* *op. cit.*, s. 35. Kryterium ciężaru naruszenia prawa jest stosowane także w prawie hiszpańskim (zob. E. Sanz Gadea, *op. cit.*, s. 34).

<sup>146</sup> Zob. K. Devos, *Penalties and Sanctions for Taxation Offences in New Zealand...* *op. cit.*, s. 217.

<sup>147</sup> Podane kryterium zostało odrzucone np. przez doktrynę oraz prawodawcę francuskiego (zob. D. Szumiło-Kulczycka, *op. cit.*, s. 37). Zbliżone kryterium stosowane we włoskim prawie podatkowym w doktrynie stanowi przedmiot krytyki (zob. G. Marongiu, *op. cit.*, s. 403-404).

sankcji jest niezasadne przede wszystkim z uwagi na szeroki oraz zróżnicowany zakres podmiotowy większości podatków. Stan, w którym podatnicy tego samego podatku, na których ciążyą te same obowiązki i którzy zachowują się w ten sam – niezgodny z prawem – sposób, podlegają różnym reżimom odpowiedzialności i tym samym różnemu stopniu dolegliwości, stwarza ryzyko nierównego traktowania podmiotów znajdujących się w podobnych sytuacjach. Ponadto powstałaby wówczas trudność wyboru rodzaju sankcji w sytuacjach, gdy dotyczyłoby to tych podmiotów prawa podatkowego, które nie mają odpowiedników w innych gałęziach prawa (np. podmioty nie mające osobowości prawnej lub małżeństwo). Także prewencyjny charakter sankcji podatkowych wskazuje na brak uzasadnienia w uzależnianiu rodzaju sankcji i tym samym reżimu odpowiedzialności od cechy podmiotu (np. przedsiębiorca, pracodawca). Dla wyboru skutecznej i zgodnej z prawem metody gwarantowania skuteczności norm prawa większe znaczenie mają bowiem negatywne skutki, jakie wywołuje zachowanie niezgodne z prawem, niż wybrana indywidualna cecha tego, kto je narusza. Dodatkowo wskazać należy, że jeżeli w stosunku do określonej kategorii podmiotów stosuje się wyższe wymagania w związku z obowiązkiem przestrzegania prawa, to z obiektywnego punktu widzenia wymogi te są trudniejsze do spełnienia. Sankcjonowanie trudniejszych w realizacji obowiązków sankcjami o wyższym stopniu dolegliwości spowoduje zatem, że podmiot znajdujący się już z założenia w gorszej sytuacji, narażony będzie dodatkowo na sankcje dotkliwsze niż pozostałe podmioty. Rozwiązanie takie należałoby ocenić jako niezgodne z wymogiem racjonalnego operowania przymusem w prawie.

Jako rozwiązanie problemu kryteriów rozgraniczających rodzaje sankcji za naruszenie norm prawa podatkowego w doktrynie wskazuje się także na koncepcję, w której o zastosowaniu poszczególnych sankcji decyduje zawsze sąd, „dopasowując” stopień jej dolegliwości do naruszonego obowiązku<sup>148</sup>. Rozwiązanie takie zapewnia uwzględnienie elementu subiektywnego związanego z indywidualnym odczuwaniem przez sprawców negatywnych skutków sankcji przez bezstronny organ, wyposażony w możliwość swobodnego wymiaru sankcji. Należy stwierdzić, że w polskim systemie prawa koncepcja ta jest niemożliwa do zastosowania, ponieważ wymaga diametralnej zmiany zarówno charakteru prawnego, jak i zasad stosowania obowiązujących sankcji podatkowych. Efektem tych zmian byłoby z kolei faktyczne przekształcenie obecnych sankcji podatkowych w kary o charakterze kryminalnym, tożsame z karą grzywny.

Abstrahując od kryteriów podanych w literaturze, nie wydaje się także słuszne stanowisko uzależniające rodzaj odpowiedzialności za naruszenie norm prawa podatkowego od rodzaju podatku, którego dotyczy czyn niezgodny z prawem. Prewencyjna funkcja sankcji podatkowych oraz ich

---

<sup>148</sup> G. A. Micheli, *op. cit.*, s. 65.



uniwersalna budowa powodują bowiem, że mogą one wpływać na zwiększenie skuteczności normy prawa niezależnie od tego, jakiego podatku dotyczy ta sankcja. Podobnie odpowiedzialność karnoskarbowa może obejmować popełnienie wykroczeń i przestępstw związanych z naruszeniem przepisów różnych rodzajów podatków. W świetle charakteru sankcji podatkowych nie sposób także, wykorzystując argumenty wyłącznie normatywne, uzasadnić stanowisko wskazujące na konieczność stosowania określonego typu sankcji, np. wyłącznie w podatkach pośrednich lub bezpośrednich bądź tylko w wybranym podatku.

Niezależnie od podanych wyżej argumentów odwołujących się do analizy normatywnej, które przemawiają za stosowaniem bądź odrzuceniem określonych kryteriów rozgraniczających sankcje podatkowe oraz karne, ostateczny wybór odpowiedniego kryterium powinien uwzględniać różne aspekty polityki tworzenia prawa podatkowego, w tym przede wszystkim ocenę funkcjonowania dotychczasowych środków gwarantujących skuteczności norm prawa podatkowego.

---

# WYKŁADNIA PRAWA PODATKOWEGO UNII EUROPEJSKIEJ DOKONYWANA PRZEZ SĄDY ADMINISTRACYJNE ORAZ ORGANY ADMINISTRACJI PODATKOWEJ

---

IZABELA ANDRZEJEWSKA-CZERNEK

---

## SPIS TREŚCI

---

---

1. Uwagi wstępne .....	90
2. Wykładnia unijnego prawa podatkowego dokonywana przez polskie sądy administracyjne .....	93
2.1. Sytuacja wykładni prawa unijnego przed sądami krajowymi.....	93
2.2. Przebieg wykładni prawa unijnego dokonywanej przez sąd administracyjny.....	99
2.2.1. Wstęp.....	99
2.2.2. Wykładnia zawarta w pytaniach prejudycjalnych.....	101
2.2.3. Wykładnia zawarta w orzecznictwie sądów .....	106
2.3. Podsumowanie.....	108
3. Wykładnia unijnego prawa podatkowego dokonywana przez organy polskiej administracji podatkowej.....	109
3.1. Sytuacja wykładni unijnego prawa podatkowego przez organ podatkowy.....	109
3.2. Przebieg wykładni unijnego prawa podatkowego dokonywanej przez krajowe organy podatkowe .....	110
3.2.1. Uwagi ogólne .....	110
3.2.2. Pomięcie przepisów prawa Unii Europejskiej.....	111
3.2.3. Wykładnia przepisów prawa unijnego contra legem.....	113
3.2.4. Wykładnia rozszerzająca przepisów prawa Unii Europejskiej.....	117

3.2.5.	Pozornie prawidłowa wykładnia przepisów unijnego prawa podatkowego .....	118
3.2.6.	Prawidłowa wykładnia przepisów unijnego prawa podatkowego .....	119
3.3.	Wpływ orzecznictwa sądów na wykładnię unijnego prawa podatkowego stosowaną przez organy podatkowe .....	120
3.3.1.	Uwagi ogólne .....	120
3.3.2.	Wpływ orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych .....	123
3.3.3.	Wpływ orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego .....	124
3.3.4.	Wpływ orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości .....	132
3.4.	Podsumowanie .....	135
4.	Zakończenie .....	136

## 1. UWAGI WSTĘPNE

---

Moment, w którym prawo krajowe schodzi na dalszy plan, ustępując miejsca prawu Unii Europejskiej, jest trudny do uchwycenia<sup>1</sup>. Jest tak dlatego, że prawo unijne i prawo krajowe są (a przynajmniej powinny być) brane pod uwagę równolegle – zgodność prawa krajowego z prawem unijnym powinna być stale monitorowana, praktycznie na każdym szczeblu postępowania przez organami krajowymi państw członkowskich.

Moment, w którym należy zastosować – lub zbadać konieczność zastosowania - prawa Unii Europejskiej następuje z pewnością w czasie postępowania przed sądami krajowymi państwa członkowskiego. Sądy krajowe są zatem tymi podmiotami, które na codzień stosują lepiej lub gorzej zaimplementowanie do krajowych porządków prawnych prawo unijne. To one decydują o zgodności przepisów krajowych z unijnymi czy też o ewentualnej konieczności zadania pytania prejudycjalnego, o sposobie jego sformułowania, o przedstawieniu swojej propozycji odpowiedzi na to pytanie oraz o treści tej odpowiedzi<sup>2</sup>. Wykładnia dokonywana właśnie przez te podmioty<sup>3</sup> ma kluczowe znaczenie z

---

<sup>1</sup> S. Prechal, *Community law in national courts: the lessons from van Schnijdel*, *Common Market Law Review* 1998, nr 35, str. 681.

<sup>2</sup> S. A. Nyikos, *The European Court of Justice and national courts – strategic interaction within the EU judicial process* [w:] Materiały z konferencji *Constitutional Courts*, która odbyła się w dniach 1-3 listopada 2001 r. na Washington University. Materiały zamieszczone są na stronie: <http://law.wustl.edu/higls/index.asp?id=1786>

punktu widzenia prawa unijnego. Jakość stosowania przez sądy krajowe prawa unijnego<sup>4</sup>, a zatem i jakość wykładni, zależy w dużej mierze od znajomości tego prawa przez personel sądów, a także od świadomości prawnej stron sporu<sup>5</sup>, a co za tym idzie – ich doradców<sup>6</sup>. Co ważne, na wykładni sądów zawartej w orzecznictwie powinny wzorować się organy podatkowe. Są one również zobowiązane do dokonywania wykładni unijnego prawa podatkowego.

Obowiązek stosowania prawa podatkowego Unii Europejskiej<sup>7</sup> przez organy administracji podatkowej wynika z przepisów tego prawa (w szczególności z art. 4 ust. 3 tiret 3 i 4 Traktatu o Unii Europejskiej<sup>8</sup> oraz art. 288 tiret 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej).

Z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości (dalej: TS) wynika, że obowiązek podjęcia wszelkich środków koniecznych dla osiągnięcia rezultatu przewidzianego dyrektywami dotyczy wszystkich organów państw członkowskich, a nie tylko sądów<sup>9</sup>. Organ podatkowy są zatem również tymi organami państwa, na których ciąży obowiązek stosowania prawa unijnego.

Obowiązek uwzględniania prawa unijnego przez krajowe organy podatkowe jest podkreślany w orzecznictwie sądów polskich. Warte z pewnością zacytowania jest stwierdzenie zawarte w kilkuset orzeczeniach wojewódzkich sądów administracyjnych (dalej: w.s.a.)<sup>10</sup> oraz Naczelnego Sądu

---

<sup>3</sup> Wchodzą w grę wszystkie podmioty uważane za sądy przez TS - zob. przegląd orzecznictwa zawarty w opinii RzG R. J. Colomera w sprawie C-17/00 z 28 czerwca 2001 r. Zob. też A. Arnulf, *European Union Law*, Londyn 2006, str. 508-509, J. Steinter, *EU Law*, Oxford 2006, str. 204-207, M. Lasota, *Wykładnia autonomiczna w europejskim prawie wspólnotowym – kilka uwag na przykładzie znaczenia terminu 'sąd'* [w:] *Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej* pod red. S. Wronkowskiej, Zakamycze 2005, str. 197-199.

<sup>4</sup> Zbiór zasad dotyczących stosowania prawa unijnego przez sądy krajowe, wynikających z orzecznictwa TS, zawiera obszerne opracowanie A. Wróbla (red.), *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, tom II, M. Szwarz-Kuczer, K. Kowalik-Bańczyk (red.) *Zasady-orzecznictwo-piśmiennictwo*, Warszawa 2007. Interesujące rozważania na temat stosowania przepisów prawa unijnego przez sądy krajowe *ex officio* zawiera artykuł J.J. van Dam, J.A.R. van Eijdsen, *Ex officio application of EC law by national courts of law in tax cases, dostrzety authority or obligation?*, *EC Tax Review* 2009, nr 1, str. 16-28.

<sup>5</sup> Potrzeba skierowania pytania prejudycjalnego do TS może być sugerowana przez strony w czasie postępowania. Zdarza się, iż strony przygotowują treść pytania oraz przedstawiają swoją propozycję odpowiedzi w pismach procesowych.

<sup>6</sup> Szerzej na ten temat S. A. Nyikos, *The European Court... op. cit.*

<sup>7</sup> Próba zdefiniowania pojęcia *prawo podatkowe Unii Europejskiej* została podjęta w opracowaniu I. Andrzejewskiej-Czernek, *Wykładnia językowa prawa podatkowego Wspólnoty Europejskiej w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2006, nr 2, str. 10-14.

<sup>8</sup> Zob. wersje skonsolidowane Traktatu o Unii Europejskiej i Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (dalej: TFUE), Dz.U.U.E. seria C nr 115 z 9 maja 2008 r., str. 0001 – 0388.

<sup>9</sup> Tak np. TS w wyroku z 24 października 1996 r. *Aannemersbedrijf P.K. Kraaijeveld BV e.a. przeciwko Gedeputeerde Staten van Zuid-Holland*, nr C-72/95, par. 55, a także w wyroku z 13 listopada 1990 r., *Marleasing SA przeciwko La Comercial Internacional de Alimentacion SA.*, nr C-106/89, par. 8., oraz w wyroku z 15 czerwca 2000 r., *Brinkmann Tabakfabriken GmbH przeciwko Hauptzollamt Bielefeld*, nr C-365/98, par. 40.

<sup>10</sup> Gros wyroków (ponad 300) podkreślających obowiązek stosowania prawa unijnego przez organy podatkowe wydał WSA w Gliwicach, począwszy od wyroku z 19 stycznia 2007 r., (III SA/GI 947/06), do wyroku z 27 listopada 2009 r., (III SA/GI 781/09).

Administracyjnego (dalej: NSA)<sup>11</sup>: (...) *zastosowanie prawa unijnego w sprawach podatkowych jest obowiązkiem nie tylko sądów administracyjnych, ale także organów władzy państwa, czyli organów podatkowych. Wynika to z faktu, jak wskazano wyżej, że organy podatkowe mają obowiązek przestrzegania prawa i działania w jego granicach, czyli również w granicach prawa unijnego.*

W wyroku z 2 kwietnia 2009 r. (I FSK 4/08), NSA wskazuje również istotne argumenty przemawiające za stosowaniem prawa unijnego przez organy podatkowe:

1. sformułowanie orzeczeń TS dotyczących stosowania prawa unijnego przez organy krajowe wyraźnie wskazuje na to, że sądy są tylko jedną z kategorii organów krajowych mających obowiązek stosowania prawa unijnego,
2. organy administracyjne w państwach członkowskich mają w wielu dziedzinach kompetencje do wydawania aktów administracyjnych lub do podejmowania innych działań, które są normowane w całości lub w części prawem unijnym,
3. TS wyraził pogląd, że również organy administracji, obok sądów, są zobowiązane do przestrzegania zasady pierwszeństwa prawa unijnego wobec prawa krajowego i do odmowy stosowania prawa krajowego niezgodnego z prawem unijnym<sup>12</sup>,
4. akty administracyjne, a także inne czynności organów administracji podlegają kontroli sądowej, a nałożenie obowiązku stosowania prawa unijnego jedynie na sądy, przy równoczesnym braku takiego obowiązku w odniesieniu do organów administracyjnych, prowadziłoby do przyjmowania z góry podwójnego standardu stosowania prawa i powodowałoby stan niepewności co do sytuacji prawnej,
5. nieuwzględnienie prawa unijnego przez organy podatkowe i zapłata z tego powodu przez podatnika określonej kwoty wymierzonego podatku, w przypadku uchylecia decyzji przez sąd administracyjny, który zastosował prawo unijne, jest naruszeniem prawa, które może prowadzić do odpowiedzialności odszkodowawczej państwa polskiego.

Szerokie odniesienie do kwestii stosowania prawa unijnego przez polskie organy podatkowe zawiera również wyrok WSA w Warszawie z 11 kwietnia 2008<sup>13</sup>, w którym Sąd udzielił wprost odpowiedzi na pytanie, czy Minister Finansów, wydając interpretację na mocy przepisów artykułów 14a-14p Ordynacji podatkowej<sup>14</sup>, ma obowiązek uwzględnić przepisy dyrektyw unijnych, czy też, jak wynikało z treści interpretacji będącej przedmiotem zaskarżenia, organy podatkowe mają prawo

<sup>11</sup> Wyrok z 2 kwietnia 2009 r., I FSK 4/08.

<sup>12</sup> Sprawy nr C-103/88 (Fratelli Constanzo) pkt 33, C-97/90 (Hansgeorg Lennartz) pkt 33, C-62/00 (Marks & Spencer).

<sup>13</sup> III SA/Wa 263/08.

<sup>14</sup> Ustawa z 29 sierpnia 1997 r., j.t. Dz. U. z dnia 14 stycznia 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm., dalej: Ordynacja podatkowa.

stosować jedynie polskie przepisy ustaw podatkowych z pominięciem przepisów unijnych dyrektyw. WSA w Warszawie odpowiedział na to pytanie następująco: *nie tylko sądy, ale i organy podatkowe mają obowiązek dokonywać interpretacji przepisów prawa podatkowego z uwzględnieniem regulacji zawartej w przepisach prawa unijnego*. Sąd stwierdził również, że polskie organy podatkowe są zobowiązane - w razie stwierdzenia, że normy prawa polskiego są niezgodne z prawem unijnym - zastosować normy prawa unijnego jako podstawę swoich rozstrzygnięć, odmawiając równocześnie zastosowania norm prawa polskiego<sup>15</sup>. Stwierdzenia te poparł NSA, co wynika z wyroku z 11 marca 2010 r. (sygn. I FSK 61/09). Sąd ten odniósł się do często powoływanego przez organy podatkowe argumentu, że w postępowaniu o wydanie interpretacji dokonują one interpretacji *przepisów prawa podatkowego*, o których mowa w art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej<sup>16</sup>. Zdaniem organów podatkowych wyklucza to interpretację przepisów prawa pochodnego Unii Europejskiej. NSA wskazał jednak przeciwnie, że dyrektywy są źródłem prawa pochodnego, wydawanego na podstawie Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską i dlatego powinny być zaliczane do *przepisów prawa podatkowego* w rozumieniu powyższej definicji. Zdaniem Sądu organ podatkowy, który wydaje interpretację indywidualną, nie może ignorować treści dyrektywy; dotyczy to także tych przypadków, w których prawo krajowe jest z nią sprzeczne. Jeżeli dyrektywa przyznaje podatnikowi pewne prawa, których nie przewiduje prawo krajowe, to – wydając interpretację – organ powinien odnotować, że dyrektywa została niewłaściwie implementowana lub nie została implementowana w ogóle<sup>17</sup>.

## 2. WYKŁADNIA UNIJNEGO PRAWA PODATKOWEGO DOKONYWANA PRZEZ POLSKIE SĄDY ADMINISTRACYJNE

---

### 2.1. SYTUACJA WYKŁADNI PRAWA UNIJNEGO PRZED SĄDAMI KRAJOWYMI

---

Sytuacją wykładni przed sądem krajowym ma miejsce wtedy, gdy dokonanie wykładni unijnego prawa podatkowego w postępowaniu przed tym sądem jest konieczne. Innymi słowy sytuacja wykładni ma miejsce, gdy zakres regulacji prawa krajowego podlegającego wykładni pokrywa się z

---

<sup>15</sup> Tak również S. Biernat, *Przystąpienie Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej: wyzwania dla organów stosujących prawo*, [w:] *Prawo polskie a prawo Unii Europejskiej*, pod red. naukową E. Pionka, Warszawa 2003, s. 106-107.

<sup>16</sup> Zob. chociażby pismo DIS w Warszawie z 22 lutego 2010 r. nr IPPP1-443-116/10-2/EK.

<sup>17</sup> Na podstawie ustnych motywów wyroku, przedstawionych na rozprawie.

zakresem regulacji prawa unijnego<sup>18</sup>. Oczywiście sytuacja wykładni następuje, gdy dokonujemy wykładni prawa krajowego, które zostało uchwalone w wyniku konieczności transpozycji przepisów unijnych do krajowych porządków prawnych, a także wtedy, gdy prawo unijne musi znaleźć zastosowanie w sprawie z innych powodów (należy zwrócić uwagę na to, że przepisy prawa unijnego, będące podstawą zakazu dyskryminacji w sferze podatków bezpośrednich, to bezpośrednio skuteczne przepisy TWE, które nie odnoszą się *expressis verbis* do podatków<sup>19</sup>). Sytuacja wykładni istnieje obiektywnie – niezależnie od tego, czy sąd krajowy fakt ten odnotował. Sytuacja wykładni w tym rozumieniu może – lecz nie musi - zaistnieć zawsze, gdy przepisy unijnego prawa podatkowego znajdują zastosowanie. Stwierdzenie to jest konsekwencją przyjęcia na potrzeby niniejszego opracowania klaryfikacyjnej koncepcji wykładni<sup>20</sup>. Koncepcja ta nieobca jest również samemu Trybunałowi, co wynika choćby z wypracowania przezeń doktryny *acte clair*.

W świetle przepisów prawa unijnego, kompetencje sądów krajowych w kwestii wykładni prawa unijnego są ograniczone. Z art. 234 TWE wynika, że Trybunał Sprawiedliwości jest jedynym sądem właściwym w sprawach orzekania o wykładni Traktatu w trybie prejudycjalnym. Należy przy tym pamiętać, że stosunek łączący sądy krajowe z Trybunałem ma naturę współpracy, nie zaś hierarchicznego podporządkowania.

Zgodnie z art. 234 TWE, w przypadku, gdy pytanie związane z wykładnią jest podniesione przed sądem jednego z Państw Członkowskich, którego orzeczenia podlegają zaskarżeniu według prawa wewnętrznego, sąd ten może zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości z wnioskiem o rozpatrzenie tego pytania, jeśli uzna, że decyzja w tej kwestii jest niezbędna do wydania wyroku. W przypadku, gdy takie pytanie jest podniesione w sprawie zawisłej przed sądem krajowym, którego orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu według prawa wewnętrznego<sup>21</sup>, sąd ten jest zobowiązany wnieść pytanie prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości.

---

<sup>18</sup> Zob. S. Biernat, *Wykładnia prawa krajowego zgodnie z prawem Wspólnot Europejskich* [w:] *Implementacja prawa integracji europejskiej w krajowych porządkach prawnych*, red. C. Mik, Toruń 1998, str. 138.

<sup>19</sup> Szeroko na ten temat A. Zalański, *Zakaz dyskryminacji w sferze podatków bezpośrednich w prawie podatkowym Wspólnoty Europejskiej*, Warszawa 2006, str. 100.

<sup>20</sup> Zgodnie z tą koncepcją wykładni ma ona służyć wyjaśnianiu wątpliwości dopiero w momencie, gdy pojawiają się one u konkretnych podmiotów, w konkretnych sprawach. Więcej na ten temat M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, str. 74-79.

<sup>21</sup> Ustalenie, który sąd jest sądem, od którego orzeczeń nie ma odwołania, może stanowić problem, ponieważ w doktrynie funkcjonują dwie koncepcje wskazania takiego sądu: abstrakcyjna i konkretna. W myśl teorii abstrakcyjnej sądem, od którego orzeczeń odwołanie nie przysługuje jest taki sąd, od którego orzeczeń zasadniczo nie przewiduje się odwołań w danym systemie prawnym. W myśl teorii konkretnej tego rodzaju sądem jest każdy sąd, od którego orzeczenia w konkretnej sytuacji odwołanie nie przysługuje. Szerzej na ten temat C. Mik, *Europejskie prawo wspólnotowe*, Warszawa 2000, str. 704. TS zdaje się opowiadać za teorią konkretną. Więcej na ten temat K. Scheuring, *Ochrona praw jednostek w postępowaniach przed sądami unijnymi*, Wolters Kluwer Polska 2007, str. 383-384.

Stąd wynika, że sądy, od orzeczeń których odwołanie jest możliwe, mają możliwość orzekania nawet w sprawach, w których istnieje wątpliwość co do wykładni prawa unijnego, natomiast sądy, od orzeczeń których odwołanie nie przysługuje, takiej możliwości – przynajmniej teoretycznie - nie mają. Teoretycznie – ponieważ stwierdzenie, czy w danej sprawie powstało pytanie dotyczące wykładni prawa unijnego – zależy wyłącznie od uznania sądu. Wniosek strony postępowania w sprawie zadania pytania prejudycjalnego może oczywiście zwrócić uwagę Sądu na kwestię wykładni prawa unijnego, która jest konieczna dla rozwiązania sprawy; strony postępowania nie mogą jednak w żaden sposób zmusić sądu do zadania pytania. Z drugiej strony - rozpoczęcie procedury prejudycjalnej nie wymaga podjęcia przez strony jakiegokolwiek działania.

Pomimo tego, że sądy, od których orzeczeń odwołanie przysługuje, cieszą się w kwestii wykładni prawa unijnego opisaną wolnością, warto wskazać, że jeżeli sąd taki stwierdzi, że konieczność zadania pytania prejudycjalnego z dużym prawdopodobieństwem może pojawić się na kolejnym etapie postępowania, powinien to pytanie zadać niezwłocznie<sup>22</sup>.

Przesłanki kierowania do TS pytań prejudycjalnych, określone w art. 234 TWE, zostały dopracowane w orzecznictwie Trybunału, przybierając postać doktryn: *acte clair* i *acte éclairé*<sup>23</sup>. Podstawą zaś tych doktryn jest przede wszystkim wyrok w sprawie CILFIT<sup>24</sup>, zapadły 27 lat temu<sup>25</sup>, oraz wcześniejszy wyrok w sprawie Da Costa<sup>26</sup>, sprzed 46 lat.

Z orzeczenia w sprawie CILFIT wynikają 3 kryteria<sup>27</sup>, którymi należy się kierować decydując o tym, czy istnieje konieczność zadania pytania prejudycjalnego. Mianowicie, nie ma potrzeby kierowania takiego pytania do TS, gdy:

- a) pytanie nie ma znaczenia dla rozpatrywanej sprawy, albo
- b) z wykładnią danego przepisu prawa TS już się zmierzył we wcześniejszym orzecznictwie, (*acte éclairé*), albo
- c) prawidłowe zastosowanie prawa unijnego jest tak oczywiste, że nie ma miejsca na uzasadnione wątpliwości (*acte clair*).

<sup>22</sup> Zob. nota informacyjna dotycząca składania przez sądy krajowe wniosków o wydanie orzeczeń w trybie prejudycjalnym, Dz.U.U.E. z 11 czerwca 2005 r., seria C, nr 143, str. 4, pkt 18 i 19.

<sup>23</sup> Szeroko na temat wskazanych doktryn i ich zastosowania przez sądy krajowe państw członkowskich zob. Dourado A. P., da Palma Borges R. (red.), *The Acte Clair in EC direct tax law*, IBFD 2008.

<sup>24</sup> Wyrok z 6 października 1982, nr 283/81, Srl CILFIT and Lanificio di Gavardo SpA p. Ministry of Health.

<sup>25</sup> Szerzej na ten temat A. Arnull, *European Union Law*, Londyn 2006, str. 518-522.

<sup>26</sup> Wyrok z 27 marca 1963 w sprawach połączonych nr 28 do 30-62 pomiędzy Da Costa en Schaake NV, Jacob Meijer NV, Hoechst-Holland NV p. Netherlands Inland Revenue Administration.

<sup>27</sup> Kryteria określone w wyroku w sprawie CILFIT są krytykowane przez doktrynę. Zob. opinia RzG Jacobsa w sprawie C-337/95 *Parfums Christian Dior*, par. 28., a także A. Złasiński, *Acte clair, acte éclairé and EC judicial protection in the field of direct taxation (with references to the Polish judicial system)* [w:] Ana Paula Dourado, Ricardo da Palma Borges (red.), *The Acte Clair...* op. cit., str. 329.



Odnosząc się do kryterium drugiego (b) należy podkreślić, że nie ma tu znaczenia fakt, czy pytania prejudycjalne zasadne w poprzedniej, rozpatrzonej już sprawie, są identyczne z tymi, które miałyby zostać zadane. Trzeba zastrzec, że spełnienie tego kryterium nie pozbawia sądu krajowego prawa do ponownego spytania o wykładnię tego samego przepisu, bądź nawet do zadania tego samego pytania; sąd krajowy ma prawo ponownie spytać o to samo, jeżeli chce, aby TS rozważył ponownie swoje poprzednie rozstrzygnięcia<sup>28</sup>.

Co do kryterium trzeciego (c), to musi być ono rozważane w świetle szczególnych cech prawa unijnego, szczególnych trudności, którym powód daje jego wykładnia oraz ryzyka rozbieżności pomiędzy decyzjami sądów krajowych państw członkowskich Unii Europejskiej<sup>29</sup>. Zanim sąd krajowy dojdzie do wniosku, że prawidłowe zastosowanie prawa unijnego nie budzi najmniejszych wątpliwości, musi być przekonany, że jest to równie oczywiste dla sądów krajowych innych państw członkowskich oraz dla Trybunału Sprawiedliwości<sup>30</sup>. Warto w tym miejscu dodać, że akceptacja – i tym samym możliwość korzystania - przez sąd krajowy z doktryny *acte clair* zależy od przyjętej koncepcji wykładni. Zwolennicy koncepcji klaryfikacyjnej wykładni<sup>31</sup> są w stanie zaakceptować doktrynę *acte clair*. Z punktu widzenia zwolenników koncepcji derywacyjnej wykładni<sup>32</sup>, może być to trudne. Przyjmując tę koncepcję dojść można bowiem do wniosku, że doktryna *acte clair* zachęca do zaniechania wykładni poprzez odgórne założenie, że tekst jest oczywisty, podczas gdy dopiero w toku wykładni można ustalić, czy tak właśnie jest<sup>33</sup>.

Biorąc zatem pod uwagę kryteria z wyroku w sprawie CILFIT, sytuacja wykładni z pewnością ma miejsce wtedy, gdy w czasie rozpatrywania konkretnej sprawy powstanie pytanie dotyczące wykładni prawa unijnego, na które odpowiedź jest konieczna do wydania rozstrzygnięcia, a doktryny *acte clair* i *acte éclairé* nie znajdują zastosowania – czyli, gdy nie jest spełnione żadne ze wskazanych kryteriów. W sytuacji wykładni o której tu mowa, każdy krajowy organ będący sądem lub trybunałem w rozumieniu przedstawionym w orzecznictwie TS ma prawo lub nawet obowiązek zadać pytanie prejudycjalne. Analizując tę kwestię od strony polskiego sądownictwa krajowego należy jednak

<sup>28</sup> Zob. np. wyrok z dnia 4 listopada 1997 r. w sprawie Parfums Christian Dior SA i Parfums Christian Dior BV przeciwko Evora BV, nr C-337/95 par. 29.

<sup>29</sup> Podobnie J. Steinter, *EU Law*, Oxford 2006, str. 210-216.

<sup>30</sup> A. Arnall, *European Union Law*, Londyn 2006, str. 520.

<sup>31</sup> Zgodnie z tą koncepcją wykładni ma ona służyć wyjaśnianiu wątpliwości dopiero w momencie, gdy pojawią się one u konkretnych podmiotów, w konkretnych sprawach. Więcej na ten temat M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, str. 74-79.

<sup>32</sup> Zgodnie z tą koncepcją, wykładni podlegają wszystkie wyrażenia, bez względu na zdolności percepcyjne podmiotu stykającego się z tekstem. Więcej zob. ibidem, str. 79-81.

<sup>33</sup> Zob. C. Mik, *Europejskie...* op. cit., str. 705.

zauważyć, że sytuacja wykładni ma miejsce nieporównanie częściej niż tylko we wskazanym powyżej zakresie<sup>34</sup>.

W polskim systemie sądownictwa administracyjnego sądy I instancji (wojewódzkie sądy administracyjne, dalej: w.s.a.), rozpatrując sprawę, nie są związane granicami skargi. Zgodnie z art. 134. § 1. PPSA, sąd *rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną*. Kwestię granic sprawy w postępowaniu sądownoadministracyjnym trafnie przedstawia Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z 21 maja 2008 r. (I SA/Gd 43/2008), w którym stwierdził: (...) *granicą praw i obowiązków Sądu wyznaczoną w art. 134 § 1 p.p.s.a. jest zakaz wkraczania w sprawę nową. Granice te zaś wyznaczone są dwoma aspektami, mianowicie: legalnością działań organu podatkowego oraz całokształtem aspektów prawnych tego stosunku prawnego, który był objęty treścią zaskarżonego rozstrzygnięcia. Powyższe oznacza, że Sąd naruszyłby ten przepis jedynie wówczas, gdyby przekroczył określone wyżej granice danej sprawy albo gdyby ograniczył się w ocenie legalności tylko do zarzutów i wniosków skargi. Granice sprawy wyznaczają zatem teren, po którym sąd krajowy ma prawo i obowiązek poruszać się w czasie orzekania. W zakreślonym tymi granicami obszarze musi on korzystać ze wszystkich znajdujących zastosowanie w danym kraju i czasie przepisów prawa.*

W tym miejscu warto przypomnieć, iż zgodnie z orzecznictwem TS, prawo unijne nie wymaga, żeby sądy krajowe w każdym przypadku podnosiły z urzędu kwestie naruszenia przepisów UE. Zdaniem TS nie ma takiego obowiązku, jeżeli (...) *rozpoznanie tego zarzutu wymagałoby od nich porzucenia bierności, do której, co do zasady, są zobowiązane, poprzez wyjście poza zakres sporu określonego przez strony oraz oparcie się na faktach i okolicznościach innych niż te, które w swej skardze powołała strona mająca interes w zastosowaniu takich przepisów*.<sup>35</sup> Z orzecznictwa TS wynika, że jeżeli na mocy prawa krajowego sąd ma obowiązek podnieść z urzędu przepisy prawa krajowego (w rozumieniu wyjścia poza granice rozpatrywanej sprawy, zbadanie przepisów, których naruszenie nie było wskazane przez stronę postępowania), to wówczas ma również obowiązek stosowania z urzędu obowiązujących przepisów unijnych<sup>36</sup>. Stąd rozpatrywanie sprawy w jej granicach dotyczy również przepisów prawa unijnego.

<sup>34</sup> Prawo wspólnotowe jest stosowane (a co za tym idzie – dokonywana jest jego wykładnia) głównie przez sądy krajowe państw członkowskich niższych instancji. To one są sądami unijnymi. Podobnie np. M. Poires Maduro [w:] A. P. Dourado, da Palma Borges R. (red.), *The Acte Clair...* op. cit., IBFD 2008, str. 1.

<sup>35</sup> Zob. wyrok TS z 14 grudnia 2005 r., w sprawach połączonych Jeroen van Schijndel i Johannes Nicolaas Cornelis van Veen p. Stichting Pensioenfonds voor Fysiotherapeuten, nr C-430/93 and C-431/93.

<sup>36</sup> Zob. A. Wróbel (red.), *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, tom II, M. Szwarc-Kuczer, K. Kowalik-Bańczyk (red.) *Zasady-orzecznictwo-piśmiennictwo*, Warszawa 2007, str. 969, i przywołane tam orzecznictwo.

Jeżeli sprawa jest badana przez w.s.a., zawsze musi dojść do analizy, czy stosowane przepisy prawa krajowego leżą w zakresie prawa unijnego i czy mogą to ostatnie naruszać. Jeżeli tak, to sąd powinien zbadać, czy naruszenie takie zachodzi. Chodzi tu zarówno o sprawdzenie, czy zachodzi zgodność z prawem pierwotnym, jak i czy stosowane przepisy prawa krajowego mają swój odpowiednik we wtórnym prawie UE; jeżeli tak, należy sprawdzić prawidłowość ich implementacji<sup>37</sup>. Na marginesie warto wskazać, że nierozważenie przez w.s.a. z urzędu wszystkich istotnych dla rozstrzygnięcia kwestii jest uważane za naruszenie przepisów postępowania, mające istotny wpływ na wynik sprawy. Jeżeli zatem w.s.a. z urzędu nie weźmie pod uwagę kwestii prawidłowej wykładni i zastosowania prawa unijnego przez organy podatkowe, stanowi to podstawę do zaskarżenia jego wyroku skargą kasacyjną<sup>38</sup>.

Naczelny Sąd Administracyjny jest – w przeciwieństwie do w.s.a. - związany granicami skargi<sup>39</sup>.

Wyrok wojewódzkiego sądu administracyjnego może zostać zaskarżony do Naczelnego Sądu Administracyjnego, jeżeli zachodzą następujące przesłanki:

- 1) zaistniało naruszenie prawa materialnego przez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie;
- 2) zaistniało naruszenie przepisów postępowania, jeżeli uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy<sup>40</sup>.

Co oczywiste, z uwagi na związanie NSA zarzutami skargi, w trakcie postępowania przed tym sądem – w porównaniu do wojewódzkiego sądu administracyjnego - są zdecydowanie mniejsze szanse na zaistnienie sytuacji wykładni. NSA bierze z urzędu pod uwagę jedynie nieważność postępowania; wśród przesłanek nieważności postępowania nie ma natomiast przesłanki niezgodności orzeczenia z prawem UE<sup>41</sup>. Sąd zgodności tej nie musi zatem badać z urzędu. Cała odpowiedzialność w zakresie dostrzeżenia w sprawie sytuacji wykładni spoczywa na sądach niższych instancji oraz, poniekąd, na stronach postępowania.

---

<sup>37</sup> Odrębnym, niezwykle ciekawym problemem jest sposób wykładni normy krajowej w przypadku stwierdzenia jej niezgodności z przepisami prawa unijnego, w szczególności z przepisami dotyczącymi swobód traktatowych. O tym szerzej K. Stahl, *National court's treatment of tax rules that conflict with the EC Treaty*, Intertax z 2008 r., vol. 36, wyd. 12, str. 548-553.

<sup>38</sup> Tak np. NSA w wyroku z 19 sierpnia 2004 r., sygn. FSK 377/04, a także B. Dauter, E. Madej, A. Mudrecki, M. Niezgodka-Medek, R. Pęk i Z. Zubrzycki, *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Wrocław 2007, str. 414.

<sup>39</sup> Zgodnie z art. 183 PPSA, Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, bierze jednak z urzędu pod rozwagę nieważność postępowania.

<sup>40</sup> Zob. art. 174 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Dz. U. z dnia 20 września 2002 r. Nr 153, poz. 1270 z późn. zm., dalej: PPSA.

<sup>41</sup> Zob. art. 183 par. 2 PPSA.

Jak wspomniano, sytuacja wykładni istnieje obiektywnie. *Odkrycie*, że w danej sprawie istnieje sytuacja wykładni zależy od znajomości przez sędziów orzekających w sprawie przepisów prawa unijnego. Sąd musi znać zakres prawa unijnego – w jakim stopniu dotyczy ono przepisów krajowych w danej dziedzinie prawa. Wskazanie, że w danej sprawie zaistniała sytuacja wykładni zależy też od stron postępowania i – w konsekwencji – ich pełnomocników. Należy zauważyć, że nieskierowanie pytania prejudycjalnego do TS, podczas gdy było to konieczne, może stanowić podstawę odpowiedzialności odszkodowawczej państwa członkowskiego<sup>42</sup>. Wiedza i zaangażowanie sędziów przybiera zatem również tutaj wymiar materialny.

Na marginesie warto zauważyć, że w literaturze dotyczącej prawa Unii Europejskiej wskazuje się, iż wiedza na temat prawa unijnego wśród sędziów sądów krajowych państw członkowskich jest coraz większa – nieporównanie większa od czasów określenia kryteriów w sprawie CILFIT 27 lat temu. Stąd postuluje się zmianę tych kryteriów, zgodnie z potrzebą czasów<sup>43</sup>, a nawet utworzenie kryteriów specjalnie na użytek prawa podatkowego<sup>44</sup>. Ponieważ uwagi doktryny odnoszą się do personelu sądów krajowych państw członkowskich w ogólności, możnaby zakładać, że brane pod uwagę były również sądy krajowe nowych państw członkowskich. Czy jednak tak jest w istocie? Odpowiedź na to pytanie leży poza zakresem niniejszego opracowania, pozostawię je więc otwartym. Wydaje się jednak oczywiste, że sądy krajowe starych państw członkowskich, mające dziesięciolecia doświadczenia w wykładni i stosowaniu prawa unijnego, przewyższają wiedzą z zakresu tego prawa sądy tych krajów, które do Unii Europejskiej przystąpiły w ciągu ostatnich kilku lat.

## 2.2. PRZEBIEG WYKŁADNI PRAWA UNIJNEGO DOKONYWANEJ PRZEZ SĄD ADMINISTRACYJNY

---

### 2.2.1. WSTĘP

---

Wykładnia prawa unijnego w orzecznictwie sądów krajowych powinna przebiegać zupełnie inaczej, niż wykładnia prawa krajowego dokonywana przez te sądy, a także inaczej niż wykładnia

---

<sup>42</sup> Przesłanki odpowiedzialności w tym zakresie podaje chociażby A. Zalasiński w pracy *Acte clair, acte éclairé and EC judicial protection in the field of direct taxation (with references to the Polish judicial system)* [w:] A. P. Dourado, da Palma Borges R. (red.), *The Acte Clair... op. cit.*, str. 364. Szeroko na ten temat również M. Wąsek-Wiaderek [w:] M. Domańska, M. Wąsek-Wiaderek, E. Wojtaszek-Mik, A. Zielony, *Pytanie prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich*, Warszawa 2007, str. 86-96.

<sup>43</sup> Zob. również M. Broberg, *Acte clair revisited: adapting the acte clair criteria to the demands of the times*, *Common Market Law Review* 2008, nr 45, str. 1383–1397.

<sup>44</sup> P. Pistone, *The need for tax clarity and the application of the Acte Clair doctrine to direct taxes*, *Intertax* 2007, nr 10, vol. 35.

prawa unijnego dokonywana przez TS. Sekwencja działań związanych z zastosowaniem przepisów prawa unijnego będzie różna w zależności od tego, czy w sprawie orzeka sąd, od którego orzeczenia służy stronie odwołanie, czy też sąd, którego orzeczenie jest ostateczne.

Wojewódzki Sąd Administracyjny, mając do rozpatrzenia sprawę, w której znajdują zastosowanie przepisy prawa unijnego, powinien wykonać następujące czynności (operacje myślowe):

1. określić właściwe w sprawie przepisy prawa unijnego;
2. sprawdzić, czy zastosowanie (a w tym wykładnia) przepisu prawa unijnego może budzić uzasadnione wątpliwości, to znaczy czy można w tej sprawie zastosować doktrynę *acte clair* (w tym stwierdzić, czy dana kwestia byłaby tak samo oczywista dla sądów krajowych innych państw członkowskich); jeżeli tak – orzekać w sprawie, przyjąwszy oczywiste znaczenie przepisu;
3. jeżeli nie - zbadać dotyczące tego przepisu orzecznictwo TS pod kątem zastosowania doktryny *acte éclairé* i ewentualnie zastosować ją;
4. jeżeli podobna sprawa była już rozpatrywana przez TS (a zatem potencjalnie jest możliwość zastosowania doktryny *acte éclairé*) - sprawdzić, czy uzasadnione będzie dokonanie wykładni danego przepisu prawa unijnego ponownie przez TS (należy brać pod uwagę dynamiczny charakter prawa unijnego); jeżeli tak - skierować pytanie prejudycjalne do TS;
5. jeżeli nie ma możliwości zastosowania żadnej z doktryn – *acte clair* ani *acte éclairé* – dokonać samodzielnie wykładni prawa unijnego. Dokonanie samodzielnej wykładni prawa unijnego przez sąd krajowy nie powinno jednak mieć miejsca, gdy wystąpiło nowe zagadnienie interpretacyjne o charakterze ogólnym, istotne dla jednolitego stosowania prawa unijnego w całej Unii;
6. podjąć decyzję o sposobie zadania pytania prejudycjalnego oraz o przedstawieniu swojego stanowiska w sprawie;
7. po otrzymaniu odpowiedzi dokonać wykładni wyroku oraz zastosować przedstawioną w nim wykładnię przepisów prawa unijnego w sprawie przed sądem krajowym.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na to, że w przypadku NSA wystąpi prawie ta sama sekwencja czynności. Jedyna różnica dotyczy punktu 5. NSA bowiem, jeżeli wykładnia przepisu prawa unijnego budzi jego wątpliwości, i brak jest możliwości zastosowania doktryn *acte clair* i *acte éclairé*, musi skierować pytanie prejudycjalne, i nie ma możliwości w świetle przepisów prawa unijnego samodzielnie dokonać tej wykładni.

Samodzielne dokonanie wykładni przepisów prawa unijnego przez W.S.A. powinno być jednak przypadkiem niezwykle rzadkim: trudno bowiem nawet wyobrazić sobie sprawę, w której:

1. znajdują zastosowanie przepisy prawa unijnego,
2. wykładnia tych przepisów jest konieczna dla wydania rozstrzygnięcia,

3. wykładnia tych przepisów nie jest oczywista,
4. brakuje orzecznictwa TS dotyczącego podobnej problematyki oraz
5. nie jest pożądane, aby wykładnia prawa unijnego odniosła skutek *erga omnes*.

Jeśli chodzi o tę ostatnią okoliczność, NSA słusznie potwierdził w swoim orzecznictwie, iż istotne jest rozważenie, nawet w sytuacji, gdy sąd jest w stanie samodzielnie zinterpretować przepis, czy warto tę wykładnię upowszechnić tak, aby była skuteczna *erga omnes*, a nie tylko w danej sprawie, co miałyby miejsce, gdyby sąd krajowy rozstrzygnął o wykładni samodzielnie<sup>45</sup>.

---

### 2.2.2. WYKŁADNIA ZAWARTA W PYTANIACH PREJUDYCJALNYCH

---

Polskie sądy administracyjne skierowały dotychczas 14 pytań prejudycjalnych. Pytania zadały:

1. WSA w Warszawie w sprawie III SA/Wa 679/05 (sygn. sprawy przed TS: C-313/05, Brzeziński)
2. WSA w Łodzi w sprawie I SA/Łd 1089/05 (sygn. sprawy przed TS: C-168/06, Ceramika Paradyż)
3. WSA we Wrocławiu w sprawie I SA/Wr 1238/06 (sygn. sprawy przed TS: C-25/07, Sosnowska)
4. WSA w Krakowie w sprawie I SA/Kr 603/06 (sygn. sprawy przed TS: C-414/07, Magoora)
5. WSA w Białymstoku w sprawie I SA/Bk 121/07 (sygn. sprawy przed TS: C-426/07, Krawczyński)
6. NSA w Warszawie w sprawie I FSK 1062/06 (sygn. sprawy przed TS: C-502/07, K-1)
7. WSA we Wrocławiu w sprawie I SA/Wr 971/07 (sygn. sprawy przed TS: C-544/07, Ruffler)
8. WSA w Poznaniu w sprawie I SA/Po 1756/07 (sygn. sprawy przed TS: C-314/08, Filipiak)
9. NSA w Warszawie w sprawie II FSK 591/07 (sygn. sprawy przed TS: C-441/08, Elektrownia Pątnów)
10. NSA w Warszawie w sprawie II GSK 331/08 (sygn. sprawy przed TS: C-522/08, Telekomunikacja Polska)
11. NSA w Warszawie w sprawie I FSK 1769/07 (sygn. sprawy przed TS: C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska spółka jawna w Białymstoku)

---

<sup>45</sup> Tak stwierdził NSA w swoim postanowieniu z 21 stycznia 2009 r. w sprawie I FSK 1769/07 *Dodatkowo trzeba podnieść, że orzeczenie Trybunału będzie miało skutek erga omnes, podczas gdy ewentualna odmowa zastosowania przepisu ustawy przez sąd krajowy jako niezgodnego z prawem wspólnotowym, tak jak miało to miejsce w rozpatrywanych sprawach w zaskarżonych do Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrokach sądu administracyjnego pierwszej instancji, wiąże organy administracyjny jedynie w rozpatrywanych sprawach, nie eliminując spornego przepisu ustawy z systemu prawnego.*

12. NSA w Warszawie w sprawie I FSK 185/08 (sygn. sprawy przed TS: C-222/09, Kronospan Mielec)
13. NSA w Warszawie w sprawie I FSK 748/08 (sygnatury sprawy przed TS jeszcze nie nadano)
14. NSA w Warszawie w sprawie I FSK 990/09 (sygnatury sprawy przed TS jeszcze nie nadano).

Kilkanaście postanowień zawierających pytania prejudycjalne to niewiele, lecz już na tej niewielkiej grupie można zaobserwować rozwój, jeśli chodzi o sam sposób formułowania pytań do TS oraz uzasadniania tych pytań przez polskie sądy.

Analizując orzeczenia od strony technicznej należy zauważyć, że dwa pierwsze ze wskazanych powyżej postanowień cechuje chaotyczność uzasadnień. Uzasadnienia te są napisane w konwencji typowej dla polskiego orzecznictwa. W przeciwieństwie do uzasadnień wyroków i postanowień TS – polskie orzecznictwo nie wykształciło typowego schematu pisania uzasadnień, który byłby stosowany przez wszystkie sądy. Uzasadnienia nie ulegają wyraźnemu podziałowi na części - nie licząc podziału na część *opisową*, zawierającą zazwyczaj bardzo dokładny opis przebiegu postępowania, oraz na część zawierającą rozważania sądu, następującą zazwyczaj po stwierdzeniu: *sąd (...) zważył, co następuje*. Nawet ten skromny podział jest niekiedy przeprowadzany niekonsekwentnie, utrudniając analizę treści uzasadnienia<sup>46</sup>. Badanie wskazanych dwóch postanowień zawierających pytania prejudycjalne prowadzi do wniosku, że sąd sporządzając uzasadnienie prawdopodobnie trzymał się w swoim rozumowaniu opisanego w punkcie 3.2.1. algorytmu, jednak nie można tego powiedzieć z całą pewnością.

Pierwszym postanowieniem, które cechuje w pewnym sensie nowatorskie uporządkowanie treści, jest postanowienie WSA w Krakowie w sprawie I SA/Kr 603/06 (sygn. sprawy przed TS: C-414/07, Magoora). Sąd przedstawia właściwe w sprawie przepisy, stan faktyczny sprawy, następnie precyzuje, na czym polega problem interpretacji oraz przedstawia próbę zastosowania doktryny *acte éclairé*. Podaje też powody niemożności zastosowania tej doktryny. Na końcu, w podsumowaniu, Sąd prezentuje własną propozycję podejścia do opisanego problemu.

Kolejne postanowienie w sprawie pytań prejudycjalnych - NSA w sprawie I FSK 1062/06 (sygn. sprawy przed TS: C-502/07, K-1), napisane jest już całkowicie na wzór orzeczeń TS. Zawiera identyczny układ treści oraz numerację paragrafów<sup>47</sup>. Z praktycznego punktu widzenia taki układ treści wydaje się idealny, zarówno jeśli chodzi o łatwość analizy przez potencjalnych polskich

---

<sup>46</sup> W części zawierającej rozważania sądu odnaleźć można niekiedy istotne okoliczności stanu faktycznego, albo dalszą część opisu postępowania. W takich przypadkach prawdziwe uzasadnienie wyroku zajmuje jeden lub dwa akapity na samym końcu uzasadnienia.

<sup>47</sup> Obowiązek numerowania paragrafów wprowadził sam TS: zob. nota informacyjna dotycząca składania przez sądy krajowe wniosków o wydanie orzeczeń w trybie prejudycjalnym, Dz.U.WE z 11 czerwca 2005 r., seria C, nr 143, str. 4, pkt 22.

czytelników, jak i TS. Taki układ uzasadnienia daje też obraz analizy przeprowadzonej przez Sąd – i jest to obraz nieporównanie bardziej czytelny, aniżeli ten, który uzyskujemy podczas analizy uzasadnienia w *tradycyjnym* kształcie. Niestety, sądy nie są konsekwentne jeżeli chodzi o stosowanie określonej formy uzasadnień orzeczeń, w związku z czym każde następne pytanie prejudycjalne miało inną formę. Nawet w zakresie numeracji paragrafów występują istotne różnice, chociaż ich numerowanie stało się pewnego rodzaju standardem.

Jeśli chodzi o stosowanie przez polskie sądy doktryny *acte éclairé* należy stwierdzić, że zasadniczo sądy podejmują próbę skorzystania z tej możliwości. Brak wykorzystania doktryny *acte éclairé* jest tłumaczony niekiedy brakiem oficjalnych tłumaczeń orzecznictwa:

*Większość przywołanych orzeczeń, mających – zdaniem Sądu – znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, nie jest dostępna w formie oficjalnych tłumaczeń, a zatem wnioski wyciągnięte przez Sąd z ich treści mogą nie odpowiadać wyrażonym w nich intencjom Trybunału.* (postanowienie WSA w Warszawie z 22 maja 2005 r. o skierowaniu pytania prejudycjalnego w sprawie III SA/Wa 679/05). Niekiedy analiza treści orzeczenia sądu budzi wątpliwości, czy próby zastosowania doktryny *acte éclairé* zostały w ogóle podjęte (postanowienie WSA we Wrocławiu z 22 grudnia 2006 r. o skierowaniu pytania prejudycjalnego w sprawie I SA/Wr 1238/06); sytuacja taka należy jednak do rzadkości.

Jeśli chodzi o sposób wykładni przepisów prawa unijnego dokonany w postanowieniach zawierających pytania prejudycjalne, należy stwierdzić, że sądy przedstawiają wykładnię przepisów prawa unijnego, właściwych w sprawie, głównie w oparciu o orzecznictwo TS. Nie podejmują prób samodzielnej wykładni w rozumieniu zastosowania dyrektyw wykładni, tak jak to czynią w orzeczeniach dotyczących wyłącznie prawa krajowego. Sądy powołują zazwyczaj treść właściwych przepisów, a następnie przytaczają dotyczące ich orzecznictwo TS, opisując jednocześnie, w jaki sposób TS dany przepis zinterpretował.

W postanowieniach zawierających pytania prejudycjalne można odnaleźć odwołania do konkretnych dyrektyw wykładni. W postanowieniu NSA w sprawie II FSK 591/07<sup>48</sup>, Sąd ten stwierdza na przykład, że wnioski płynące z wykładni gramatycznej przepisu prawa unijnego ulegają pewnemu zaciemnieniu po analizie orzecznictwa TS. Tego rodzaju odwołania do innych dyrektyw wykładni mają jednak charakter uboczny i incydentalny.

Problem wykładni przepisów prawa unijnego nie jest ukazany jako problem wyboru pomiędzy konkretnymi, wskazanymi przez sąd krajowy dyrektywami wykładni. Jest to raczej problem określenia zakresu danego przepisu prawa unijnego, oraz tego czy znalezienie się przepisu prawa krajowego w zakresie przepisu prawa unijnego wpływa na rozumienie czy też w ogóle obowiązywanie

<sup>48</sup> sprawy przed TS: C-441/08, Elektrownia Pątnów, par. 55-56.



tego przepisu prawa krajowego. Ten sposób rozumowania wpisuje się w pewnym sensie w styl dokonywania wykładni przez TS. Trybunał w swoich orzeczeniach stosuje taki sposób wykładni, który w jego ocenie w danym momencie będzie najlepszy dla funkcjonowania wspólnego rynku i wszystkich państw członkowskich.

Niekiedy problem wykładni dotyczy wyraźnie wyboru celów, które należy uznać podczas wykładni przepisu prawa unijnego za nadrzędne. Przykładem niech będzie pytanie prejudycjalne NSA w Warszawie w sprawie I FSK 1769/07 (sygn. sprawy przed TS: C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska spółka jawna w Białymstoku). W postanowieniu tym Sąd przedstawia wątpliwości, czy złamanie przepisów prawa unijnego może być usprawiedliwione koniecznością zapewnienia przestrzegania innych przepisów prawa krajowego i unijnego; innymi słowy, czy dany przepis prawa krajowego godzi w zasadę proporcjonalności.

Powodem kierowania pytania prejudycjalnego są zatem zazwyczaj albo rozbieżności w orzecznictwie TS dotyczącym danej kwestii, albo brak orzecznictwa TS w danym zakresie. Niekiedy oba problemy pojawiają się jednocześnie w jednej sprawie.

Jako przykład można wskazać postanowienie NSA w sprawie I FSK 1062/06 (sygn. sprawy przed TS: C-502/07, K-1). NSA opisuje podobieństwa i różnice występujące pomiędzy dodatkowym zobowiązaniem podatkowym w polskim podatku od towarów i usług<sup>49</sup> i podatkiem od wartości dodanej w rozumieniu przedstawionym przez Trybunał w jego orzecznictwie. Następnie stwierdza, że z analizy orzecznictwa wynika, iż TS prezentuje w tym zakresie 2 stanowiska – ostrzejsze i łagodniejsze. NSA ma wątpliwości, którą wykładnię zastosować: *Orzecznictwo TS dotyczące wykładni art. 33 Szóstej Dyrektywy nie usuwa wątpliwości, czy dodatkowe zobowiązanie podatkowe określone w art. 109 ust. 5-6 ustawy o podatku VAT jest podatkiem bądź opłatą, o których mowa w tym przepisie, tym bardziej, że stanowisko Trybunału wyrażone w pierwszym z wskazanych wyżej orzeczeń w drugim uległo pewnemu złagodzeniu.* (zob. par. 27. i następne postanowienia)<sup>50</sup>. Natomiast w pytaniu prejudycjalnym WSA we Wrocławiu w sprawie I SA/Wr 971/07 (sygn. sprawy przed TS: C-544/07) WSA bada sprawę pod kątem zastosowania doktryny *acte éclairé*. Stwierdzając niemożność jej zastosowania dodaje, że inne orzeczenia TS w sprawach podobnych potwierdzają jedynie konieczność zadania pytania.

---

<sup>49</sup> O dodatkowym zobowiązaniu podatkowym w podatku od towarów i usług mowa w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz. U. nr 54, poz. 535 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym do 30 listopada 2008 r.

<sup>50</sup> Ten sposób analizy przepisów prawa unijnego dowodzi też podejmowania prób zastosowania doktryny *acte éclairé*.

Problem wykładni, jaki skłania zazwyczaj sąd krajowy do skierowania pytania do TS jest spowodowany w mojej ocenie trudnością hierarchicznego uporządkowania wielu okoliczności, które w czasie procesu wykładni przepisu prawa unijnego muszą być rozważone. Dokonując wykładni przepisu prawa unijnego trzeba jednocześnie zbadać i wziąć pod uwagę chociażby szeroko pojęty cel tego przepisu (w tym cele TWE, aktu prawnego, którego częścią jest ten przepis oraz cele jednostki redakcyjnej, w której przepis się znajduje), dotyczące go orzecznictwo TS lub jego brak oraz konsekwencje przyjęcia określonej wykładni z punktu widzenia Polski i Unii Europejskiej Europejskiej.

W prawie podatkowym badanie orzecznictwa na określony temat, i tym samym korzystanie z doktryny *acte éclairé* nie zawsze jest zadaniem prostym. TS jest często krytykowany za brak spójności w jego orzecznictwie. W odniesieniu do problemu spójności orzecznictwa warto dokonać podziału orzecznictwa TS na orzecznictwo dotyczące podatków bezpośrednich i pośrednich. Jak wiadomo, prawo unijne dotyczące opodatkowania podatkami bezpośrednimi jest ubogie, stąd orzecznictwo odgrywa tu bardzo dużą rolę. Opodatkowanie podatkami pośrednimi – wprost przeciwnie – jest szczegółowo uregulowane w prawie unijnym. Obie sytuacje doprowadziły do braku spójności orzecznictwa, i co za tym idzie trudności w skorzystaniu z doktryny *acte éclairé*. W pierwszym przypadku powodem jest zapewne brak przepisów oraz swego rodzaju brak zdecydowania Trybunału na przyjęcie określonej linii orzeczniczej. Krytyka orzecznictwa podatkowego TS pod tym względem ma, jak wskazują niektórzy, wieloletnią tradycję<sup>51</sup> i niewielkie skutki<sup>52</sup>. W drugim przypadku – opodatkowania podatkami pośrednimi – powodem trudności jest z kolei mnogość przepisów, autonomicznych niezdefiniowanych nigdzie pojęć prawa unijnego oraz – paradoksalnie - niezwykle bogate orzecznictwo. Stąd korzystanie przez sądy orzekające w sprawach podatkowych z możliwości odstąpienia od zadania pytania prejudycjalnego z uwagi na możliwość zastosowania doktryny *acte éclairé* jest ograniczona. W orzecznictwie TS w sprawach podatkowych wyroki w podobnych sprawach często różnią się od siebie, a linia orzecznicza nie tyle ewoluuje co zmienia się w sposób nieoczekiwany<sup>53</sup>. W literaturze wskazuje się, że jest to jedna z różnic pomiędzy unijnym prawem podatkowym a prawem UE w ogólności. Postuluje się nawet, że sąd krajowy powinien, przeciwnie do zaleceń z wyroku w sprawie CILFIT, zawsze kierować pytanie prejudycjalne

---

<sup>51</sup> Zestawienie artykułów krytycznych zawiera artykuł F. Vanistendael'a, *Does the ECJ have the power of interpretation to build the tax system compatible with the fundamental freedoms?*, EC Tax Review 2008, nr 2, str. 52.

<sup>52</sup> Zestaw porad dla TS jak ulepszyć orzecznictwo zawiera natomiast artykuł M. Langa, *Recent case law of the ECJ in direct taxation: trends, tensions and contradictions*, EC Tax Review 2009, nr 3, str. 98.

<sup>53</sup> Przykłady z orzecznictwa na str. 14 pracy Ana Paula Dourado, Ricardo da Palma Borges (red.), *The Acte Clair in EC direct tax law*, IBFD 2008,

gdy ma jakiegokolwiek wątpliwości co do wykładni, aby uniknąć rozbieżności dotyczących wykładni przepisów dotyczących podstawowych wolności.

To, czy sąd krajowy skieruje do TS pytanie prejudycjalne, czy też wykorzysta możliwość uchylecia się od zadania pytania prejudycjalnego (niekiedy jednocześnie unikając dokonywania wykładni prawa unijnego<sup>54</sup>), zależy od wielu czynników. Należy podkreślić, że nie zależy to wyłącznie od brzmienia przepisów prawa i stopnia zaznajomienia się z nimi sędziów. Badania naukowe dowodzą, że sądy krajowe *manewrują strategicznie* w czasie procedury zadawania pytań<sup>55</sup>.

---

### 2.2.3. WYKŁADNIA ZAWARTA W ORZECZNICTWIE SĄDÓW

---

Jak wynika z algorytmu przedstawionego w punkcie 3.2 powyżej, do wykładni przepisów prawa unijnego przez polski sąd dojść może zasadniczo w każdym postępowaniu, w którym znajdują zastosowanie te przepisy.

Badanie orzecznictwa polskich sądów administracyjnych prowadzi do wniosku, że raczej nie dokonują one samodzielnej wykładni przepisów prawa unijnego. Znaczenia przepisów unijnych poszukują w orzecznictwie TS oraz literaturze przedmiotu. Zdarza się, iż w treści uzasadnienia wyroku wydanego w sprawie z zastosowaniem przepisów prawa unijnego nie powołano żadnego wyroku TS<sup>56</sup>. Jednak analiza uzasadnienia wskazuje, że wykładnia zawarta w uzasadnieniu pokrywa się z wykładnią przedstawioną w orzecznictwie TS<sup>57</sup>.

Przykłady z orzecznictwa sądów administracyjnych, dotyczące oparcia się na orzecznictwie TS oraz literaturze przedmiotu można mnożyć. Bezpośrednie powołanie się na wykładnię zawartą w literaturze (która znajduje wszakże oparcie w orzecznictwie) zawarto na przykład w wyroku NSA z 17 czerwca 2009 r., sygn. I FSK 437/08:

*Odpowiednikiem wskazanego wyżej przepisu VI Dyrektywy w polskiej u.p.t.u. jest art. 86. Ze względu na to, że prawo do odliczenia podatku naliczonego jest fundamentalnym prawem podatnika każdy*

---

<sup>54</sup> Por. A. Kalisz, *Wykładnia i stosowanie prawa unijnego*, Warszawa 2007, str. 181-182.

<sup>55</sup> Strategia przyjęta przez dany sąd krajowy jest zależna od wielu czynników, z których kilku zaledwie można się jedynie domyślać. Status sędziego, częstość występowania z pytaniami, chęć zaistnienia na arenie międzynarodowej to tylko niektóre z nich. Więcej na ten temat zob. S. A. Nyikos, *The European Court of Justice and national courts...* op.cit., str. 38.

<sup>56</sup> Ciekawy przykład dokonywania wykładni przepisów prawa krajowego za pomocą orzecznictwa TS zawarty jest w wyroku WSA w Poznaniu z 21 lipca 2009 r. (I SA/Po 528/09): *Tożsamość konstrukcji podatku od towarów i usług z konstrukcją podatku od wartości dodanej powoduje, iż możliwe jest wykorzystanie bogatego w tym względzie orzecznictwa TS.*

<sup>57</sup> Niekiedy zdanie w uzasadnieniu wyroku polskiego sądu są praktycznie cytatem z orzeczenia TS. Tak zob. np. wyrok WSA we Wrocławiu z 12 sierpnia 2009 r. (I SA/Wr 255/09).

*przypadek jego ograniczenia musi wynikać wprost z przepisów prawa i to wyłącznie tych, które zostały wydane w zgodzie z Dyrektywą ( VI Dyrektywa VAT pod redakcją K. Sachsa. Podatkowe Komentarze Becka Warszawa 2004 s. 419). W piśmiennictwie, możliwości ograniczenia prawa do odliczenia upatruje się przede wszystkim w dwóch przypadkach: na podstawie środka specjalnego wprowadzonego zgodnie z art. 27 VI Dyrektywy lub na podstawie art. 17(6) VI Dyrektywy (J. Martini, jw., s. 495)<sup>58</sup>.*

Podobnie orzekły w wielu wyrokach zarówno w.s.a., jak i NSA<sup>59</sup>.

W wyroku WSA w Krakowie z 18 sierpnia 2009 r., (SA/Kr 1677/08) Sąd ten wskazuje:  
*Sąd krajowy jest zobowiązany dokonywać wykładni prawa unijnego, tak dalece jak to możliwe w świetle brzmienia i celu dyrektywy, aby osiągnąć cel dyrektywy, a w ten sposób wypełnić art. 249 akapit 3 TWE.*

Ta słuszna deklaracja na ogół znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów polskich, z tym, że z analizy tegoż wynika, iż sądy krajowe nie dokonują wykładni prawa unijnego za pomocą wskazanych dyrektyw wykładni. Nie czynią tego zatem w ten sam sposób, jak w przypadku przepisów krajowych<sup>60</sup>. Definicji pojęć, celów i hierarchii ważności wszystkich istotnych z punktu widzenia wykładni okoliczności poszukują w orzecznictwie TS i (głównie, jeśli nie jedynie) polskiej literaturze przedmiotu.

Podjęcie to należy uznać za ze wszech miar słuszne. Chodzi bowiem o to, aby odnaleźć cel przepisu prawa unijnego, i jednocześnie, żeby dążyć do zachowania jednolitego rozumienia przepisów prawa unijnego w ramach całej UE<sup>61</sup>. Wzorowanie się zatem na wyrokach TS jest w tym zakresie zgodne z prawem, pożądane i korzystne z punktu widzenia całej Unii Europejskiej<sup>62</sup>. Korzystanie z literatury jest natomiast wskazane o tyle, o ile zawiera ona rzetelną analizę orzecznictwa TS.

Oczywiście zdarzają się wyroki, w których badanie orzecznictwa TS w zakresie odpowiadającym sprawie zawisłej przed sądem krajowym wydaje się nierzetelne. Można nawet wskazać wyroki, w których sądy posłużyły się orzeczeniami TS dla poparcia tez z prawem UE niezgodnych<sup>63</sup>. Sytuacje takie nie należą jednak do częstych.

---

<sup>58</sup> Z literatury dla celów wykładni korzystały też chociażby WSA w Warszawie, w wyroku z 7 sierpnia 2009 (III SA/Wa 650/09) czy też WSA w Łodzi w wyroku z 22 lipca 2009 r. (I SA/Łd 1333/08).

<sup>59</sup> Zob. np. wyrok WSA w Krakowie z 10 lipca 2009 r. (I SA/Kr 616/09), wyrok WSA w Krakowie z 26 maja 2009 r. (I SA/Kr 96/09), wyrok WSA w Opolu z 8 lipca 2009 r. (I SA/Op 208/09), wyrok WSA w Bydgoszczy z 26 czerwca 2009 r. (I SA/Bd 201/09), czy też wyrok NSA z 19 czerwca 2009 r. (I FSK 491/08).

<sup>60</sup> Chodzi o stosowanie dyrektyw wykładni pierwszego i drugiego stopnia.

<sup>61</sup> Zob. R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Wolters Kluwer Polska, 2008 r. str. 62.

<sup>62</sup> Zob. R. Mastalski, *Stosowanie...*, *op. cit.*, str. 61.

<sup>63</sup> Zob. np. wyrok WSA w Gdańsku z 16 lipca 2008 r. (I SA/Gd 368/08), czy też wyrok WSA w Bydgoszczy z 18 września 2007 r. (I SA/Bd 542/07).

Warto na koniec odnieść się do problemu stosunku sądów do orzecznictwa jako źródła prawa w polskiej tradycji sądownictwa. Jak wiadomo, TS nie jest związany swoim orzecznictwem - nie obowiązuje tu zasada *stare decisis*<sup>64</sup>. Orzecznictwo TS zasadniczo wiąże sądy krajowe<sup>65</sup>. Sąd krajowy, jeżeli w sprawie będącej przedmiotem postępowania nie zostało zadane pytanie prejudycjalne, jest związany wykładnią prawa unijnego dokonaną przez TS w jego dotychczasowym orzecznictwie. Jeżeli natomiast pytanie prejudycjalne zostało zadane, sąd krajowy jest związany wykładnią prawa unijnego dokonaną przez TS w odpowiedzi na to pytanie. Pomimo tego, że w polskiej tradycji sądownictwa orzecznictwo nigdy nie stanowiło źródła prawa, a w wykładni prawa krajowego ma ono czysto pomocniczy charakter<sup>66</sup>, należy stwierdzić, że polskie sądy administracyjne przyjęły w tym wypadku niezwykle szybko tę zupełnie dla nich nową filozofię (nowe podejście do orzecznictwa) i z powodzeniem stosują wskazane zasady (co oznacza iż akceptują związaną wykładnią przepisów zaprezentowaną przez TS w jego orzecznictwie). Można śmiało stwierdzić, że w ciągu zaledwie kilku lat polskie sądownictwo stało się sądownictwem unijnym<sup>67</sup>.

### 2.3. PODSUMOWANIE

---

Do konieczności dokonania wykładni przepisów podatkowego prawa unijnego przez sąd krajowy może dojść w każdej sprawie, w której mają zastosowanie przepisy prawa unijnego. Jeżeli dany sąd, od którego orzeczeń przysługuje środek odwoławczy, nie jest związanych granicami skargi, lecz sprawy – tak jak polski W.S.A. – bierze on z urzędu pod uwagę wszystkie przepisy mające zastosowanie do zaistniałego stanu faktycznego, a zatem i przepisy prawa unijnego. Konieczność dokonania wykładni prawa unijnego może się pojawić zatem już na etapie badania zgodności polskich przepisów z przepisami unijnymi, do którego to badania sąd jest zobowiązany.

---

<sup>64</sup> Zob. A. P. Dourado, da Palma Borges R. (red.), *The Acte Clair... op. cit.*, str. 14, 17.

<sup>65</sup> Tak A. Zalasinski w pracy *New Member States approach to the ECJ's rulings: the example of Poland*, będącej częścią publikacji pod red. Cécile Brokelind, *Towards a Homogeneous EC Direct Tax Law. An assessment of the Member States' responses to the ECJ's case law*, IBFD 2007, str. 383-400.

<sup>66</sup> Tak A. Zalasinski w pracy *New Member States... op. cit.*, str. 391.

<sup>67</sup> Zmiana filozofii sądów polskich, jeśli chodzi o stosunek do orzecznictwa TS, nastąpiła w ciągu ostatnich kilku lat. A. Zalasinski w cytowanej powyżej pracy z 2007 roku *New Member States approach to the ECJ's rulings: the example of Poland*, twierdzi przeciwnie – jego zdaniem określony stosunek do orzecznictwa, jako głęboko zakorzeniony w polskiej kulturze prawnej, będzie potrzebował jeszcze wielu lat na asymilację zmian spowodowanych przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej (zob. str. 391). Daje to obraz szybkości zmian - prawdopodobnie w czasie powstawania tej pracy zjawisko możliwe do zaobserwowania dzisiaj nie było tak oczywiste.

Wykładnia przepisów prawa unijnego, dokonywana przez sąd krajowy, ma zupełnie inny przebieg, aniżeli wykładnia prawa unijnego dokonywana przez TS. Sposób dokonywania wykładni unijnego prawa podatkowego zależy zatem od organu, który jej dokonuje. TS co prawda również wzoruje się na swoim poprzednim orzecznictwie; również rozważa konieczność rewizji swoich wcześniejszych poglądów, a dopiero ostatecznie – w razie potrzeby - dokonuje wykładni przy użyciu dyrektyw wykładni II stopnia. Sąd krajowy natomiast raczej nie dochodzi do etapu stosowania dyrektyw wykładni II stopnia w odniesieniu do prawa unijnego. Szuka gotowych rozwiązań problemów bezpośrednio w orzecznictwie TS. Badanie istniejącego orzecznictwa i rozważanie ewentualnej potrzeby jego rewizji – to główne czynności, jakich dokonuje sąd krajowy, mając do czynienia z przepisami prawa unijnego, których wykładnia nie jest oczywista.

We unijnym prawie podatkowym, którego dotyczy wyjątkowo niespójne wewnętrznie orzecznictwo TS (zwłaszcza w odniesieniu do przepisów dotyczących podatków bezpośrednich), wzorowanie się na istniejącym orzecznictwie (stosowanie doktryny *acte éclairé*) jest niebezpieczne, a niekiedy niemożliwe. Stąd konieczność kierowania pytań prejudycjalnych w nawet z pozoru prostych kwestiach jest w tej dziedzinie prawa pożądana. Tak też się dzieje.

Polskie sądy administracyjne korzystają z orzecznictwa TS w bardzo szerokim zakresie. Kwestie stosowania przepisów prawa unijnego są przez polskie sądy badane zazwyczaj bardzo wnikliwie – w uzasadnieniach wyroków cytowana jest obszernie również – niestety tylko polska - literatura. Przełamane zostało przeświadczenie, że orzecznictwo nie może być źródłem prawa. Brak samodzielności w wykładni unijnego prawa podatkowego przez sądy krajowe należy ocenić bardzo pozytywnie, ponieważ dzięki temu wykładnia przepisów podatkowych na przestrzeni UE ma szansę być jednolita.

### 3. WYKŁADNIA UNIJNEGO PRAWA PODATKOWEGO DOKONYWANA PRZEZ ORGANY POLSKIEJ ADMINISTRACJI PODATKOWEJ

---

#### 3.1. SYTUACJA WYKŁADNI UNIJNEGO PRAWA PODATKOWEGO PRZEZ ORGAN PODATKOWY

---

Sytuacją wykładni na potrzeby niniejszego artykułu nazwana zostanie sytuacja, w której dokonanie wykładni unijnego prawa podatkowego w postępowaniu podatkowym jest konieczne.

Innymi słowy, sytuacja wykładni ma miejsce, gdy zakres regulacji prawa krajowego podlegającego wykładni pokrywa się z zakresem regulacji prawa unijnego<sup>68</sup>.

Oczywiście sytuacja wykładni w tym rozumieniu następuje, gdy dokonujemy wykładni prawa krajowego, które zostało uchwalone w wyniku konieczności transpozycji przepisów prawa Unii Europejskiej do krajowych porządków prawnych, a także wtedy, gdy prawo unijne musi znaleźć zastosowanie w sprawie z innych powodów (należy zwrócić uwagę na to, że przepisy prawa unijnego, będące podstawą zakazu dyskryminacji w sferze podatków bezpośrednich, to bezpośrednio skuteczne przepisy TFUE, które nie odnoszą się *expressis verbis* do podatków<sup>69</sup>).

Sytuacja wykładni istnieje obiektywnie – niezależnie od tego, czy organ krajowy fakt ten odnotował. Sytuacja wykładni może – lecz nie musi - zaistnieć zawsze, gdy przepisy unijnego prawa podatkowego znajdują zastosowanie w sprawie. Stwierdzenie to jest konsekwencją przyjęcia na potrzeby niniejszego opracowania klaryfikacyjnej koncepcji wykładni<sup>70</sup>. Na marginesie warto dodać, że koncepcja ta nieobca jest również samemu Trybunałowi, co wynika choćby z wypracowania przezeń doktryny *acte clair*.

W momencie zaistnienia sytuacji wykładni, organ podatkowy musi sam zmierzyć się z tym problemem. Nie może bowiem, tak jak sąd administracyjny, zwrócić się o pomoc do Trybunału Sprawiedliwości<sup>71</sup>.

## 3.2. PRZEBIEG WYKŁADNI UNIJNEGO PRAWA PODATKOWEGO DOKONYWANEJ PRZEZ KRAJOWE ORGANY PODATKOWE

---

### 3.2.1. UWAGI OGÓLNE

---

Podejście organów podatkowych do przepisów prawa Unii Europejskiej nie jest jednolite. Można zauważyć, że zależy ono od wielu czynników, między innymi – a może nawet w największym stopniu – zależy ono jednak od skutków, z jakimi wiąże się zastosowanie przepisów prawa Unii

---

<sup>68</sup> Zob. S. Biernat, Wykładnia prawa krajowego zgodnie z prawem Wspólnot Europejskich [w:] Implementacja prawa integracji europejskiej w krajowych porządkach prawnych, red. C. Mik, Toruń 1998, str. 138.

<sup>69</sup> Szeroko na ten temat A. Zalański, *Zakaz dyskryminacji w sferze podatków bezpośrednich w prawie podatkowym Wspólnoty Europejskiej*, Warszawa 2006, str. 100.

<sup>70</sup> Zgodnie z tą koncepcją wykładni ma ona służyć wyjaśnianiu wątpliwości dopiero w momencie, gdy pojawią się one u konkretnych podmiotów, w konkretnych sprawach. Więcej na ten temat M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, str. 74-79.

<sup>71</sup> Zob. art. 267 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (dawny art. 234 TWE).

Europejskiej względem polskich podatników. Zależność ta zostanie wykazana na przykładach przytoczonych w dalszej części opracowania.

Biorąc pod uwagę ogół postępowań o wydanie interpretacji<sup>72</sup>, w których powinno znaleźć zastosowanie prawo UE, można wyróżnić kilka sposobów *radzenia sobie* przez organy podatkowe w takiej sytuacji. Po pierwsze, organy podatkowe ignorują istnienie przepisów prawa unijnego, wydając interpretacje tak, jak by przepisy te w ogóle nie obowiązywały. Po drugie, wykładają przepisy prawa unijnego *contra legem*. Po trzecie, organy podatkowe dokonują rozszerzającej wykładni przepisów prawa unijnego. Po czwarte – organy podatkowe dokonują wykładni przepisów prawa unijnego w sposób pozornie prawidłowy. (wykładnia taka ma miejsce w sytuacji, gdy przepisy prawa UE są mniej korzystne dla podatnika niż przepisy polskie. Wtedy organy podatkowe stosują je z drobiazgową szczegółowością, łamiąc zasadę, iż prawo do bezpośredniego stosowania dyrektyw z pominięciem przepisów krajowych nie może być wykorzystywane przez organy państwa w celu ograniczenia praw wynikających z przepisów krajowych<sup>73</sup>.) Po piąte wreszcie – organy podatkowe dokonują wykładni prawa unijnego w pełni prawidłowo. Pomimo tego, że sytuacja taka jest niezwykle rzadka, przykłady jej występowania również zostaną przywołane.

---

### 3.2.2. POMINIĘCIE PRZEPISÓW PRAWA UNII EUROPEJSKIEJ

---

Pominięcie przepisów Unii Europejskiej przez polskie organy podatkowe, pomimo tego, że powinny one znaleźć zastosowanie w sprawie, zdarza się w praktyce bardzo często<sup>74</sup>. Dlatego też, chociaż pominięcia przepisów nie można nazwać w tym przypadku ich wykładnią, opis tego zjawiska musi znaleźć się w mojej ocenie w niniejszym *zestawieniu*. Świadomość częstego występowania tego rodzaju sytuacji daje bowiem obraz stosunku organów podatkowych do przepisów prawa unijnego.

Należy zwrócić uwagę, że pominięcie przepisów prawa UE przez organy podatkowe ma miejsce zwłaszcza w tych przypadkach, w których z prawa tego można wywodzić korzyści dla

---

<sup>72</sup> Badania interpretacji zostały przeprowadzona głównie w oparciu o bazę interpretacji zamieszczoną na stronach Ministerstwa Finansów, a także przy wsparciu szeregu baz komercyjnych, między innymi za pomocą serwisu Nettetax ([www.nettax.pl](http://www.nettax.pl)) oraz podatki.biz ([www.podatki.biz](http://www.podatki.biz)).

<sup>73</sup> Zob. orzeczenia TS z 19 stycznia 1982 r. w sprawie Ursula Becker nr 8/81/ i z dnia 8 października 1987 r. w sprawie Kolpinguis Nijmegen 80/86, w połączonych sprawach C-387/02, C-391/02 i C-403/02 (Silvio Berlusconi i in), w sprawie C-148/78 (Tulli Ratti), C-91/92 Paula Faccini Dori C-208/90 Theresa Emmont. Zob. także J. Martini, Ł. Karpiesiuk, *VAT w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2005, s. 26.

<sup>74</sup> O problemie tym głośno jest nawet w prasie codziennej, zob. np. *Fiskus nie stosuje zasady neutralności VAT*, Dziennik Gazeta Prawna z dnia 25 listopada 2009, *Polskie organy podatkowe nie respektują prawa UE*, Dziennik Gazeta Prawna z dnia 30 grudnia 2009, *Urzednicy skarbowi nie stosują przepisów wspólnotowych*, Gazeta Prawna z dnia 6 sierpnia 2009.



polskich podatników. W takich okolicznościach pominięcie przepisów prawa UE jest wręcz nagminną praktyką.

Organy podatkowe niekiedy nie biorą pod uwagę przepisów prawa unijnego i orzecznictwa TS ani z własnej inicjatywy, ani nawet jeżeli zostały one wskazane przez podatników we wnioskach o interpretację. Decyzja lub postanowienie zapada zatem wyłącznie na podstawie przepisów prawa polskiego, nawet w przypadku jego oczywistej niezgodności z prawem Unii Europejskiej. Argumenty strony dotyczące przepisów prawa unijnego są przez organ podatkowy przemilczane lub skwitowane takim stwierdzeniem: (...) *należy wskazać, że przepisy prawa podatkowego obowiązujące na terenie Unii Europejskiej stosowane są w krajach członkowskich poprzez implementację, czyli uregulowanie w przepisach prawa krajowego zagadnień prawa unijnego. Należy zauważyć, iż o ile polski ustawodawca ma obowiązek implementacji zawartych w dyrektywach postanowień wiążących państwo członkowskie co do zamierzonego celu, to Wspólnota zostawia władzom krajowym swobodę co do form i metod jakimi skutek ma być osiągnięty.*<sup>75</sup>

Trudno odgadnąć, co takie stwierdzenie ma wniesić, jeśli chodzi o argumentację uzasadnienia postanowienia o interpretacji przepisów. W założeniu Autora pisma ma ono zapewne być odpowiedzią na bogatą argumentację strony dowodzącą niezgodności konkretnego przepisu prawa polskiego z przepisami unijnymi. W rzeczywistości jest jednak zbiorem truizmów<sup>76</sup> (*przepisy prawa podatkowego obowiązujące na terenie Unii Europejskiej stosowane są w krajach członkowskich poprzez implementację, czy też o ile polski ustawodawca ma obowiązek implementacji zawartych w dyrektywach postanowień wiążących państwo członkowskie co do zamierzonego celu, to Wspólnota zostawia władzom krajowym swobodę co do form i metod jakimi skutek ma być osiągnięty*) nie pozostających w logicznym związku z argumentacją strony i uzasadnieniem rozstrzygnięcia.

Niekiedy organy podatkowe wprost zaznaczają w pismach, iż nie postrzegają aktów prawnych Unii Europejskiej jako obowiązującego w Polsce źródła prawa. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z 17 listopada 2009 r., nr IPPB2/436-307/09-4/MZ stwierdził wprost: (...) *zgodnie z przepisem art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, organ wydający interpretację indywidualną dokonuje interpretacji przepisów prawa podatkowego, przez które w myśl art. 3 pkt 2 rozumie się przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a*

<sup>75</sup> Tak np. w piśmie DIS w Warszawie z 13 sierpnia 2009 nr IPPP1-443-511/09-2/JL.

<sup>76</sup> Dodać należy, że truizmy te są przedstawione tak, aby pasowały do rozumowania organu podatkowego – zdania te są prawdziwe, przekaz z nich płynący daje jednak fałszywy i niepełny obraz sytuacji.

*także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych. Przepisy wspólnotowe nie stanowią źródła prawa krajowego, dopóki ich treść nie zostanie przeniesiona do krajowego aktu prawnego. Tym samym przepis prawa unijnego nie staje się automatycznie prawem krajowym, który organ jest zobowiązany stosować<sup>77</sup>. Organ podatkowy tym samym zakończył odpowiedź na bardzo szeroką argumentację podatnika dotyczącą prawa unijnego przedstawioną we wniosku o interpretację. Nie podjęto nawet próby zbadania przepisów prawa UE ani porównania przepisów polskich ze unijnymi, nie mówiąc o ich zastosowaniu. Nie podjęto też próby uzasadnienia stanowiska organu przy wsparciu się literaturą przedmiotu<sup>78</sup>.*

---

### 3.2.3. WYKŁADNIA PRZEPISÓW PRAWA UNIJNEGO CONTRA LEGEM

---

Wykładnia całkowicie sprzeczna z brzmieniem, nawet oczywistym, danego przepisu prawa unijnego, zdarza się także w praktyce polskich organów podatkowych. Co więcej, wykładnia taka jest dokonywana nawet wtedy, gdy prawidłowa wykładnia jest wskazywana przez Komisję Europejską. Taka sytuacja miała miejsce w przypadku przepisów Dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej. Wykładnia art. 21 ust. 5 tej Dyrektywy została dokonana między innymi przez działającego w imieniu Ministra Finansów Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 10 listopada 2008 r. nr IBPP3/443-586/08/IK<sup>79</sup>.

Wykładni podlegał art. 21 ust. 5 dyrektywy 2003/96/WE, który stanowi: *Dla celów stosowania art. 5 i 6 dyrektywy 92/12/WE energia elektryczna i gaz ziemny podlegają podatkom, które stają się wymagalne w momencie dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora. W przypadku gdy dostawa do zużycia ma miejsce w państwie członkowskim, w którym dystrybutor lub redystrybutor nie prowadzi działalności gospodarczej, wówczas podatek państwa członkowskiego dostawy jest uiszczany przez spółkę, która musi być zarejestrowana w tym państwie członkowskim dostawy. (...)*<sup>80</sup>

---

<sup>77</sup> Podobnie choćby DIS w Katowicach w piśmie z 21 kwietnia 2009 r., nr IBPP2/443-101/09/ASz: (...) *tut. organ stwierdza, iż nie jest organem władnym do odstąpienia od zastosowania przepisu prawa podatkowego.* Podobnie DIS w Warszawie w piśmie z 17 listopada 2009 r., nr IPPB2/436-307/09-4/MZ.

<sup>78</sup> Argumenty przemawiające przeciwko stosowaniu prawa unijnego w Polsce są przedstawione na przykład w pracy T. Dębowskiej-Romanowskiej, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, str. 164 – 176.

<sup>79</sup> Podobnie orzekł np. DIS w Warszawie w piśmie z 21 października 2008 r., nr IPPP1/443-1416/08-2/GD.

<sup>80</sup> Już pobieżna analiza dyrektyw energetycznych (Dyrektywa Rady 92/12/WE z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania) wskazuje na to, że nie ma znaczenia moment dostarczenia energii, tylko jej ilość

Artykuł 6 ust. 5 polskiej ustawy o podatku akcyzowym<sup>81</sup> stanowił natomiast: *W przypadku energii elektrycznej obowiązek podatkowy powstaje z dniem jej wydania.*

Jak łatwo zauważyć, pomiędzy tymi przepisami zachodzi oczywista sprzeczność. Z krajowych przepisów wynikał bowiem obowiązek zapłaty akcyzy w momencie jej wydania (przez producenta). Przepisy unijne wymagały natomiast zapłaty akcyzy dopiero na etapie dostarczenia jej końcowemu odbiorcy.

W sprawie tej wnioskodawca pytał, czy słusznie płaci akcyzę od energii elektrycznej w sytuacji, gdy sprzedaje ją wyłącznie na rzecz dystrybutora, a nie odbiorcy końcowego. W momencie wydawania interpretacji, o której mowa, było wiadome, że Polska nie dotrzymała terminów implementacji dyrektyw akcyzowych, i że postępowanie przeciwko Polsce z tego tytułu zostało już wszczęte przed Komisją Europejską. Zdaniem organu podatkowego wszystkie te okoliczności nie były jednak przeszkodą dla dalszego stosowania polskiego przepisu w standardowym, opartym na ścisłej wykładni językowej znaczeniu. W interpretacji, przytoczywszy najpierw polskie i unijne przepisy znajdujące zastosowanie w sprawie, organ podatkowy stwierdził:

*(...) Dyrektywy nie określają w sposób pełny zagadnień będących ich przedmiotem i wymagają uściślenia lub uzupełnienia przez państwa członkowskie. Kraje członkowskie są zobowiązane do implementowania zapisów dyrektyw do prawa krajowego w wyznaczonych terminach. Zatem warunkiem stosowania dyrektyw jest ich wdrożenie do przepisów krajowych. Po tym wstępie, w którym organ podatkowy uświadomił adresata odnośnie warunków obowiązywania dyrektyw UE w Polsce, czytamy obiecujące zdania:*

*Istnieją jednak pewne szczególne okoliczności, kiedy dyrektywa może być stosowana bezpośrednio. W przypadku braku implementacji norm dyrektyw do porządku prawnego danego państwa członkowskiego albo dokonania implementacji w sposób niepełny lub po terminie, dyrektywy mogą być stosowane bezpośrednio wszakże pod warunkiem, że przepisy dyrektyw są precyzyjne i bezwarunkowe zaś z norm dyrektyw wynikają prawa jednostek wobec państwa. Należy zatem dokonać oceny regulacji zawartej w art. 21 ust. 5 ww. dyrektywy pod kątem celu i rezultatu, który zamierzał osiągnąć prawodawca wspólnotowy wprowadzający ten przepis, a następnie rozważyć, czy wprowadzając go ustanowił jednocześnie zakaz obciążania podatkiem akcyzowym innych podmiotów niż wymienione w tym przepisie. Z treści pisma organu podatkowego nie wynika jednak, aby zbadano*

---

dostarczona końcowemu odbiorcy na terytorium określonego państwa członkowskiego. Do stwierdzenia tego zbędna jest wiedza specjalistyczna – wystarczy analiza przepisów.

<sup>81</sup> Ustawa z 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, Dz. U. z dnia 26 lutego 2004 r. Nr 29, poz. 257 z późn. zm.

przepis prawa unijnego pod kątem możliwości jego bezpośredniej stosowalności, tak, jak to zapowiedziano jeden akapit wyżej. Organ podatkowy wykazał jedynie, że nie ma znaczenia, czy energia elektryczna jest opodatkowana akcyzą przy jej *wyjściu* od producenta, czy też przy jej wyjściu do końcowego odbiorcy, bo – upraszczając stwierdzenia organu – prąd nie sznurek i początku ani końca nie ma<sup>82</sup>.

Dalsze stwierdzenia organu są równie ciekawe i warto przytoczyć je w całej okazałości: (...) *przepis art. 21 ust 5 ww. dyrektywy w swym bezpośrednim skutku (sic!) nie oznacza zakazu opodatkowania podatkiem akcyzowym innych podmiotów aniżeli tam wymienieni dystrybutorzy i redystrybutorzy, a co więcej, iż innym podmiotom, w tym producentom energii elektrycznej, przyznano prawo do zwrotu zapłaconego podatku akcyzowego w sytuacji, gdy Państwo Członkowskie nie dokonało implementacji art. 21 ust.5 dyrektywy 2003/96/WE po upływie okresu przejściowego, w takim zakresie, w jakim nie obciążało podatkiem akcyzowym dystrybutorów i redystrybutorów. Z tego akapitu wynika zatem, że nawet gdyby zastosować przepis unijnybezpośrednio, sytuacji polskiego podatnika to nie zmieni.*

Omawiana interpretacja w części zawierającej argumentację popierającą ten wniosek jest równie niejasna i pozbawiona podstaw, a zatem jej cytowanie tutaj jest zbędne. Ważne, że kończąc, organ podatkowy stwierdza: *art. 21 ust. 5 dyrektywy nie może stanowić narzędzia do odstąpienia od zastosowania przepisu krajowego w postaci art. 6 ust. 5 ustawy o podatku akcyzowym. Nie ma wobec tego możliwości wykluczenia od stosowania przepisu krajowego, skoro nie jest on sprzeczny z przepisami ww. dyrektywy. W tym stanie rzeczy stwierdzić należy, iż przepis art. 21 ust. 5 dyrektywy nie przyznaje producentom energii elektrycznej prawa do zwrotu zapłaconego podatku akcyzowego.* Nie trzeba dodawać, że tym samym organ podatkowy uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe.

Na końcu pisma dodano jeszcze bardzo często używaną przez organy podatkowe, a piętnowaną przez sądy formułę, mającą stanowić zapewne odniesienie się do pozostałej, niecytowanej w piśmie argumentacji wniosku: (...) *powołane przez Wnioskodawcę orzeczenia Wojewódzkich Sądów Administracyjnych są rozstrzygnięciami zapadłymi w konkretnych sprawach, osadzonych w określonych stanach faktycznych i tylko do nich się zawężają, w związku z tym nie mają mocy powszechnie obowiązującego prawa.*

<sup>82</sup> Z treści interpretacji można wywodzić, że organ podatkowy uważa się za posiadającego wiedzę specjalistyczną – wynika to z uwag poświęconych specyfice energii elektrycznej: *ze względu na brak możliwości wskazania konkretnego momentu przepływu energii przez dany odcinek sieci oraz brak możliwości magazynowania i dostarczenia energii w późniejszym terminie, trudno jest wskazać różnicę pomiędzy momentem dostarczenia energii elektrycznej do sieci przez producenta, a momentem odbioru tej energii przez użytkownika końcowego.*

Podsumowując wywody organu podatkowego należy przyjąć, że dokonując wykładni przepisów krajowych bezpodstawnie uznał podatnika (będącego producentem energii elektrycznej) za podatnika podatku akcyzowego zobowiązanego do jego zapłaty z tytułu sprzedaży energii elektrycznej dystrybutorowi. W ten sposób naruszył prawo, a naruszenie to polegało na nie zastosowaniu analizowanego powyżej materialnego prawa unijnego i prounijnej wykładni przepisów krajowych, co miało bezpośredni wpływ na rozstrzygnięcie<sup>83</sup>.

Zastosowanie wykładni *contra legem* aktu prawnego, który był podstawą analizy w tej interpretacji i był tam w obszernych fragmentach cytowany, nie może świadczyć o nieznanomości tego aktu prawnego, lecz raczej o zamierzonym działaniu - innymi słowy, o dostosowywaniu brzmienia uzasadnienia rozstrzygnięcia do z góry postawionych wniosków, niezależnie od tego, że brak było w tej sytuacji takich możliwości z punktu widzenia logiki.

W tym miejscu warto przytoczyć fragment dotyczącego dokładnie tego problemu wyroku TS z 12 lutego 2009 r. w sprawie nr C-475/07, Komisja Europejska przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej, w którym Trybunał w prosty sposób obnażył sprzeczność dwóch wskazanych powyżej przepisów dotyczących opodatkowania akcyzą energii elektrycznej:

50. (...) art. 21 ust. 5 akapit pierwszy zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96 przewiduje wprost, że dla celów stosowania art. 5 i 6 dyrektywy 92/12 podatek od energii elektrycznej staje się wymagalny w momencie dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora.

51. Natomiast brzmienie art. 6 ust. 5 ustawy o podatku akcyzowym nie definiuje w sposób wystarczająco precyzyjny, jasny i przejrzysty momentu, w którym podatek od energii elektrycznej staje się wymagalny w Polsce, ponieważ ten przepis krajowy ogranicza się do stwierdzenia, że obowiązek podatkowy powstaje z dniem wydania energii elektrycznej. Ponadto zarówno z akt sprawy, jak i z wyjaśnień udzielonych na rozprawie przez Rzeczpospolitą Polską wynika, że stosowanie tego przepisu polega na tym, iż zobowiązanie podatkowe powstaje w tym państwie członkowskim w chwili wprowadzenia energii elektrycznej do sieci przez producenta, a nie w chwili jej dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora.

52. Wynika z tego, że na dzień 1 stycznia 2006 r. Rzeczpospolita Polska nie dostosowała swego systemu opodatkowania energii elektrycznej do wymogów art. 21 ust. 5 dyrektywy 2003/96 w zakresie określenia momentu, w którym podatek od energii elektrycznej staje się wymagalny.

Po wydaniu tego wyroku przez TS, treść pism organów podatkowych w tym zakresie uległa diametralnej zmianie (zob. punkt 5.4. niniejszego opracowania).

---

<sup>83</sup> Tak też stwierdził w identycznej sprawie WSA w Gliwicach w wyroku z sierpnia 2008 r. (III SA/GI 105/08).

### 3.2.4. WYKŁADNIA ROZSZERZAJĄCA PRZEPISÓW PRAWA UNII EUROPEJSKIEJ

W praktyce organów podatkowych zdarza się również dokonanie rozszerzającej wykładni przepisów prawa unijnego. Przykładem będzie tu pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie nr IPPP1/443-78/09-3/IG, z 16 kwietnia 2009 r.

Przedmiotem rozważań organu podatkowego w tej interpretacji była zasadność zakazu odliczenia podatku naliczonego gdy proporcja, o której mowa w art. 90 ust. 2-8 ustawy o VAT nie przekroczyła 2%.

Artykuł 173 Dyrektywy nr 112/2006/WE wskazuje, jakie środki Państwa członkowskie mogą wprowadzić do swojego wewnętrznego prawodawstwa w zakresie zasad odliczania podatku naliczonego z zastosowaniem proporcji ustalonej jako udział transakcji w związku z którymi przysługuje prawo do odliczenia, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu transakcji, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz transakcji, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo. Artykuł 173 ust. 1 stanowi, że w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika zarówno do dokonywania transakcji dających prawo do odliczenia, jak i transakcji nie dających prawa do odliczenia, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części VAT, która proporcjonalnie przypada na kwotę tych pierwszych transakcji. Zgodnie z art. 173 ust. 2 lit. e) Dyrektywy VAT, Państwa Członkowskie mogą *postanowić, że w przypadkach, gdy VAT, który nie podlega odliczeniu przez podatnika, jest nieznaczącej wartości, będzie on uważany za zerowy*. Polski ustawodawca skorzystał z tej możliwości - art. 90 ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT stanowi, że w przypadku, gdy proporcja wstępna za dany rok przekroczyła 98%, podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego, wynikającego z transakcji w stosunku do których nie można dokonać alokacji bezpośredniej. W Dyrektywie VAT nie ma jednak przepisów dających podstawę do wprowadzenia postanowienia odwrotnego, jakie polski ustawodawca wprowadził do art. 90 ust. 10 pkt 2 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem podatnik w ogóle nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego, jeżeli proporcja wstępna na dany rok podatkowy nie przekroczyła 2%. Pomiędzy prawem polskim i unijnym istnieje zatem niezgodność. Z pism organów podatkowych wynika jednak, że niezgodności takiej nie ma. Odnosząc się do tej kwestii, organ podatkowy stwierdził: *Uregulowania dotyczące częściowego odliczenia podatku zawarte w art. 90 ustawy nie są niezgodne z przepisami unijnymi. Zgodnie bowiem z art. 173 ust. 2 lit. e Dyrektywy (...) państwa członkowskie mogą postanowić, że w przypadkach gdy VAT, który nie podlega odliczeniu przez podatnika, jest nieznaczącej wartości, będzie on uważany za*

zerowy. Konsekwencją tego jest również określenie w polskich przepisach jako nieznacznej wartości proporcji nie przekraczającej 2% i uznanie, że w takim przypadku odliczenie podatku w ogóle nie przysługuje. W dalszej części wywodu organ podatkowy tłumaczy: Przepisy zawarte w art. 90 ust. 10 pkt 1 i 2 ustawy zasadniczo są neutralne podatkowo, gdyż w sposób sprawiedliwy umożliwiają odliczenie całości podatku gdy ustalona proporcja wynosi 98% jak i uniemożliwiają odliczenia gdy proporcja wynosi 2%.

Przytoczone 3 zdania to praktycznie cały wywód poświęcony przepisom prawa unijnego w omawianym piśmie. Wynika z niego, że organ podatkowy nadaje przepisom prawa UE szerszy zakres, niż wynika to z ich brzmienia i celu. Rozszerzenie znaczenia przepisów unijnych nie jest uzasadnione w świetle wykładni systemowej ani celowościowej.

---

### 3.2.5. POZORNIE PRAWIDŁOWA WYKŁADNIA PRZEPISÓW UNIJNEGO PRAWA PODATKOWEGO

---

Najbardziej znanym i opisywanym przykładem spraw, w których organy podatkowe zastosowały prawo unijne, były sprawy dotyczące opodatkowania podatkiem od towarów i usług tzw. nieodpłatnych przekazania<sup>84</sup>. Nazwałam sposób wykładni zawarty w tych pismach *pozornie prawidłowym* dlatego, że cały proces powołania i interpretacji przepisów prawa unijnego przebiegał prawidłowo i doprowadził – biorąc pod uwagę wyłącznie prawo unijne – do prawidłowych rezultatów, jednak skorzystanie z prawa unijnego w tym konkretnym przypadku w Polsce było nieuprawnione. Organy podatkowe nie mogą bowiem wywodzić negatywnych dla podatnika skutków z faktu błędnej implementacji do polskiego porządku prawnego przepisów prawa unijnego.

Opisując ten *sposób* wykładni przepisów prawa UE, posłużę się przykładem pisma Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 11 stycznia 2010 r., nr IPPP1-443-1099/09-4/MP.

Organ podatkowy we wskazanej interpretacji:

1. dokonał analizy przepisów krajowych (jej prawidłowość i przebieg nie będą tu komentowane);
2. stwierdził, iż wykładnia przepisów krajowych budzi wątpliwości;
3. zauważył, że w sprawie zachodzi sytuacja wykładni;
4. przytoczył właściwe przepisy prawa UE;
5. stwierdził niezgodność pomiędzy przepisami polskimi i unijnymi;
6. dokonał wykładni prounijnej przepisów prawa polskiego.

---

<sup>84</sup> Problematyka ta omówiona jest szerzej w punkcie 5.3.1 niniejszego artykułu.

Nieprawidłowa jest tylko ostatnia z wymienionych akcji. Organ podatkowy nie pokusił się bowiem o refleksję, czy uprawniony jest do skorzystania z możliwości prounijnej wykładni prawa krajowego, czyli – innymi słowy – do skorzystania z prawa Unii Europejskiej. Stwierdził po prostu, że:

*Polska ma obowiązek stosowania wykładni prowspólnotowej od momentu wejścia do Unii Europejskiej, czyli od dnia 1 maja 2004 r. W związku z powyższym, aby zachować prowspólnotową wykładnię przepisów krajowych, w sytuacji gdy, jak wskazano wcześniej, literalna wykładnia przepisów art. 7 ust. 2 ustawy o VAT budzi wątpliwości, należy przyjąć za właściwą interpretację, która jest zgodna z celami Dyrektyw (VI Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. oraz Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r.).<sup>85</sup>* Tego rodzaju stwierdzenia znalazły się w bardzo wielu pismach organów podatkowych, pomimo licznych wyroków w.s.a. i NSA, z których wynikały wnioski przeciwnie w sprawie znaczenia analizowanych przepisów.

---

### 3.2.6. PRAWIDŁOWA WYKŁADNIA PRZEPISÓW UNIJNEGO PRAWA PODATKOWEGO

---

W praktyce organów podatkowych zdarza się korzystanie z dorobku Unii Europejskiej w sposób nie budzący zarzutów. Często jednak powodem zastosowania prawidłowej wykładni prawa Unii Europejskiej jest wydanie przez Trybunał Sprawiedliwości wyroku w odniesieniu do Polski. Powodem może być też długotrwałe utrzymanie się linii orzeczniczej w.s.a. i NSA, zawierającej prawidłową wykładnię przepisów unijnych<sup>86</sup>. Trudno jednak wskazać przykład interpretacji unijnego prawa podatkowego, w której organ podatkowy z urzędu, z własnej inicjatywy, zastosował prawo Unii Europejskiej na korzyść podatników.

Zapewne przykład prawidłowego zastosowania prawa unijnego mogą stanowić te z pism, w których zastosowanie to pozostało bez wpływu na treść rozstrzygnięcia organu. Na aprobatę w takich przypadkach zasługuje już sam fakt, że organ podatkowy dostrzegł sytuację wykładni i dokonał porównania przepisów unijnych i polskich, dowodząc w rezultacie ich zgodności<sup>87</sup>. Można też wskazać pisma organów podatkowych, z których wynika jak najbardziej prawidłowy stosunek tychże

---

<sup>85</sup> Podobnie twierdziły organy w kilkuset pismach, na przykład w piśmie DIS w Katowicach z 15 maja 2009 r. nr IBPP2/443-206/09/RSz, DIS w Katowicach z 15 kwietnia 2009 r. nr IBPP2/443-63/09/ASz, z 18 marca 2009 r., nr IBPP2/443-5/09/ASz, DIS w Bydgoszczy z 20 lutego 2009 r., nr ITPP1/443-1077/08/KM, DIS w Warszawie z 10 lutego 2009 r., nr IPPP1-443-2116/08-2/JB DIS w Poznaniu z 9 lutego 2009 r., nr ILPP2/443-1073/08-3/EWW i nr ILPP2/443-1073/08-2/EWW, Z 14 stycznia 2009 r., nr ILPP2/443-980/08-2/EN.

<sup>86</sup> Te kategorie orzeczeń organów podatkowych zostaną szerzej omówione w punkcie dotyczącym wpływu orzecznictwa sądów na wykładnię prawa unijnego dokonywaną przez organy podatkowe.

<sup>87</sup> Zob. np. pismo DIS w Poznaniu z 18 września 2009 r., nr ILPP2/443-844/09-2/EWW i ILPP2/443-844/09-3/EWW dotyczące warunków wystawiania i przesyłania faktur elektronicznych.



organów do przepisów prawa Unii Europejskiej – tu przykładem może być pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 24 lutego 2010 r.<sup>88</sup> Jednak pisma zawierające wykładnię przepisów prawa UE, które miałyby pozytywny wpływ na kształt rozstrzygnięcia oraz które organ podatkowy zastosował z własnej inicjatywy lub choćby z inicjatywy wnioskodawcy, na jego korzyść, bez ingerencji sądów, właściwie nie są jeszcze znane. Wydaje się, że organy podatkowe jeszcze nie doszły do etapu akceptacji prawa UE jako źródła prawa obowiązującego w Polsce.

### 3.3. WPŁYW ORZECZNICTWA SĄDÓW NA WYKŁADNIĘ UNIJNEGO PRAWA PODATKOWEGO STOSOWANĄ PRZEZ ORGANY PODATKOWE

---

#### 3.3.1. UWAGI OGÓLNE

---

Ponieważ – jak zostało to wykazane powyżej – organy podatkowe, w przeciwieństwie do sądów, nie korzystają z *acquis communautaire* w sposób zasługujący na akceptację, warto zbadać, w jakim stopniu orzecznictwo sądów wpływa na sposób rozstrzygnięcia przez organy podatkowe.

Na początku warto przypomnieć, że organy podatkowe są związane wyrokami sądów administracyjnych. Związanie to funkcjonuje w dwóch wymiarach; roboczo nazwę je tu wymiarami: ogólnym i szczególnym.

Obowiązek respektowania orzecznictwa w wymiarze szczególnym wynika z artykułu 153 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>89</sup>, zgodnie z którym ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie ten sąd oraz organ, którego działanie lub bezczynność było przedmiotem zaskarżenia.

Związanie organów podatkowych orzecznictwem sądów w wymiarze ogólnym (oczywiście w odniesieniu do postępowań o wydanie interpretacji indywidualnej) wynika natomiast przede wszystkim z przepisów Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 14c § 2 Ordynacji podatkowej, wydając interpretację indywidualną organ jest zobowiązany dokonać oceny prawnej stanowiska wnioskodawcy - w tym orzeczeń, na które występujący o interpretację się powołał<sup>90</sup>. Zgodnie z art. 14e par. 1, Minister Finansów może, z urzędu, zmienić wydaną interpretację ogólną lub indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Jeśli chodzi o interpretacje ogólne -

---

<sup>88</sup> ITPP1/443-1181/09/IK

<sup>89</sup> Dz.U. nr 153, poz. 1270 z późn. zm.

<sup>90</sup> Zob. wyrok WSA w Rzeszowie z 4 marca 2010 r., (I SA/Rz 39/10) i powołane tam orzecznictwo.

Artykuł 14a Ordynacji podatkowej stanowi, że Minister Finansów dąży do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, dokonując w szczególności jego interpretacji, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Podążanie przez organy podatkowe za orzecznictwem sądów jest też ucieleśnieniem zachowywania zasady zaufania podatników do organów państwa<sup>91</sup>.

Z powołanych przepisów wynika, że Minister Finansów jest zobowiązany do wnikliwego badania orzecznictwa, a w szczególności orzecznictwa dotyczącego wydanych przez siebie interpretacji ogólnych i indywidualnych; taka jest bowiem wola ustawodawcy. Orzecznictwo sądów pozwala bowiem ocenić, czy funkcjonujące w obrocie prawnym interpretacje są poprawne. Niestety, analiza pism organów podatkowych prowadzi do wniosku, że te przepisy nie są przestrzegane. Rola orzecznictwa sądów w procesie wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego jest raczej niewielka. Orzecznictwo to na pewno nie jest wyznacznikiem kierunku rozstrzygania spraw przez organy podatkowe, przynajmniej w kwestii wykładni prawa Unii Europejskiej.

W odpowiedziach na wniosek o interpretację, w którym powołano się na orzeczenia sądów lub trybunałów zazwyczaj pojawia się - zamiast odniesienia do argumentacji z powołanych orzeczeń - stwierdzenie, że organ podatkowy nie jest związany wyrokami wydanymi w innych, podobnych nawet do aktualnie rozpatrywanej, sprawach<sup>92</sup>. Prezentując stanowisko, zgodnie z którym na gruncie rozpatrywanej sprawy orzeczenia sądów, wydane w podobnych sprawach, nie mają znaczenia, organ podatkowy narusza przepisy procesowe, w szczególności art. 121 § 1, w związku z art. 14 h Ordynacji podatkowej.

Stwierdzenia te znajdują potwierdzenie w najnowszym orzecznictwie sądów, na przykład w wyroku WSA w Poznaniu, w którym sąd ten analizuje problem ignorowania orzecznictwa sądów przez organy podatkowe następująco:

*Błędne jest stanowisko organu, że powołane przez stronę wyroki sądów administracyjnych wiążący charakter mają w konkretnej sprawie i ściśle określonym stanie faktycznym. (...) Choć orzecznictwo sądowe, w tym sądów administracyjnych, nie ma w polskim systemie prawnym charakteru precedensowego, to w zakresie interpretacji podatkowych orzecznictwo to zyskuje szczególnie na znaczeniu. (...) Orzecznictwo to ma (...) normatywne przełożenie na tworzenie warunków jednolitego stosowania prawa podatkowego w płaszczyźnie ogólnej. Jeszcze większa jest jego rola w zakresie*

<sup>91</sup> Zasada ta znajduje swój wyraz w art. 121 par. 1 Ordynacji podatkowej.

<sup>92</sup> Organy podatkowe w podobny sposób odnoszą się nawet do własnych interpretacji, wydanych w analogicznych sprawach.

*eliminowania wadliwych interpretacji, o czym stanowi art. 14e § 1 ordynacji. (...) Orzecznictwo sądów stało się przesłanką do formułowania oceny poprawności funkcjonujących w obrocie prawnym interpretacji, także interpretacji indywidualnych (...). Skoro (...) organ wydający interpretacje indywidualne może w ramach działania ex officio zmienić wydaną już uprzednio interpretację z racji stwierdzenia jej wadliwości w świetle orzecznictwa sądowego, to tym bardziej ma obowiązek dokonywać analizy tego orzecznictwa w postępowaniu zmierzającym do wydania takiej interpretacji, a zwłaszcza w przypadku, gdy na takowe orzecznictwo powołuje się osoba składająca wniosek o jej wydanie.*<sup>93</sup>

Przytoczenie tak obszernego fragmentu powyższego wyroku było konieczne w celu uświadomienia skali zagadnienia. Kwestia tak dokładnie uargumentowana w powyższym fragmencie wyroku przez Sąd jest bowiem dość oczywista. Powodem jej opisania w uzasadnieniu wyroku jest z gruntu przeciwna praktyka organów podatkowych. Najczęściej bowiem istnienie szeregu orzeczeń sądów, w swej istocie zawierających zupełnie inną interpretację niż pisma organów podatkowych, nie wpływa w najmniejszym stopniu na treść kolejnych pism organów podatkowych. Zmiana tych już istniejących pism z powodu linii orzeczniczej sądów administracyjnych zawierającej odmienną niż organów podatkowych wykładnię w praktyce zdarza się niezwykle rzadko. Zmiana interpretacji indywidualnej z urzędu bywa spowodowana tym, że:

7. organ wydający pierwotną interpretację nie był świadomy istnienia określonego orzecznictwa. Przykładem tego typu zmiany interpretacji jest pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 25 kwietnia 2008 r. nr 1401/PV-II/4407/14-35/07/DB, w którym Dyrektor powołał się na wyroki sprzed kilku lat, jako motyw zmiany swego stanowiska (wyrok NSA z 29 września 2004 r., sygn. akt FSK 733/04). Niestety, decyzja ciągle pozostawała w sprzeczności z prawem unijnym i orzecznictwem, co zostało zauważone i opisane przez WSA w wyroku z 19 stycznia 2009 r. (III SA/Wa 1826/08);
8. sprawa, której dotyczy zmiana stanowiska, została *definitywnie przesądzona* – co oznacza, że zapadło wiele wyroków w.s.a., NSA i wreszcie wyrok TS dotyczący bezpośrednio rozstrzyganej przez organ podatkowy kwestii.

---

<sup>93</sup> Wypowiedzi w podobnym tonie można odnaleźć w kilkudziesięciu wyrokach wojewódzkich sądów administracyjnych, na przykład w wyrokach: WSA w Rzeszowie z 4 marca 2010 r. (I SA/Rz 39/10); WSA w Olsztynie z 24 lutego 2010, (I SA/OI 749/09); WSA w Poznaniu z 23 lutego 2010, (I SA/Po 1124/09); WSA w Gorzowie Wlkp. z 18 lutego 2010, (I SA/Go 23/10); WSA w Warszawie z 16 lutego 2010, (III SA/Wa 1368/09); z 9 lutego 2010, (III SA/Wa 1571/09) oraz (III SA/Wa 1370/09); z 19 stycznia 2010, (III SA/Wa 1305/09); WSA w Krakowie z 9 lutego 2010, (I SA/Kr 1755/09); WSA w Poznaniu z 26 stycznia 2010, (I SA/Po 1053/09).

Poniżej odniosę się odrębnie do problematyki wpływu na wykładnię prawa unijnego stosowaną przez organy podatkowe:

- orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych (w.s.a.),
- orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA),
- orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

### 3.3.2. WPŁYW ORZECZNICTWA WOJEWÓDZKICH SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

W przypadku prawa unijnego sposób, w jaki sądy stosują to prawo powinien mieć duży wpływ na praktykę organów podatkowych. Organy podatkowe, chociaż są zobowiązane do stosowania prawa UE w stopniu tym samym co sądy, nie mają jednak możliwości skierowania pytania prejudycjalnego w przypadku wątpliwości co do jego wykładni. Posiłkowanie się w tym przypadku bogatym orzecznictwem wojewódzkich sądów administracyjnych ułatwiłoby to trudne zadanie. Jednak - jak wspomniałam powyżej - bardzo rzadko zdarza się, że określony wyrok, czy też linia orzecznicza wojewódzkich sądów administracyjnych wpływa w jakikolwiek sposób na rozstrzygnięcie spraw przez organy podatkowe.

Orzecznictwo sądów od momentu wstąpienia Polski do Unii Europejskiej ewoluuje w kierunku asymilacji prawa UE i orzecznictwa TS i nieustająco zmienia się - na korzyść stosowania prawa unijnego. Stanowisko organów podatkowych przeciwnie - stanowi pewną *stałą* jeśli chodzi o podejście do prawa unijnego. W porównaniu z sądami niewiele się tu w ostatnich latach zmieniło. W sytuacji, gdy podatnik w swoim wniosku o interpretację indywidualną przywołuje na potwierdzenie swojego stanowiska w sprawie liczne orzeczenia w.s.a., organ podatkowy stwierdza jedynie: (...) *powołane przez Wnioskodawcę orzeczenia wojewódzkich sądów administracyjnych są rozstrzygnięciami zapadłymi w konkretnych sprawach, osadzonych w określonych stanach faktycznych i tylko do nich się zawężają, w związku z tym nie mają mocy powszechnie obowiązującego prawa.*<sup>94</sup>

Co ciekawe, obok nieuwzględniania orzecznictwa w toku rozpatrywania spraw, organy podatkowe niezwykle często zaskarżają niekorzystne dla siebie wyroki. Dzieje się tak nawet wtedy, gdy wyrok sądu II instancji – tj. NSA - według wszelkiego prawdopodobieństwa będzie identyczny,

<sup>94</sup>Tak np. DIS w Katowicach w piśmie z 10 listopada 2008r., nr IBPP3/443-586/08/IK, DIS w Warszawie z 3 grudnia 2009 r., nr IPPP1/443-879/09-4/IG.

jak wyrok sądu I instancji (można tak zakładać na przykład dlatego, że sąd II instancji wypowiedział się już na podobny temat)<sup>95</sup>.

Reasumując, wpływ orzecznictwa w.s.a. na interpretację przepisów prawa unijnego przez organy podatkowe jest marginalny<sup>96</sup>. Ponieważ ignorowanie orzecznictwa w.s.a. zwykle idzie w parze z ignorowaniem orzecznictwa NSA, więcej przykładów dotyczących obu tych kwestii jednocześnie będzie przytoczona powyżej w punkcie 5.3 niniejszego opracowania.

### 3.3.3. WPŁYW ORZECZNICTWA NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

Orzecznictwo NSA organy podatkowe darzą nieco większą atencją, aniżeli orzecznictwo w.s.a. Różnica pomiędzy traktowaniem przez organy wyroków w.s.a. a wyroków czy nawet uchwał NSA, nie jest jednak tak duża, jak możnaby było oczekiwać.

Z treści większości pism organów podatkowych zawierających interpretacje indywidualne wynika, że istnienie wyroku NSA, z którego płyną wnioski odmienne niż z danego rozstrzygnięcia organu podatkowego, nie ma zupełnie znaczenia dla treści rozstrzygnięcia organu podatkowego. Zazwyczaj orzecznictwo NSA powołuje sam wnioskodawca - na poparcie przedstawionej przez siebie interpretacji przepisów. Ma on prawo oczekiwać, iż interpretacja organu podatkowego będzie z tym orzecznictwem spójna. Odniesienie się przez organ podatkowy do orzecznictwa NSA wygląda jednak bardzo często tak samo, jak powołane powyżej odniesienie się do orzecznictwa w.s.a. Organ podatkowy używa tu cytowanego już stwierdzenia, z którego wynika, iż orzecznictwo sądów nie jest źródłem obowiązującego prawa i w żadnym wypadku nie wiąże organów podatkowych<sup>97</sup>.

Należy podkreślić, że w pismach organów podatkowych razi nie tyle ignorowanie orzecznictwa NSA (choć to oczywiście też), ale zupełny brak odniesienia się do tego orzecznictwa i zawartych tam argumentów. Niechlubnych przykładów tego rodzaju postępowania organów podatkowych jest tak dużo, że możnaby odnieść wrażenie, że z punktu widzenia tychże organów

<sup>95</sup> W 2008 r. do Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego trafiło 886 skarg kasacyjnych z inicjatywy organów administracji publicznej (na 4368 skarg kasacyjnych ogółem) - zob. *Sprawozdanie statystyczne z ruchu i sposobu załatwienia spraw za rok 2008* opublikowane na stronie [www.nsa.gov.pl](http://www.nsa.gov.pl). Warte podkreślenia jest to, że z inicjatywy organów do NSA trafiają również skargi kasacyjne w sprawach, w których sądy konsekwentnie odmawiają racji organom podatkowym. Na ten temat wiele pisze się w prasie codziennej, zob. np. A. Tarka, *Sądowe spory fiskusa drogo kosztują podatników*, *Dziennik Gazeta Prawna* z 12 stycznia 2010 r.

<sup>96</sup> Przykłady można mnożyć: zob. np. pismo DIS w Warszawie z 21 października 2008 r., nr IPPP1/443-1416/08-2/GD czy też DIS w Katowicach z 10 listopada 2008 r. nr IBPP3/443-586/08/IK.

<sup>97</sup> Tak np. pismo DIS w Warszawie z 6 stycznia 2009 nr IPPP3/443-37/08-2/SM czy też z 6 lutego 2009 nr IPPP2/443-1723/08-2/AZ, pismo DIS w Poznaniu z 8 stycznia 2009 nr ILPP1/443-970/08-3/AK.

orzecznictwo sądów wydane w sprawach nie będących przedmiotem aktualnego postępowania przed organami w danej sprawie jest całkowicie zbędne.

### ***Opodatkowanie tzw. nieodpłatnych przekazania podatkiem od towarów i usług***

Przykładem ilustrującym powyższe tezy jest szereg pism<sup>98</sup> wydawanych w odpowiedzi na pytania podatników dotyczące opodatkowania VAT tzw. *nieodpłatnych przekazania towarów na cele związane z przedsiębiorstwem podatnika*. Organy podatkowe całkowicie zignorowały dotyczące tej problematyki orzecznictwo wojewódzkich sądów administracyjnych, Naczelnego Sądu Administracyjnego i Trybunału Sprawiedliwości. Nie jest to jednak jedyny powód, dla którego wykładnia stosowana przez organy podatkowe w sprawach dotyczących tego problemu zasługuje na szczególną uwagę.

W pismach dotyczących problemu nieodpłatnych przekazania można zaobserwować zupełnie odmienne prowadzenie argumentacji przez organy podatkowe, niż w pismach wydanych w innych sprawach, w których organy te stykają się z prawem unijnym. Trzeba przyznać, że i sytuacja jest nietypowa i wymagająca niestandardowego działania – nieczęsto zdarza się wszakże, iż przepis prawa unijnego jest mniej korzystny dla podatnika niż przepis prawa krajowego. Odmienność postępowania organów podatkowych polega na rezygnacji z ignorowania prawa unijnego, co organy podatkowe zazwyczaj czynią, i zastosowaniu niedozwolonej w tym przypadku wykładni pronijnej.

Powodem zawirowań interpretacyjnych było brzmienie art. 7 ust. 2 ustawy o VAT oraz odpowiednio art. 16 Dyrektywy 2006/112/WE w okresie od 1 czerwca 2005 r. do 31 grudnia 2009 r. Jak wspomniałam, przepisy prawa unijnego są w tym zakresie zdecydowanie mniej korzystne z punktu widzenia podatników niż obowiązujące przepisy prawa polskiego. Przepis polski brzmiał: *Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się również przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem, w szczególności:*

- 1) przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia;*
- 2) wszelkie inne przekazanie towarów bez wynagrodzenia, w szczególności darowizny*

---

<sup>98</sup> Przykładem są pisma DIS w Poznaniu z 8 grudnia 2008 r., nr ILPP2/443-831/08-4/AD, ILPP2/443-832/08-4/AK, ILPP2/443-834/08-4/ISN, ILPP2/443-835/08-4/EWW.

- jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych czynności, w całości lub w części.

Artykuł 16 Dyrektywy 2006/112/WE brzmi natomiast tak: *Wykorzystanie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, które przekazuje nieodpłatnie lub, w ujęciu ogólnym, które przeznaczają do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, gdy VAT od powyższych towarów lub ich części podlegał w całości lub w części odliczeniu, jest uznawane za odpłatną dostawę towarów.*

*Za odpłatną dostawę towarów nie uznaje się jednakże wykorzystania do celów działalności przedsiębiorstwa podatnika towarów stanowiących prezenty o niskiej wartości i próbki.*

O tyle, o ile z polskiego przepisu wynika jednoznacznie, że z punktu widzenia opodatkowania nieodpłatnych przekazania istotny jest cel, na który towary zostały przekazane, oraz fakt odliczenia VAT naliczonego przy ich zakupie, prawo unijne nie jest w tym zakresie oczywiste. Przepisy prawa unijnego zostały jednak wyjaśnione w toku wieloletniego orzecznictwa TS na ten temat<sup>99</sup>. Z orzecznictwa tego wynika, że nie jest istotny cel przekazania, ale sam fakt odliczenia VAT w związku z zakupem przedmiotów, które mają następnie być nieodpłatnie przekazane.

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z 20 października 2008 r. nr IPPP1-443-1461/08-2/JL stwierdził: *Unormowanie zawarte w art. 7 ust. 2 ustawy o VAT nawiązuje bezpośrednio do treści art. 16 Dyrektywy 2006/112/WE Rady Unii Europejskiej z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, z którego wynika, że wykorzystanie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, które przekazuje nieodpłatnie lub, w ujęciu ogólnym, które przeznaczają do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, gdy podatek VAT od powyższych towarów lub ich części podlegał odliczeniu w całości lub części, jest uznawane za odpłatną dostawę towarów.*

*Zatem opodatkowaniu podatkiem VAT podlega generalnie każde nieodpłatne przekazanie towaru należącego do przedsiębiorstwa, z którym wiąże się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, o ile podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu tego towaru, z wyjątkiem przekazania towarów stanowiących drukowane materiały reklamowe i informacyjne, bądź spełniających warunki do uznania ich za prezenty o małej wartości lub próbki.*

Sprzeczność powołanych przepisów prawa polskiego z wnioskami organu podatkowego jest oczywista. Jeżeli nieprawidłowo zaimplementowane przepisy krajowe są korzystniejsze dla podatnika

<sup>99</sup> Zob. I. Andrzejewska-Czernek, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* nr 3/4 z 2002 r., str. 81 i nast.

niż przepisy prawa unijnego, wówczas organy podatkowe ani sądy nie mogą przywoływać bezpośrednio przepisów unijnych i na tej podstawie obciążać podatników obowiązkiem zapłaty podatku. Dyrektywy wiążą bowiem państwa członkowskie, a nie ich obywateli, w związku z czym prawo do bezpośredniego stosowania dyrektywy nie może być wykorzystywane przez organy państwa w celu ograniczania praw wynikających z przepisów krajowych, choćby nawet te ostatnie były sprzeczne z regulacjami unijnymi.

Taki pogląd wyraziły w.s.a.<sup>100</sup> i Naczelny Sąd Administracyjny kilkadziesiąt razy. Warto wskazać w szczególności, że w odniesieniu do problemu nieodpłatnych przekazania już w czasie obowiązywania nowych przepisów (po 1 czerwca 2005 r.) NSA wypowiedział się do momentu wydania tego pisma 3 razy: w wyroku z 13 maja 2008 r. (I FSK 600/07), z 25 czerwca 2008 r. (I FSK 743/07) i z 24 września 2008 r. (I FSK 922/08). W odniesieniu do tego samego problemu, lecz w starym stanie prawnym (do 31 maja 2005 r.), NSA podjął uchwałę z dnia 28 maja 2007 r., (I FPS 5/06). Z treści tej uchwały można było wyciągnąć wnioski prowadzące do prawidłowego rozstrzygnięcia problemu po zmianie przepisów<sup>101</sup>. To wszystko to jednak zbyt mało, aby stanowisko organów podatkowych uległo zmianie. Jediną zmianą, jaką można było zaobserwować po wydaniu

---

<sup>100</sup> Należy wymienić na przykład wyroki WSA w Olsztynie z 13 marca 2008 r., (I SA/OI 53/08); WSA w Rzeszowie z 14 lutego 2008 r., (I SA/Rz 875/07), WSA w Warszawie z 20 listopada 2007 r., (III SA/Wa 1268/07); WSA w Warszawie z 5 października 2007 r., (III SA/Wa 1255/07); WSA w Warszawie z 25 września 2007 r., (III SA/Wa 811/07); WSA w Warszawie z 25 września 2007 r., (III SA/Wa 984/07); WSA we Wrocławiu z 3 kwietnia 2007 r., (I SA/Wr 152/07).

<sup>101</sup> NSA w uchwale z 23 marca 2009 wskazuje: (...) *zasadnicza zmiana tego przepisu polegała na usunięciu z niego końcowego fragmentu, który expressis verbis odwoływał się do bezpośredniego powiązania określonej czynności (przekazania wymienionych towarów) z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem, czyli celami działalności gospodarczej podatnika. A właśnie to sformułowanie pozwoliło Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w powołanej uchwale z dnia 28 maja 2007 r. na przyjęcie takiej wykładni wymienionych przepisów art. 7 ust. 2 i 3, która z jednej strony pozostawała w zgodzie z prawem wspólnotowym (art. 5 ust. 6 Szóstej Dyrektywy, obecnie art. 16 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej), czyli była wykładnią prowspólnotową, a z drugiej - nie pozostawała w sprzeczności z gramatycznym brzmieniem tych przepisów, a więc nie prowadziła do rezultatów sprzecznych z efektami wykładni językowej, czyli do niedopuszczalnej wykładni contra legem (p. ust. 9.17. - 9.21. uzasadnienia powołanej uchwały). Jednak taka wykładnia, wskazująca, że czynności, do których odwoływał się art. 7 ust. 3 (w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 czerwca 2005 r.), mieściły się w zakresie przedmiotowym ust. 2 tego artykułu, była możliwa tylko przy brzmieniu ust. 3 odwołującego się w końcowym fragmencie - podobnie jak art. 5 ust. 6 Szóstej Dyrektywy (obecnie art. 16 dyrektywy 2006/112/WE) - do bezpośredniego związku tych czynności z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem (w Szóstej Dyrektywie - z celami działalności podatnika, a w dyrektywie 2006/112/WE - z celami działalności przedsiębiorstwa podatnika), który to fragment dawał w ogóle podstawy do uznania, że spójna wykładnia tych przepisów wskazuje, że zakres przedmiotowy, do którego odnosiły się te przepisy, obejmował przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele związane i niezwiązane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem.*



przez NSA najnowszych wyroków, był brak otwartego wspierania się w swojej argumentacji przepisami unijnymi<sup>102</sup>.

W momencie wydawania części interpretacji w których dokonano pozornie prawidłowej wykładni przepisów prawa unijnego istniał już wyrok siedmiu sędziów NSA wydany 23 marca 2009 r., sygn. akt I FPS 6/08. Sąd przywołał w tym wyroku wcześniejsze orzeczenia NSA odnoszące się do opodatkowania nieodpłatnych przekazania po 1 czerwca 2005 r. Wszystkie były korzystne dla podatników, a zatem pozwalały na nieopodatkowywanie VAT tych nieodpłatnych przekazania, które dokonane były zgodnie z celami przedsiębiorstwa. Sąd NSA stwierdził, że w istocie nie ma poważnych wątpliwości, które uzasadniałyby podjęcie nowej uchwały w tej sprawie. Organy podatkowe również nie miały wątpliwości, wyrażając pogląd przeciwny.

### **Warunki odliczenia VAT naliczonego - art. 88 ustawy o VAT**

Kolejny przykład braku wpływu orzecznictwa NSA na wykładnię dokonywaną przez organy podatkowe zawierają pisma organów podatkowych w sprawie interpretacji art. 88 ust. 2 ustawy o VAT w brzmieniu przed zmianą z 2008 r.<sup>103</sup>

Do dnia 1 maja 2004 r. przepis art. 25 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT z 1993 r. stanowił, że obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika towarów i usług, jeżeli wydatki na ich nabycie nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym. Zgodnie natomiast z art. 25 ust. 2 pkt 3 tej ustawy, ograniczenie to nie dotyczyło części wydatków, które nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów z powodu przekroczeń norm w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym<sup>104</sup>.

Przepis art. 88 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 30 listopada 2008 r. stanowił natomiast, że *obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika towarów i usług, jeżeli wydatki na ich nabycie nie mogłyby być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym (...)*. W myśl nowszych przepisów od wydatku, który przekraczał określone przepisami o podatku

<sup>102</sup> Zob. pismo DIS w Warszawie z 29 października 2009 r., nr IPPP1-443-1461/08-2/JL.

<sup>103</sup> Przepis ten został zmieniony ustawą o zmianie ustawy z 7 listopada 2008 r., Dz. U. Nr 209, poz. 1320, i obowiązywał do 30 listopada 2008 r.

<sup>104</sup> Koszty reprezentacji nie mogły przekroczyć równowartości 0,25% przychodów.

dochodowym normy, nie można było odliczać VAT naliczonego. Oczywiście jest zatem, że przepisy polskie zmieniły się na niekorzyść podatników z momentem wstąpienia Polski do UE.

Zgodnie z wyrażoną w prawie unijnym klauzulą *standstill*<sup>105</sup>, dozwolone jest utrzymanie tylko tych ograniczeń prawa do odliczenia podatku naliczonego, które istniały przed dniem wstąpienia Polski do Unii Europejskiej. Wprowadzanie kolejnych ograniczeń jest niedozwolone. Wniosek taki znajduje potwierdzenie zarówno w orzecznictwie TS<sup>106</sup>, orzecznictwie sądów polskich<sup>107</sup> oraz w doktrynie<sup>108</sup>. Można przypuszczać, że niezgodność wskazanego przepisu art. 88 ustawy o VAT z prawem Unii Europejskiej była powodem uchylecia go przez ustawodawcę<sup>109</sup>. Niestety, żaden z tych argumentów nie wpłynął na wykładnię zaprezentowaną przez organy podatkowe. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie wydał pismo 6 lutego 2009 r.<sup>110</sup>, a zatem już po opublikowaniu powołanych powyżej wyroków TS oraz NSA (warto wskazać, że wyrok NSA odniósł się konkretnie do wykładni art. 88 ust. 1 i 2 ustawy o VAT) oraz po wejściu w życie zmian ustawowych uchylających wskazany przepis. W piśmie tym organ podatkowy odmówił podatnikowi możliwości odliczenia podatku naliczonego od wydatków poniesionych na reprezentację w kwocie przekraczającej wskazany limit. Z treści pisma wynika, iż organ podatkowy, po przeanalizowaniu przywołanych wcześniej przepisów ustawy o VAT, doszedł do następujących wniosków:

---

<sup>105</sup> Zdanie drugie art. 17 ust. 6 VI Dyrektywy oraz zdanie drugie art. 176 dyrektywy 2006/112/WE zawierają tzw. *klauzulę standstill*, nie pozwalającą nowym państwom członkowskim na dokonanie zmian wewnętrznych przepisów w związku z przystąpieniem do Unii Europejskiej w sposób, który oddalałby system VAT danego państwa członkowskiego od celu unijnego systemu opodatkowania VAT, jakim jest osiągnięcie neutralności opodatkowania tym podatkiem. Znaczenie tego przepisu wyjaśnił, w odniesieniu do polskiego porządku prawnego, Europejski Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z 22 grudnia w sprawie Magoora sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Krakowie, nr C-414/07: *Artykuł 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady (...) stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie, przy dokonywaniu transpozycji tej dyrektywy do prawa wewnętrznego, uchylilo całość przepisów krajowych dotyczących ograniczeń prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej 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.*

<sup>106</sup> Zob. w szczególności wyrok TS z 22 grudnia w sprawie Magoora sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Krakowie, nr C-414/07 par. 41-42, a także wyrok z 8 stycznia 2002 w sprawie C-409/99, Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhand GmbH i Finanzlandesdirektion für Steiermark i Michael Stadler przeciwko Finanzlandesdirektion für Vorarlberg

<sup>107</sup> Przede wszystkim wyrok NSA z dnia 15 maja 2008 r., (I FSK 766/07).

<sup>108</sup> J. Martini – red., *Dyrektywa VAT 2006/112/WE. Komentarz 2009*, str. 749, A. Bartosiewicz, R. Kubacki, VAT. Komentarz, Lex, 2009, wyd. III

<sup>109</sup> Nie znajduje to jednak potwierdzenia w uzasadnieniu projektu zmian. Uzasadnienie rządowego projektu zmian skrótkowo przedstawia ich powód: *Zmiany w art. 88 (pkt 42 projektu) polegają na likwidacji zakazu odliczania podatku od towarów i usług w sytuacji, gdy wydatek na nabycie towarów lub usług nie stanowi kosztu uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym. Zmiana obowiązujących zasad jest uzasadniona tym, że w obecnych warunkach nie ma już uzasadnienia o charakterze budżetowym i gospodarczym, które uzasadniałyby kontynuowanie tych rozwiązań..* Zob. druk sejmowy nr 819 z 17 lipca 2008 r.

<sup>110</sup> Nr IPPP2/443-1723/08-2/AZ

- prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z zakupem towarów i usług/ związanych z działalnością opodatkowaną nie jest prawem bezwzględnym, są bowiem od niego wyjątki;
- państwa członkowskie mogą utrzymać wszystkie ograniczenia prawa do odliczenia przewidziane w prawie krajowym, które obowiązywały w dniu przystąpienia do Unii Europejskiej aż do czasu wypracowania wspólnego stanowiska wszystkich państw członkowskich odnośnie wydatków, które nie będą dawać prawa do odliczenia podatku naliczonego,
- obowiązuje bezwzględny zakaz odliczania podatku naliczonego związanego z wydatkami m.in. na reprezentację niezależnie od ww. wypracowanego stanowiska.

W dalszej części uzasadnienia postanowienia organ podatkowy zaznacza, iż zarówno w ustawie o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym z dnia 8 stycznia 1993r. jak również w obecnie obowiązującej ustawie o VAT z dnia 11 marca 2004 r. były określone wydatki, które pomimo tego, iż były związane z nabyciem usług i towarów związanych z działalnością opodatkowaną nie dawały prawa do odliczenia podatku naliczonego. Z tego, zdaniem organu podatkowego, wynika, iż ograniczenia w zakresie odliczania podatku naliczonego narzucone przez przepisy krajowe nie kolidują z postanowieniami dyrektyw.

Odnosząc się do kwestii obowiązywania w Polsce przepisów dyrektyw, organ podatkowy tradycyjnie – rzecz można – stwierdza, że *poszczególnym krajom pozostawiono swobodę wyboru formy i środków w jaki sposób chcą osiągnąć rezultat określony przez dyrektywy. Tym samym powiązanie, w analizowanej sprawie, możliwości odliczenia podatku naliczonego z możliwością zaliczenia danego wydatku do kosztów uzyskania przychodów w żadnym stopniu nie narusza wytycznych Traktatu odnośnie sposobu implementacji przepisów Dyrektyw w prawodawstwie krajowym.*

Odnosząc się do przywołanego przez wnioskodawcę orzecznictwa w.s.a. i NSA Dyrektor Izby Skarbowej przedstawia standardowe stwierdzenie o tym, że w Polsce nie obowiązują precedensy<sup>111</sup>. Do orzecznictwa TS w ogóle się nie odnosi.

W świetle przedstawionych powyżej wniosków prześledzenie toku rozumowania organu podatkowego jest niezwykle trudne, zwłaszcza jeśli przyjmuje się założenie, że działa on w dobrej wierze. Założenie dobrej wiary organu podatkowego skutkowałoby uznaniem, że organ ten jest niekompetentny, a jego działania i sposób rozumowania nie są oparte na znajomości przepisów i logicznym rozumowaniu. Należy przy tym zaznaczyć, że nie chodzi tu o rozstrzygnięcie zawiłych

---

<sup>111</sup> *W odniesieniu do przywołanego przez Spółkę orzecznictwa sądów administracyjnych stwierdzić należy, iż orzeczenia w sprawach podatkowych zapadają w odniesieniu do indywidualnych i właściwych tylko im stanów faktycznych, a ich różnorodność stanowi odpowiedź na różnorodność przedstawionych przez podatników stanów faktycznych i dlatego nie mogą one być podstawą przy rozpatrywaniu przedmiotowej sprawy. Orzeczenia sądów zapadają w indywidualnej sprawie i nie stanowią źródeł powszechnie obowiązującego prawa.*

logicznie konstrukcji, a jedynie proste rozumowania, konieczne chociażby dla stwierdzenia, że przepisy ustawy o VAT z 1993 r. były we wskazanym zakresie bardziej korzystne dla podatników niż przepisy z roku 2004. Biorąc jednak pod uwagę staranne przedstawienie argumentacji przez wnioskodawcę we wniosku oraz powołanych przez niego wyrokach, założenie dobrej wiary należy niestety odrzucić. Organ podatkowy zastosował wykładnię profiskalną, a wnioski, do których doszedł w jej wyniku, nie znajdują oparcia w obowiązującym prawie.

***Posiadanie potwierdzenia otrzymania faktur korygujących jako warunek obniżenia podstawy opodatkowania (art. 29 ust. 4a-4c ustawy o VAT)***

Kolejnym przykładem lekceważenia przez organy podatkowe orzecznictwa NSA jest pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 19 stycznia 2010 r., nr IPPP1-443-1183/09-4/MP, dotyczące wpływu potwierdzenia odbioru faktur korygujących na możliwość obniżenia podstawy opodatkowania w VAT, i tym samym obniżenia podatku należnego.

Pogląd NSA, jak i w.s.a. odnośnie tego problemu był i jest od wielu lat jednolity. Zdaniem sądów, przepisy Dyrektywy nr 112/2006 nie nakładają na podatnika obowiązku posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez kontrahenta, jako warunku skorzystania z prawa do obniżenia podatku należnego o wartość wynikającą z faktury korygującej. Wprowadzenie tego rodzaju ograniczenia przez polskiego ustawodawcę (art. 29 ust. 4a–4c ustawy o VAT dodany przez art. 1 pkt 21 lit. b) ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw<sup>112</sup>, narusza zasadę neutralności VAT oraz zasadę proporcjonalności środków podejmowanych w celu zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania. W konsekwencji, w świetle przepisów Dyrektywy 112/2006/WE, podatnik ma prawo skorygowania obrotu w przypadku wystawienia faktury korygującej, nawet jeśli nie otrzyma potwierdzenia odbioru tej faktury przez kontrahenta. Tak wypowiedziały się na przykład: Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 30 września 2009 r., a także NSA w wyroku z 27 stycznia 2009 r. (sygn. I FSK 1828/07) oraz z 20 lutego 2009 r. (sygn. I FSK 1978/07). Argumentacja zawarta w orzeczeniach polskich sądów jest spójna z orzecznictwem TS (sprawa nr C-317/94, *Elida Gibbs*). Pomimo tego, organy podatkowe wciąż prezentują pogląd przeciwny. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w styczniu 2010 roku odmówił słuszności stanowisku podatnika z wniosku o interpretację, opartego na wskazanym orzecznictwie. Zdaniem organu podatkowego:

---

<sup>112</sup> Dz. U. z 2008 r. Nr 209, poz. 1320.

- przepisy Dyrektywy 112/2006/WE określają podstawę opodatkowania VAT w sposób ogólny, nie wskazując szczegółowych zasad lub ograniczeń dla państw członkowskich w celu jego implementacji, tym bardziej dotyczących korygowania tej podstawy;
- przepis art. 90 Dyrektywy 112/2006/WE daje nawet prawo do obniżania podstawy opodatkowania na warunkach określonych przez poszczególne państwa członkowskie;
- organy podatkowe są zobowiązane działać na podstawie przepisów prawa (art. 120 Ordynacji podatkowej). Tym samym organ podatkowy, wydając interpretację indywidualną, zobowiązany jest do zastosowania przepisów prawa krajowego, czyli unormowania zawartego w art. 29 ust. 4a ustawy o VAT;
- zapisy prawa unijnego nie są tożsame z przepisami obowiązującej ustawy o podatku od towarów i usług, nie można zatem wyroków Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości traktować jako wykładni prawa krajowego. Zacytowane w niniejszej sprawie orzeczenia TS są rozstrzygnięciami w odmiennych stanach faktycznych, i niejednokrotnie dotyczą innych niż wskazane przez Wnioskodawcę przepisów Dyrektywy w związku z czym nie mogą znaleźć zastosowania w niniejszej sprawie. powołane przez Wnioskodawcę wyroki sądów administracyjnych są rozstrzygnięciami w indywidualnych sprawach, osadzonych w określonych stanach faktycznych i tylko do nich się zawężają, w związku z tym nie mają mocy powszechnie obowiązującego prawa.

---

#### 3.3.4. WPŁYW ORZECZNICTWA TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI

---

Trybunał Sprawiedliwości ma – spośród wskazanych sądów - największy wpływ na organy podatkowe i stosowaną przez nie wykładnię przepisów podatkowych. Nawet jednak w przypadku tego sądu wpływ jest uzależniony od rodzaju i czasu wydania przez Trybunał wyroku.

Już na wstępie zaznaczyć wypada, że tzw. klasyka orzecznictwa TS ma – co do zasady - niewielki wpływ na sposób rozstrzygnięcia spraw przez organy podatkowe. Z punktu widzenia Ministra Finansów znaczenie mają głównie wyroki nowe, wydane w sprawach przeciwko Polsce.

Z jednej zatem strony mamy do czynienia z całkowitym pomijaniem przez organy podatkowe orzecznictwa TS i płynących z niego wniosków (dotyczy to klasyki orzecznictwa TS), z drugiej natomiast – jest to jedyny sąd, który może szybko i skutecznie zmienić linię rozstrzygnięcia spraw przez polskie organy podatkowe (w wyniku niektórych orzeczeń TS Minister Finansów wydaje interpretacje ogólne, zawierające wykładnię przepisów zgodną z tymi orzeczeniami). Oczywiście zdarzają się też

sytuacje pośrednie – w których utrzymywana przez wiele lat konsekwentna linia orzecznicza TS, początkowo całkowicie niezauważana przez organy podatkowe, w pewnym momencie powoduje zmianę ich sposobu orzekania w sprawach podatkowych.

Przykład pomijania orzecznictwa TS zawierają liczne pisma organów podatkowych, między innymi:

- pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 6 lutego 2009 r., nr IPPP2/443-1723/08-2/AZ;
- pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 14 stycznia 2009 r., nr IPPP1-443-1982/08-2/MP;
- pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 14 stycznia 2009 r., nr IPPP1-443-1982/08-2/MP.

W powołanych pismach organ podatkowy do orzecznictwa TS odniósł się następująco: (...) *aby uznać, czy interpretacja wydana przez organ podatkowy jest zgodna, czy też nie z orzecznictwem TS, wyrok Trybunału musiałby zapaść w sprawie o identycznym stanie faktycznym. Orzeczenia TS również nie mogą być podstawą przy rozpatrywaniu kolejnych spraw.*

Należy jednak zauważyć, że jeżeli dany problem jest wiele razy analizowany przez TS, oraz – z podobnym skutkiem - przez polskie sądy (a zatem, jeżeli panuje swoista jednorodność argumentacji zawartej w orzeczeniach sądów polskich i TS) – może to mieć przemożny wpływ na ostateczny kształt rozstrzygnięcia organu podatkowego. Przykładem są tu liczne pisma Ministra Finansów dotyczące możliwości odliczania VAT od wydatków związanych z zaniechaną inwestycją. Pomimo tego, że możliwość odliczania VAT naliczonego od tego typu wydatków jest jedną z absolutnie podstawowych zasad, jakimi rządzi się unijny system podatku od wartości dodanej, jeszcze kilka lat temu nie było to uważane za wystarczającą przesłankę do uznania odliczalności tego typu wydatków w Polsce. Organy podatkowe uzasadniały ewidentną niezgodność swoich rozstrzygnięć z wyrokami TS następująco:

*Wprawdzie linia orzecznictwa TS potwierdza prawo podatników do zwrotu podatku naliczonego nawet w przypadku, gdy nie doszło do wykorzystania inwestycji do wykonywania czynności opodatkowanych, lecz w momencie ponoszenia wydatków istniał zamiar ich wykorzystania do tych czynności, to jednak zgodnie z obowiązującymi Dyrektywami VAT, z chwilą przystąpienia do Wspólnoty, Polska była uprawniona do zachowania istniejących ograniczeń w prawie do obniżenia podatku należnego o kwoty podatku naliczonego<sup>113</sup>.*

Aktualnie możliwość odliczenia VAT od wydatków poniesionych w związku z zaniechaną inwestycją ciągle jest przedmiotem pytań podatników, lecz stosunek organów podatkowych do tego

---

<sup>113</sup> Zob. pismo DIS w Warszawie z 12 marca 2008 r., nr IPPP1/443-137/08-2/SM, czy też z 7 lutego 2008 r., nr IPPP1-443-755/07-2/MP.

zagadnienia uległ całkowitej zmianie<sup>114</sup>. Można to postrzegać jako rezultat licznych uchyleń błędnych interpretacji organów podatkowych przez sądy, ale w mojej ocenie istotną rolę mogło tu spełnić zwiększenie świadomości pracowników aparatu podatkowego, jeśli chodzi o podstawy funkcjonowania unijnego systemu VAT. Czy jednak tak było – to pozostanie niewiadomą, ponieważ nawet w najnowszych interpretacjach na ten temat pojawia się następująca uwaga:

*Odnosnie wyroków (TS – przyp. aut.) przywołanych przez Stronę w opisie własnego stanowiska, Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie wyjaśnia, iż są one rozstrzygnięciami w danej konkretnej sytuacji. Nie mogą być źródłem prawa dla sytuacji będącej przedmiotem niniejszego wniosku. Oczywiście wyrażają one jakiś pogląd i jest on brany pod uwagę przy rozstrzyganiu, ale nie może stanowić podstawy wydanej interpretacji. Sędziowie oceniali każdą sytuację indywidualnie, podejmowali decyzje w oparciu o zebrany w danej sprawie materiał dowodowy. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie przy wydawaniu interpretacji indywidualnej nie ma kompetencji do prowadzenia postępowania dowodowego czy porównawczego, opiera się tylko i wyłącznie na przedstawionym stanie faktycznym korzystając oczywiście z dorobku orzecznictwa sądów i innych organów podatkowych, ale ostateczna decyzja jest podejmowana o konkretne dane zawarte we wniosku<sup>115</sup>.*

Dużo ciekawszym zjawiskiem od pomijania orzecznictwa TS przez organy podatkowe jest zmiana stanowiska organów podatkowych w wyniku wydania orzeczenia przez TS. Taka sytuacja miała w Polsce miejsce przynajmniej kilkakrotnie. Jako przykład warto wskazać sytuację zaistniałą w wyniku wydania przez TS wyroku w sprawie nr C-475/07, Komisja Europejska przeciwko Polsce<sup>116</sup>. W wyroku tym TS stwierdził, że na dzień 1 stycznia 2006 r. Rzeczpospolita Polska nie dostosowała swego systemu opodatkowania energii elektrycznej do wymogów art. 21 ust. 5 dyrektywy 2003/96 w zakresie określenia momentu, w którym podatek od energii elektrycznej staje się wymagalny. Jak to zostało opisane powyżej (punkt 4.3 niniejszego artykułu), do momentu wydania tego wyroku przez Trybunał Sprawiedliwości, organy podatkowe dokonywały wykładni przepisów prawa unijnego *contra legem*. Po wydaniu wyroku, działający w imieniu Ministra Finansów Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu wydał interpretację, której zacytowaniu choćby w części trudno się w tym miejscu oprzeć<sup>117</sup>: *Organ w interpretacji indywidualnej z dnia 22 stycznia 2009 r. uznał stanowisko Spółki za nieprawidłowe i przedstawił przeciwstawne argumenty. Jednakże w dniu 12 lutego 2009 r. zapadł*

<sup>114</sup> Zob. np. pisma DIS w Bydgoszczy z 15 lutego 2010 r., nr ITPP1/443-1097/08/10-S/MN, ITPP2/443-1009/09/AP, ITPP1/443-1155/09/IK,

<sup>115</sup> Pismo DIS w Warszawie z 16 lipca 2009 r., nr IPPP2/443-524/09-2/KK.

<sup>116</sup> Wyrok z 12 lutego 2009 r. Cytowano go powyżej w punkcie 4.3 niniejszego artykułu.

<sup>117</sup> Pismo DIS w Poznaniu z 11 marca 2009 r., nr ILPP3/443/W-2/09-2/TK

wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C 475/07 mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 226 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską, uchybienia zobowiązaniom Rzeczypospolitej Polskiej w zakresie opodatkowania podatkiem akcyzowym energii elektrycznej.

Wyrok ten dotyczy analogicznego problemu prawnego jak w niniejszej sprawie. (...)

W związku z tym, iż wyrok TS rozstrzygający podobne problemy prawne, znajduje zastosowanie w odniesieniu do podobnych problemów prawnych i stanowi źródło prawa np.: stanowiąc zasady prawa unijnego, zasady interpretacji przepisów tego prawa lub orzekając nieważność przepisów prawa lub aktów prawnych, należy odnieść jego skutki prawne również do przedmiotowej sprawy.

Wobec powyższego Organ zobowiązany jest w powyższym zakresie uznać argumentację przedstawioną przez Wnioskodawcę we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej oraz w wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa i zmienić wydaną interpretację w niniejszym zakresie<sup>118</sup>.

Podobną zmianą stanowiska organów podatkowych można zaobserwować po wydaniu przez TS wyroków w sprawach z 12 listopada 2009 r. w sprawie Elektrownia Pątnów II sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Poznaniu nr C-441/08 (zob. interpretacja ogólna Ministra Finansów z 22 lutego 2010 r., nr PL/LM/830/14/BNJ/10/27), czy też z 22 grudnia 2008 r. w sprawie Magoora Sp. z o.o. przeciw Dyrektorowi Izby Skarbowej w Krakowie, nr C-414/07 (zob. interpretacja ogólna Ministra Finansów z 5 marca 2009 r., nr PK4/801225/ ZAP/09/AP-291). Niekiedy po wyroku TS organy powtarzają wykładnię zawartą w orzeczeniu, przytaczając obszernie jego fragmenty – tak np. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w piśmie z 29 września 2009 r., nr ITPP2/443-537/09/MD.

### 3.4. PODSUMOWANIE

---

Do wykładni unijnego prawa podatkowego przez krajowe organy podatkowe powinno dochodzić, gdy dokonywana jest wykładnia przepisów prawa krajowego, które zostało uchwalone w wyniku konieczności transpozycji przepisów UE do krajowych porządków prawnych, a także wtedy, gdy prawo unijne musi znaleźć zastosowanie w sprawie z innych powodów (sytuacja wykładni). Praktyka organów podatkowych w tym zakresie jest jednak – jak wynika niezbiecnie z powyższego wyводу – odmienna. Organy podatkowe nie traktują prawa Unii Europejskiej jako źródła prawa obowiązującego w Polsce. Niekiedy w swoich rozstrzygnięciach pomijają je zupełnie. Zdarza się, iż

---

<sup>118</sup> Niestety, nawet do takiej beczki miodu dodano przysłowiową łyżkę dziegciu: *Tym niemniej zdaniem Organu fakt ten nie jest równoznaczny ze stwierdzeniem, iż Stronie przysługuje prawo do zwrotu uiszczonych akcyz w związku ze stwierdzeniem nadpłaty podatku akcyzowego.*



dokonywają wykładni rozszerzającej przepisów prawa UE, działając na niekorzyść podatnika. W praktyce organów podatkowych można spotkać się też z wykorzystywaniem - w sposób niedozwolony - prawa Unii Europejskiej na niekorzyść podatników.

Trudno nazwać te - w pewnym sensie patologiczne - działania sposobami wykładni prawa podatkowego Unii Europejskiej. Stąd też ich porównanie do sposobów wykładni stosowanych przez organy podatkowe w stosunku do prawa polskiego wydaje się w tym miejscu niecelowe.

Wpływ orzecznictwa polskich sądów na praktykę organów w omawianym zakresie jest bardzo niewielki. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wpływa natomiast na interpretację prawa podatkowego UE dokonywaną przez organy w stopniu nieco większym niż orzecznictwa sądów polskich, lecz również nie jest to wpływ, jakiego możnaby oczekiwać, biorąc pod uwagę rangę Trybunału oraz cel jego istnienia. Pozostaje mieć nadzieję, że w niedalekiej przyszłości sytuacja ta ulegnie pozytywnej zmianie. Efekty prawidłowego stosowania przez krajowe organy podatkowe przepisów prawa unijnego mogłyby bowiem być pozytywne z punktu widzenia podatników oraz całej administracji i sądownictwa<sup>119</sup>.

#### 4. ZAKOŃCZENIE

---

Zarówno sądy administracyjne, jak i organy podatkowe są w jednakowym stopniu zobowiązane do stosowania prawa Unii Europejskiej. Pomimo tego, w praktyce tylko sądy administracyjne wywiązują się z tego zobowiązania.

Polskie sądy administracyjne zaakceptowały się w roli sądów Unii Europejskiej. Tym samym, zaakceptowały prawo Unii Europejskiej oraz będące poniekąd jego częścią orzecznictwo TS jako obowiązujące w Polsce źródła prawa. Należy stwierdzić, że sądy sprawnie poruszają się po tym nowym terytorium, i w sposób nadszpiewanie dobry radzą sobie z nowymi z punktu widzenia prawa polskiego instytucjami.

Jeśli chodzi o organy administracji podatkowej, wydaje się, że nie odnalazły się jeszcze w tej nowej dla siebie sytuacji. Z interpretacji organów podatkowych wynika, że nie tylko nie akceptują prawa Unii Europejskiej jako obowiązującego w Polsce, ale nawet próbują je wykorzystać w sposób całkowicie z nim niezgodny.

---

<sup>119</sup> Wady i zalety panującej obecnie sytuacji jeśli chodzi o wykładnię prawa podatkowego przez polskie organy państwa (z jednej strony mamy bowiem do czynienia z sądami, które są motorem asymilacji prawa Unii Europejskiej w Polsce, z drugiej natomiast strony stoją organy podatkowe, będące jej hamulcem) są niezwykle ciekawym zagadnieniem, pozostającym jednak poza zakresem niniejszego opracowania.

Z jednej strony mamy zatem do czynienia z pewnego rodzaju motorem, ciągnącym polski system podatkowy w stronę asymilacji prawa UE, z drugiej natomiast – z tego zjawiska hamulcem. Na pewno nie można jednoznacznie stwierdzić, że z czysto teoretycznego punktu widzenia sytuacja taka ma same wady. Dwie siły działające w przeciwnych kierunkach mogą bowiem sprzyjać wypracowaniu pewnej równowagi, która w tej specyficznej sytuacji współistnienia na jednym terytorium dwóch systemów prawnych mogłaby wydawać się pożądana. Tego rodzaju równowaga byłaby gwarancją roztropnej i powściągliwej asymilacji i integracji naszego systemu podatkowego z systemem prawnym Unii Europejskiej. Biorąc jednak pod uwagę to, że sądy korzystają z prawa Unii Europejskiej i z oferowanych przez to prawo możliwości z dużą rozwagą, organy podatkowe natomiast przeciwnie – tamują ten rozwój bezwzględnie, trudno tu mówić o możliwości jej osiągnięcia. Zmiana podejścia organów administracji podatkowej do prawa Unii Europejskiej jest zatem konieczna. Jej zakres jest ciekawym tematem do rozważań, na które nie ma tu miejsca. Nie należy wątpić w to, że zmiana ta kiedyś nastąpi. Korzystne byłoby jednak, gdyby nastąpiła jak najszybciej.

---

# GRANICE DOPUSZCZALNEJ INGERENCJI PAŃSTWA W PRAWO WŁASNOŚCI PODATNIKA W ŚWIETLE STANDARDÓW EUROPEJSKIEJ KONWENCJI PRAW CZŁOWIEKA

---

AGNIESZKA LESZCZYŃSKA - RYDLEWSKA

---

## SPIS TREŚCI

---

1. Uwagi ogólne.....	138
2. Europejska Konwencja Praw Człowieka jako zasadniczy wyznacznik europejskiego standardu ochrony prawa do poszanowania własności prywatnej.....	141
3. Ochrona prawa własności podatnika w orzecznictwie organów strasburskich.....	149
4. Podsumowanie.....	169

## 1. UWAGI OGÓLNE

---

Problematyka praw człowieka oraz ich ochrony jest obecnie jednym z kluczowych zagadnień w polityce państwowej i międzynarodowej, a ich rozwój traktowany jest jako miernik postępu cywilizacyjnego (status jednostki w grupie państwowej jest najpełniej rozwinięty i zagwarantowany w państwach o najwyższym stopniu rozwoju gospodarczego, takich jak Norwegia czy Szwajcaria). Obecnie ich regulacja znajduje się zarówno w prawie wewnętrznym poszczególnych państw, jak i w prawie międzynarodowym. Niestety w praktyce okazuje się, że mimo istnienia wielu formalnych gwarancji ich przestrzegania, często są łamane bądź omijane.<sup>1</sup>

Impulsem do rozwoju koncepcji ochrony praw człowieka był wzrost roli i obecności w życiu człowieka państwa, które z jednej strony miało na celu zaspokojenie potrzeb człowieka, z drugiej

---

<sup>1</sup> Zob. Z. Cesarz, E. Stadtmüller, Problemy polityczne współczesnego świata, Wrocław 1998, s. 286.

jednak niejednokrotnie ingerowało w sferę jego wolności. W sposób skrajny zagrożenia jednostki uwidoczniły XX-wieczne ruchy totalitarne – faszyzm i komunizm. Prawa człowieka przyczyniły się do rozróżnienia sfery publicznej i prywatnej w życiu jednostki, a zasada poszanowania prywatnej przestrzeni życiowej stała się elementem uznania jej przyrodzonej godności i wolności deklarowanej w państwie prawa. Sfera wolności jednostki jest bowiem ograniczana, a część jej suwerenności i prywatności jest cedowana na rzecz różnych wspólnot, w których żyje.

Początek rozwoju idei, a następnie koncepcji praw człowieka miał miejsce w okresie walk burżuazji z monarchią absolutną u schyłku XVIII w. Określono wówczas zręby suwerenności ludu oraz założenia systemów demokratycznych. Jednak sama problematyka praw człowieka jest starsza, gdyż była ona przedmiotem rozpraw filozoficznych od czasów starożytności. Z czasem pojawiła się w ustawodawstwie wewnętrznym państw, by w końcu w XIX w. wejść do porozumień międzynarodowych, zarówno o charakterze powszechnym, jak i regionalnym.

Okrucieństwa obydwu wojen światowych, a w szczególności zbrodnie systemów totalitarnych, dla których prawa osoby ludzkiej w hierarchii ważności znajdowały się na jednej z najdalszych pozycji, pokazały światu zawodność krajowych mechanizmów ochrony praw jednostki. Po II-giej wojnie światowej promocja ochrony praw człowieka stała się jednym z głównych zadań Organizacji Narodów Zjednoczonych. Już w roku 1941 w Karcie Atlantyckiej zostały uroczysto proklamowane cztery wolności: wolność życia, wolność religii, wolność od niedostatku oraz wolność od strachu. Poważnym osiągnięciem w dziedzinie międzynarodowej ochrony praw człowieka było przyjęcie w roku 1948 przez Zgromadzenie Ogólne Organizacji Narodów Zjednoczonych Powszechnej Deklaracji Praw Człowieka.

W tym samym czasie, kiedy następował stopniowy rozwój działań związanych z ochroną praw jednostki w systemie powszechnym, odnotować można pierwsze zdarzenia sygnalizujące kształtowanie się systemu regionalnego obejmującego Europę. Rada Europy, której statut został podpisany w Londynie w dniu 5 maja 1949 r., jest jedną z najstarszych organizacji międzynarodowych o charakterze regionalnym zajmujących się ochroną praw człowieka. W roku 1949 utworzyło ją 10 państw: Belgia, Dania, Francja, Holandia, Irlandia, Luksemburg, Norwegia, Szwecja, Wielka Brytania oraz Włochy. Obecnie organizacja ta zrzesza 47 państw. Siedzibą Rady Europy jest Strasburg.<sup>2</sup>

Statut Rady Europy w sposób niezwykle ogólny odnosi się do celów Organizacji, stanowiąc, iż: „Celem Rady Europy jest osiągnięcie większej jedności między jej członkami, aby chronić i

---

<sup>2</sup> Zob. szerzej na temat Rady Europy: 60 lat Rady Europy: tworzenie i stosowanie standardów prawnych pod red. H. Machińskiej, Warszawa 2009; G. L. Powell, The Council of Europe, 3 International Law Quarterly (1950), s. 64 i nast.

wcielać w życie ideały i zasady, stanowiące ich wspólne dziedzictwo, oraz aby ułatwić ich postęp ekonomiczny i społeczny.”<sup>3</sup>

W listopadzie 1949 roku Komitet Ministrów – jeden z organów nowo powstałej Rady Europy - powierzył zadanie przygotowania projektu konwencji Komitetowi Ekspertów Rządowych. W dniu 7 sierpnia 1950 r. Komitet Ministrów przyjął projekt konwencji po uprzednim zrewidowaniu jego treści. W konsekwencji ostateczny tekst konwencji zawierał rozwiązania zdecydowanie ostrożniejsze, aniżeli jego pierwotna wersja. Dotyczyło to w szczególności systemu skarg indywidualnych oraz jurysdykcji Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, które przybrały postać postanowień o charakterze fakultatywnym. A zatem to od woli państwa – sygnatariusza konwencji zależało, czy jednostka będzie miała prawo wnieść skargę przeciwko państwu, które naruszyło jej prawo. Co więcej, sama jednostka została pozbawiona *locus standi* w postępowaniu przed sądem, a w jej imieniu występować miała Europejska Komisja Praw Człowieka. Wówczas przyjęty projekt konwencji nie był już w późniejszym okresie znacznie modyfikowany.<sup>4</sup>

Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności (dalej: Europejska Konwencja Praw Człowieka bądź Konwencja Europejska), podpisana w Rzymie w 1950 r., powstała jako rezultat dążeń państw europejskich do zachowania pokoju, którego osiągnięcie stało się niezwykle ważką sprawą dla udręczonych na skutek działań kolejno I-szej oraz II-giej wojny światowej narodów. Dokument ten uważany jest za „klejnot w koronie Rady Europy”, co świadczy o jego wielkiej randze i znaczeniu, jakie wywierał i nadal wywiera na funkcjonowanie międzynarodowej ochrony praw człowieka. Konwencja Europejska uważana jest za podstawowy element europejskiego systemu ochrony praw człowieka nie tylko z uwagi na zawarty w niej oraz protokołach dodatkowych<sup>5</sup> obszerny katalog gwarantowanych praw i wolności, ale także, a może przede wszystkim, ze względu na unikalny mechanizm implementacji jej postanowień, którego rdzeń stanowi działalność orzecznicza Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (dalej: Trybunału), a do 31 października 1998 r. także Europejskiej Komisji Praw Człowieka (dalej: Komisji)<sup>6</sup>. Dla ochrony praw człowieka zasadnicze znaczenie ma bowiem nie tyle konstruowanie katalogu praw i wolności, ale zapewnienie w ramach danego systemu skutecznych mechanizmów kontroli przestrzegania zagwarantowanych wolności i

<sup>3</sup> Statut Rady Europy został opublikowany w Dzienniku Ustaw z 1994, Nr 118 pod poz. 565.

<sup>4</sup> Zob. Szerzej na temat procedury przyjęcia Europejskiej Konwencji Praw Człowieka: M. W. Janis, R. S. Kay, A. W. Bradley, *European Human Rights Law. Text and materials*, Oxford University Press 1996, s. 18 – 29.

<sup>5</sup> Do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka zawarto w sumie 14 protokołów dodatkowych, z czego protokoły nr 1, 4, 6, 7, 12 i 13 poszerzają zbiór chronionych praw.

<sup>6</sup> W dniu 1 listopada 1998 r. wszedł w życie protokół dodatkowy nr 11, na podstawie którego powołano nowy Europejski Trybunał Praw Człowieka o charakterze stałym, a Europejska Komisja Praw Człowieka zakończyła swoją działalność.

praw.

Europejska Konwencja Praw Człowieka jest wyrazem głębokiego przywiązania jej sygnatariuszy do wartości pokoju, sprawiedliwości i demokracji, dla poszanowania których niezbędne jest zapewnienie skutecznych mechanizmów ochrony praw człowieka.

Europejska Konwencja Praw Człowieka stanowi podstawowy instrument realizacji zasadniczego celu Rady Europy, jakim jest ochrona praw człowieka. Organizacja ta dysponuje szeregiem mechanizmów służących urzeczywistnieniu idei ochrony jednostki, przy czym najistotniejsze z nich to konwencje międzynarodowe, opracowywane przez właściwe gremia Rady Europy celem przedstawienia państwom członkowskim do podpisania i ratyfikacji. Konwencja Europejska jest jednym z pierwszych traktatów przyjętych pod auspicjami tej organizacji i jednocześnie jest traktatem o szczególnym znaczeniu, nie tylko ze względu na swoją treść, ale może przede wszystkim z uwagi na unikatowy w skali światowej mechanizm implementacji. Dzięki istnieniu Europejskiej Konwencji Praw Człowieka można aktualnie mówić o funkcjonowaniu europejskiego porządku prawnego w sferze ochrony praw jednostki. Dokument ten tworzy bowiem w istocie szereg kryteriów, którym powinny odpowiadać systemy polityczne państw, aby uznać je za demokratyczne. Przystąpienie zatem do Konwencji, jak również dalsze uczestniczenie w jej systemie, wymaga od państwa spełnienia wielu warunków, w tym w szczególności posiadania mechanizmów gwarantujących ochronę praw jednostki.

## 2. EUROPEJSKA KONWENCJA PRAW CZŁOWIEKA JAKO ZASADNICZY WYZNACZNIK EUROPEJSKIEGO STANDARDU OCHRONY PRAWA DO POSZANOWANIA WŁASNOŚCI PRYWATNEJ

---

Twierdzenie, że podatek stanowi ingerencję w prawo własności jednostki można obecnie określić mianem truizmu. Podatek jako forma daniny publicznoprawnej w sposób naturalny kojarzy się z ingerencją państwa w prawo do poszanowania własności podatnika.

Ochrona własności stanowi współcześnie zasadę i konieczny warunek funkcjonowania demokracji wolnorynkowej.<sup>7</sup> Z drugiej jednak strony prawo własności rozpatrywane jako prawo człowieka nadal budzi wiele kontrowersji i na gruncie prawa międzynarodowego brakuje jednolitego podejścia do ochrony tego prawa. Podejmowane były nawet próby zakwestionowania przynależności

---

<sup>7</sup> Por. C. Mik, Ochrona prawa własności w prawie europejskim, [w:] O prawach człowieka w podwójną rocznicę paktów, Księga pamiątkowa w hołdzie Prof. Annie Michalskiej, Toruń 1996, s. 233.

tego prawa do kategorii podstawowych praw człowieka.<sup>8</sup> Zauważyć choćby trzeba, że o prawie własności nie traktują Pakty Praw Człowieka. Prawo to jest natomiast przedmiotem ochrony dwóch innych konwencji zawartych pod auspicjami Organizacji Narodów Zjednoczonych, a mianowicie konwencji w sprawie likwidacji wszelkich form dyskryminacji rasowej z dnia 7 marca 1966 r.<sup>9</sup> oraz konwencji w sprawie likwidacji wszelkich form dyskryminacji kobiet z dnia 18 grudnia 1979 r.<sup>10</sup> Prawo jednostki do posiadania własności zarówno indywidualnie jak i wspólnie z innymi, połączone z zakazem arbitralnego pozbawiania własności, zawarte zostało w art. 17 Powszechnej Deklaracji Praw Człowieka.

Praktyczne znaczenie ochrony prawa własności na gruncie Europejskiej Konwencji Praw Człowieka, podobnie zresztą jak pozostałych praw chronionych tym dokumentem międzynarodowym, znajduje swój wyraz w orzecznictwie organów strasburskich. To Europejski Trybunał Praw Człowieka oraz dawna Europejska Komisja Praw Człowieka w swojej działalności orzeczniczej kształtują pewne standardy ochronne wskazując jednocześnie zakres zastosowania gwarancji prawa własności oraz okoliczności, w jakich prawo to może być ograniczone.

Prawo do poszanowania własności prywatnej nie ma bowiem charakteru bezwzględny i choć współcześnie niewielu kwestionuje jego rudymenarne znaczenie dla autonomii i godności jednostki, to podkreśla się jednocześnie wiele funkcji społecznych, jaką własność powinna pełnić.

Jednostka funkcjonująca w ramach określonej społeczności musi się zatem godzić z tym, że jej własność może być w pewnych przypadkach ograniczona, a niekiedy musi liczyć się nawet z możliwością wywłaszczenia, jeśli przemawia za tym ważny interes wspólnoty, w której żyje.

O tym, jak wiele kontrowersji budzi prawo do poszanowania własności prywatnej świadczy choćby fakt, że twórcy Europejskiej Konwencji Praw Człowieka ostatecznie nie zdecydowali się na zamieszczenie tego prawa w samej Konwencji. Decydujące znaczenie w tej mierze miał problem odszkodowań związanych z nacjonalizacją mienia i kwestia ta przesądziła o niezamieszczeniu gwarancji prawa własności w samej Konwencji.<sup>11</sup> Wskazuje się, że zawężenie zakresu ochronnego Konwencji do praw cywilnych i politycznych uzasadnione było również praktycznymi trudnościami w

---

<sup>8</sup> Zob. M. Kępiński, Prawo do posiadania własności, [w:] R. Wieruszewski, Prawa człowieka, Wrocław 1991, s. 423.

<sup>9</sup> Przyjęta w Nowym Jorku. Ratyfikowana przez Polskę i opublikowana z Dz. U. z 6 września 1969 r., Nr 25, poz. 187.

<sup>10</sup> Przyjęta w Nowym Jorku. Ratyfikowana przez Polskę i opublikowana z Dz. U. z 2 kwietnia 1982 r., Nr 10, poz. 71.

<sup>11</sup> Por. M. A. Nowicki, Wokół Konwencji Europejskiej, Krótki komentarz do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka, Wydanie III, Wolters Kluwer 2006, s. 292.

realizacji praw społecznych i ekonomicznych, a także brakiem konsensusu szczególnie biedniejszych państw na związanie się takimi zobowiązaniami.<sup>12</sup>

Poważne znaczenie prawa do poszanowania własności prywatnej zostało dostrzeżone dosyć szybko i w dniu 20 marca 1952 r., a zatem jeszcze przed wejściem w życie samej Konwencji, został przyjęty protokół dodatkowy (później oznaczony jako pierwszy). Prawo do poszanowania własności prywatnej zostało zawarte w art. 1 protokołu dodatkowego nr 1, którego treść jest następująca:

*Każda osoba fizyczna i prawna ma prawo do poszanowania swego mienia. Nikt nie może być pozbawiony swojej własności, chyba że w interesie publicznym i na warunkach przewidzianych przez prawo oraz zgodnie z ogólnymi zasadami prawa międzynarodowego.*

*Powyższe postanowienia nie będą jednak w żaden sposób naruszać prawa państwa do stosowania takiego prawa, jakie uzna za konieczne do uregulowania sposobu korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym lub w celu zabezpieczenia uiszczania podatków bądź innych należności lub kar pieniężnych.*

Zauważyć należy, że art. 1 pierwszego protokołu dodatkowego (dalej: art. 1/1) jako jedyny wśród postanowień zawartych w Konwencji i protokołach dodatkowych wymienia wprost jako podmiot uprawniony oprócz osoby fizycznej, także osobę prawną. Ochrona obejmuje zatem przykładowo stowarzyszenie, fundację, czy też spółkę, ale już nie spółkę skarbu państwa bądź fundację z kapitałem fundacyjnym pochodzącym ze środków publicznych.<sup>13</sup> Przepis ten przedmiotem ochrony nie czyni prawa własności, ale prawo do poszanowania mienia. Pojęcie mienia na gruncie prawa cywilnego funkcjonuje jako synonim wszystkich aktywów danego podmiotu, w przeciwieństwie do majątku, które obejmuje także pasywa. W orzeczeniu w sprawie *Marckx* przeciwko Belgii z dnia 13 czerwca 1979 r. Europejski Trybunał Praw Człowieka po dokonaniu analizy materiałów przygotowawczych do Konwencji oraz francuskiej wersji językowej tego dokumentu, zawierającej określenie „biens” stwierdził, że przez pojęcie „mienia” należy rozumieć własność.<sup>14</sup>

Organy strasburskie w swojej działalności jurysdykcyjnej ukształtowały autonomiczne pojęcie mienia, dostosowane do potrzeb ochrony prawa do niego i niezależne od formalnych kwalifikacji tego prawa wynikających z regulacji krajowych. Przez autonomię tego pojęcia Komisja i Trybunał rozumieją zatem *sui generis* oderwane od regulacji prawnych poszczególnych państw pojęcie

<sup>12</sup> C. Cakmak, Shortcomings in ECHR and Other Council of Europe Legal Documents on Human Rights, 2 Review of International Law and Politics, 2006, s. 123.

<sup>13</sup> Por. B. Gronowska, T. Jasudowicz, M. Balcerzak, M. Lubiszewski, R. Mizerski, Prawa człowieka i ich ochrona, Toruń 2005, s.373.

<sup>14</sup> Zob. wyrok ETPCz z dnia 13 czerwca 1979 r. w sprawie *Marckx* przeciwko Belgii, skarga nr 6833/74, A 31, pkt 63.



mienia<sup>15</sup>. W wyroku w sprawie *Gasus Dosier und Fördertechnik GmbH* przeciwko Holandii Trybunał przyjął, że pojęcie mienia nie jest ograniczone do własności danego podmiotu, ale obejmuje także inne prawa, jeśli tylko można im przypisać wartość majątkową.<sup>16</sup>

Wprowadzenie niezależnej od funkcjonującej w systemach prawnych poszczególnych państw kategorii mienia pozwoliło na zaliczenie do niej oprócz własności takich praw majątkowych jak wierzytelności stwierdzone orzeczeniem sądowym<sup>17</sup>, licencja na prowadzenie sprzedaży napojów alkoholowych<sup>18</sup>, udziały w spółce<sup>19</sup>, patent<sup>20</sup>, czy świadczenie wypłacane bezrobotnemu, jeśli uzależnione jest od wcześniejszego opłacania składek ubezpieczeniowych.<sup>21</sup> W ten sposób przedmiot ochrony zbliża się do pojęcia majątkowych praw nabytych.<sup>22</sup> Może obejmować zarówno własność jak i ograniczone prawa rzeczowe, takie jak użytkowanie wieczyste i służebności. Pojęcie „mienia” obejmuje również dobra niemajątkowe, w tym głównie związane z wykonywaniem zawodu lub prowadzeniem działalności gospodarczej, szczególnie tzw. dobrą reputację.<sup>23</sup>

Konwencja chroni prawo do poszanowania mienia, przez co należy rozumieć mienie już nabyte przez podmiot. Przedmiotem ochrony nie jest zatem prawo do nabycia własności. Rodzi to określone konsekwencje w sferze obowiązków państwa. Przede wszystkim w związku z tym, że chodzi o własność już nabytą, nie można się domagać od państwa zapewnienia dostępu do własności (inaczej ta kwestia przedstawia się w prawie Wspólnot Europejskich). Poza tym państwo nie ma obowiązku systematycznej indeksacji oszczędności bankowych lub sum pieniężnych zdeponowanych w innych instytucjach finansowych z powodu inflacji. Nie jest także zobowiązane do udzielania studentom pomocy finansowej w ramach systemu stypendialnego. Skarżący każdorazowo musi więc

---

<sup>15</sup> Por. G. Matusiak, Mienie i jego ochrona na gruncie orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, Rejent nr 11 z 2005 r., s. 167.

<sup>16</sup> Zob. wyrok ETPCz z dnia 23 lutego 1995 r. w sprawie *Gasus Dosier und Fördertechnik GmbH* przeciwko Holandii, skarga nr 15375/89, A 306-B, pkt 53.

<sup>17</sup> Por. wyrok ETPCz z dnia 9 grudnia 1994 r. w sprawie *Stran Greek Refineries and Stratis Andreadis* przeciwko Grecji, skarga nr 13427/87, A 301-B, pkt. 61 i 62.

<sup>18</sup> Zob. W. Hermeliński, Ochrona własności w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w Strasburgu, Palestra 2004, Nr 5-6, s. 107 oraz wyrok ETPCz z dnia 7 lipca 1989 r. w sprawie *Tre Traktörer Aktiebolag* przeciwko Szwecji, skarga nr 10873/84, A 159, pkt 53.

<sup>19</sup> Zob. decyzję EKPCz z dnia 12 października 1982 r. w sprawie *Bramelid & Malmström* przeciwko Szwecji, skargi nr 8588/79 i 8589/79, D. R. 29.

<sup>20</sup> Zob. decyzję EKPCz z dnia 4 października 1990 r. w sprawie *Smith Kline and French Laboratories LTD*, skarga nr 12633/87.

<sup>21</sup> Por. M. A. Nowicki, Wokół Konwencji Europejskiej, op. cit., s. 293.

<sup>22</sup> Zob. E. Łętowska, Konstrukcja gwarancji własności w europejskiej konwencji z 1950 r., [w:] Rozprawy z prawa cywilnego i ochrony środowiska, Katowice 1992, s. 155.

<sup>23</sup> Por. C. Mik, Prawo własności w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka, Państwo i Prawo 1993, z. 5, s. 27, a także wyrok ETPCz z dnia 26 czerwca 1986 r. w sprawie *Van Marle* i inni przeciwko Holandii, skargi nr 8543/79, 8674/79, 8675/79, 8685/79, A 101, pkt. 41 i 42.

dowieść, że był posiadaczem własności zanim wydano zaskarżony akt i to już na etapie badania dopuszczalności skargi przez Trybunał.<sup>24</sup>

Art. 1/1 chroni wszystkie atrybuty własności: *ius possidendi, utendi, fruendi ab abutendi et disponendi*<sup>25</sup>. Konstrukcja tego postanowienia została scharakteryzowana przez Europejski Trybunał Praw Człowieka w wyroku w sprawie *Sporrong i Lönnroth* przeciwko Szwecji. Uzasadniając swoje orzeczenie Trybunał stwierdził, że postanowienie to zawiera w istocie trzy normy:

1. pierwszą – zawartą w pierwszym zdaniu pierwszego akapitu statuującą ogólną zasadę poszanowania własności,
2. drugą - wyrażoną w drugim zdaniu tego samego akapitu zezwalającą na pozbawienie własności pod pewnymi warunkami,
3. trzecią - zamieszczoną w drugim akapicie, przyznającą państwom uprawnienie o wprowadzenia ograniczeń w korzystaniu z własności.<sup>26</sup>

Normy te są ze sobą ściśle powiązane. Norma pierwsza ma wpływ na wykładnię pozostałych dwóch reguł. Druga i trzecia z nich stanowią bowiem *leges spaciales* w stosunku do pierwszej.<sup>27</sup>

A zatem chociaż prawo do poszanowania własności podlega ochronie konwencyjnej, to sama Konwencja przyznaje państwu kompetencję do ingerencji w to prawo, nawet tej najdotkliwszej polegającej na pozbawieniu jednostki własności.

Pozbawienie własności polega na definitywnym przeniesieniu jej tytułu na inny podmiot, którym niekoniecznie musi być państwo. Z pozbawieniem własności nie będziemy mieli zatem do czynienia, jeśli transfer własności ma charakter tymczasowy. Wśród form pozbawienia mienia wymienia się najczęściej nacjonalizację i wywłaszczenie, a także inne sytuacje, których rezultatem jest definitywne przejście prawa własności na inny podmiot. Pozbawienie własności w drodze wywłaszczenia prowadzi do utraty przez właściciela wszystkich atrybutów własności. Jeżeli Trybunał stwierdzi, że pozbawienie własności rzeczywiście miało miejsce, wówczas bada się, czy spełnione zostały kryteria dopuszczalnej ingerencji w to prawo określone w art. 1 akapicie 1 zdaniu drugim pierwszego protokołu dodatkowego.

Wywłaszczenie w zasadzie powinno mieć charakter formalny, tzn. winno być dokonane mocą aktu władzy publicznej i skutkować przeniesieniem prawa własności. Trybunał jednak wypracował koncepcję tzw. wywłaszczenia *de facto*, które polega na zupełnej i nieodwracalnej redukcji

<sup>24</sup> Por. C. Mik, Prawo własności w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka, op. cit., s. 28.

<sup>25</sup> Zob. C. Mik, Prawo własności w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka, op. cit., s. 28.

<sup>26</sup> Por. wyrok ETPCz z 23 września 1982 r. w sprawie *Sporrong i Lönnroth* przeciwko Szwecji, skargi nr 7151/75 i 7152/75, A 52, pkt 61.

<sup>27</sup> Zob. wyrok ETPCz z dnia 24 października 1986 r. w sprawie *AGOSI* przeciwko Wielkiej Brytanii, skarga nr 9118/80, A 108, pkt 48.

możliwości korzystania z atrybutów własności bez formalnego pozbawienia tytułu prawnego. Sytuacja taka miała miejsce w sprawie *Sporrong i Lönnroth* przeciwko Szwecji, w której za naruszenie Konwencji uznane zostały długotrwałe zezwolenia na wywłaszczenie połączone z zakazem budowy i naprawiania budynków. Przyjęta przez Trybunał koncepcja oparta jest na założeniu, że Konwencja chroni efektywne prawa w ich praktycznym wymiarze, dlatego każdorazowo należy badać rzeczywistą możliwość wykonywania swoich praw przez osobę skarżącą.

Europejska Konwencja Praw Człowieka do warunków uprawnionej ingerencji w prawo własności polegającej na pozbawieniu własności zalicza cel tej ingerencji, jakim jest realizacja określonego interesu publicznego, prawną podstawę ingerencji oraz zgodność z ogólnymi zasadami prawa międzynarodowego.

Słuszny cel leżący u podstaw pozbawienia jednostki jej własności rozumiany jest niezwykle szeroko. Organy strasburskie wielokrotnie podkreślały, że jedynie państwo może w sposób właściwy ustalić, jakie są potrzeby społeczeństwa i prowadzić swoją politykę społeczno-gospodarczą w sposób suwerenny. Do istotnych racji uzasadniających odebranie własności prywatnej uznawano przykładowo: cele związane z prowadzoną polityką agrarną<sup>28</sup>, ochrona praw długoletnich najemców lokali mieszkalnych<sup>29</sup>, polityka protekcyjniczna wobec przemysłu stoczniowego oraz lotniczego<sup>30</sup>, czy też realizacja miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego.<sup>31</sup>

Z kolei regulacja korzystania z mienia ma miejsce wtedy, gdy danemu podmiotowi wciąż przysługuje własność, lecz korzystanie z niej jest w określony sposób ograniczone przez władzę publiczną. Środki kontroli korzystania z prawa własności dotyczą nie tyle samej własności, co poszczególnych jej atrybutów.<sup>32</sup>

Niekiedy granica pomiędzy pozbawieniem własności a środkami kontroli korzystania z niej jest dosyć płynna, co powoduje trudności w jednoznacznym określeniu typu ingerencji. Przykładu takiej sytuacji dostarczyła sprawa dotycząca zajęcia przez organy celne samolotu spółki *Air Canada*, którego zwrot uzależniony został od zapłaty kwoty 50 000 funtów szterlingów. Skarżący twierdził, że poprzez zajęcie samolotu został pozbawiony własności. Trybunał był jednak innego zdania stwierdzając, że

---

<sup>28</sup> Por. wyrok ETPCz z dnia 21 lutego 1990 r. w sprawie *Håkansson and Sturesson* przeciwko Szwecji, skarga nr 11855/85, A 171-A.

<sup>29</sup> Zob. wyrok ETPCz z dnia 21 lutego 1986 r. w sprawie *James* przeciwko Wielkiej Brytanii, skarga nr 8793/79, A 98.

<sup>30</sup> Por. wyrok ETPCz z dnia 8 lipca 1986 r. w sprawie *Lithgow* przeciwko Wielkiej Brytanii, skargi nr 9006/80, 9262/81, 9263/81, 9265/81, 9266/81, 9313/81, 9405/81, A 102.

<sup>31</sup> Zob. wyrok ETPCz z dnia 15 listopada 1996 r. w sprawie *Tsomtsos i inni* przeciwko Grecji, skarga nr 20680/92, Reports 1996-V.

<sup>32</sup> Por. I. Nakielska, Prawo do własności w świetle Europejskiej Konwencji Praw Człowieka, Gdańsk 2002, s. 136.

skoro zajęcie samolotu miało jedynie charakter czasowy, to nie stanowiło w istocie pozbawienia mienia, a jedynie kontrolę korzystania z niego uzasadnioną polityką zapobiegania przemytowi narkotyków<sup>33</sup>.

Za przejaw kontroli państwa nad korzystaniem z prawa do własności uznawane są zazwyczaj przypadki cofnięcia różnego rodzaju zezwoleń i licencji<sup>34</sup>, ograniczenia nakładane w ramach ustawowej regulacji umów najmu i dzierżawy,<sup>35</sup> ograniczenia w połowie ryb w należącej do skarżącego rzeki,<sup>36</sup> czy też obciążenie właściciela ziemskiego kosztami utrzymania znajdujących się w jego sąsiedztwie dróg publicznych i nałożenie nań obowiązku ich odśnieżania.<sup>37</sup>

Za kontrolę korzystania z własności uznano także ograniczenia w produkcji i dostawie mleka wynikające z przepisów związanych ze wspólną polityką rolną prowadzoną przez Wspólnotę Europejską.<sup>38</sup>

Podobnie jak pozbawienie własności, również kontrola korzystania z własności nie może być dowolna i Konwencja Europejska przewiduje przesłanki, od spełnienia których zależy dopuszczalność tej formy ingerencji w prawo własności. Środki ograniczające własność muszą być przewidziane przez prawo, a ich zastosowanie służyć musi realizacji interesu ogólnego. A zatem warunek legalności aktualny jest zarówno w wypadku pozbawienia własności, jak i zastosowania środka kontroli własności. Nieco odmiennie aniżeli ma to miejsce w wypadku pozbawienia własności skonstruowany został drugi z warunków dopuszczalnej kontroli korzystania z własności. Konwencja wymaga bowiem, aby kontrola korzystania z własności służyła interesowi ogólnemu, który jest pojęciem szerszym od pojęcia interesu publicznego.

A zatem przewidziana przez Konwencję Europejską ochrona prawa własności realizowana jest w określonych ramach, które wypracowało orzecznictwo strasburskie na gruncie art. 1 pierwszego protokołu dodatkowego, kierując się wynikającymi z treści tego artykułu trzema zasadami ochrony własności: ogólną zasadą poszanowania mienia, zasadą umożliwiającą pozbawienie własności pod pewnymi warunkami oraz zasadą trzecią wyrażającą tytuł państwa do reglamentacji korzystania z własności. Dwie ostatnie zasady określają wprost możliwość ingerencji państwa w prawo własności.

<sup>33</sup> Por. wyrok ETPCz z dnia 5 maja 1995 r. w sprawie *Air Canada* przeciwko Wielkiej Brytanii, skarga nr 18465/91, A 316-A.

<sup>34</sup> Por. wyrok ETPCz z dnia 18 lutego 1991 r. w sprawie *Fredin* przeciwko Szwecji, skarga nr 12033/86, A – 192.

<sup>35</sup> Zob. wyrok ETPCz z dnia 19 grudnia 1989 r. w sprawie *Mellacher* i inni przeciwko Austrii, skargi nr 10522/83, 11011/84, 11070/84, A 169.

<sup>36</sup> Zob. decyzję EKPCz z dnia 21 października 1998 r. w sprawie *Jónsson* przeciwko Islandii, skarga nr 41242/98.

<sup>37</sup> Zob. decyzję EKPCz z dnia 11 stycznia 1995 r. w sprawie *Rosenberg* przeciwko Szwecji, skarga nr 22231/93.

<sup>38</sup> Por. decyzję EKPCz z dnia 1 lipca 1993 r. w sprawie *Procola* i inni przeciwko Luksemburgowi, skarga nr 14570/89.

W praktyce jednak nie wszystkie typy ograniczeń prawa własności da się zakwalifikować do jednej z tych grup. Tak więc naruszenie własności nie musi przybrać postaci jej pozbawienia ani też nie musi polegać na kontroli korzystania z niej. Jeżeli prawo własności jest w sposób oczywisty naruszone, a trudno określić, z którą z dwóch form naruszenia mamy do czynienia, wówczas rozstrzygnięcia zapadają na podstawie ogólnej zasady poszanowania prawa do korzystania ze swego mienia.<sup>39</sup>

Naruszenie zasady ogólnej poszanowania mienia Trybunał stwierdził w sprawach *Erkner i Hofauer*<sup>40</sup>, *Poiss*<sup>41</sup> oraz *Wiesinger*<sup>42</sup> przeciwko Austrii dotyczących scalania gruntów. Skarżący byli właścicielami ziemi, którzy zgodzili się na projekt scalania, nie sprzeciwiając się tymczasowemu przeniesieniu gruntów i przyjmując zaproponowane im w zamian działki. Kwestionowali jednak wartość nowych gruntów. Trybunał uznał, że w związku z tym, że przeniesienie własności ziemi miało charakter tymczasowy, nie miało miejsca pozbawienie mienia w rozumieniu art.1/1. Sytuacja ta nie dała się także zakwalifikować jako środek kontroli własności, gdyż zadaniem restrukturyzacji była poprawa jakości prowadzenia gospodarstw rolnych. Dlatego też sprawę tę rozpatrywano w kontekście zasady ogólnej poszanowania własności.

Szczególny rodzaj kontroli korzystania z własności, wymieniony wprost przez art. 1 pierwszego protokołu dodatkowego to możliwość wprowadzania regulacji, których celem jest zapewnienie uiszczania podatków, innych należności lub grzywien. Jest to wyraz przysługującej państwu na swoim terytorium władzy suwerennej. Twórcy Konwencji Europejskiej chcieli podkreślić, że art. 1/1 nie zabrania państwu poboru podatków.<sup>43</sup>

Zgodnie z art. 1/1 istnieje kilka rodzajów należności pieniężnych, do których pobierania uprawnione jest państwo. Pierwszym z nich są podatki, określane jako świadczenia na rzecz państwa, które pobierane są w celu niewykraczającym poza cele powszechnie uznane, jako należące do natury tego typu danin. W kształtowaniu polityki podatkowej państwu przyznany został margines swobody nie spotykany w wypadku innych środków ingerencji w prawo własności.<sup>44</sup>

---

<sup>39</sup> Zob. P. van Dijk, G. J. H. van Hoof, *Theory and practice of the European Convention of Human Rights*, The Hague-London-Boston 1998, s. 626.

<sup>40</sup> Por. wyrok ETPCz z dnia 23 kwietnia 1987 r. w sprawie *Erkner i Hofauer* przeciwko Austrii, skarga nr 9616/81, A - 117.

<sup>41</sup> Zob. wyrok ETPCz z dnia 23 kwietnia 1987 r. w sprawie *Poiss* przeciwko Austrii, skarga nr 9816/82, A - 117.

<sup>42</sup> Zob. wyrok ETPCz z dnia 30 października 1991 r. w sprawie *Wiesinger* przeciwko Austrii r., skarga nr 11796/85, A - 213.

<sup>43</sup> Zob. I. Nakielska, *Prawo do własności w świetle Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, op. cit., s. 148.

<sup>44</sup> F. G. Jacobs, R. C. A. White, *The European Convention on Human Rights*, op. cit., s. 258.

### 3. OCHRONA PRAWA WŁASNOŚCI PODATNIKA W ORZECZNICTWIE ORGANÓW STRASBURSKICH

---

Podatek jako forma ingerencji w prawo do poszanowania własności prywatnej został wymieniony wprost w drugim akapicie art. 1 pierwszego protokołu dodatkowego. Warto zwrócić uwagę na to, że zapis ten nie ustanawia literalnie prawa państwa do nakładania podatków, ale legitymizuje państwo do „stosowania takiego prawa, jakie uzna za konieczne do uregulowania sposobu korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym lub w celu zabezpieczenia uiszczania podatków bądź innych należności lub kar pieniężnych”. Przepis ten dotyczy zatem takich regulacji prawnych, które służą egzekwowaniu należności podatkowych, a nie wprowadzaniu obciążeń podatkowych. Tym niemniej organy strasburskie właśnie z tego przepisu wywodzą suwerenne prawo państwa do nakładania podatków<sup>45</sup> i konsekwentnie podkreślają to prawo przy rozpoznawaniu spraw podatkowych, w których skarżący zarzuca naruszenie art. 1/1.

Początkowo organy strasburskie sprawy związane z opodatkowaniem rozpatrywały w kontekście dopuszczalnego pozbawienia własności, opierając się w tej mierze na zasadzie ogólnej wyrażonej w art. 1/1 akapicie 1.<sup>46</sup> Uznawano zatem, że podatek stanowi w istocie pozbawienie własności jednostki, jednak Konwencja w art. 1/1 akapicie 2 taki rodzaj ingerencji wprost dopuszcza. Za wystarczające usprawiedliwienie obciążeń podatkowych uznawano wówczas brzmienie art. 1 ust. 2 pierwszego protokołu dodatkowego, który wprost legitymizował działania państwa w tym przedmiocie.

W decyzji z dnia 6 lutego 1967 r. wydanej w sprawie *X* przeciwko Holandii<sup>47</sup> jako jedyny wzorzec do badania zgodności opodatkowania w Konwencji Komisja przyjęła akapit 2 art. 1/1, tj. postanowienie dające państwu prawo do uregulowania sposobu korzystania z własności prywatnej. Od tego czasu kontynuowana jest linia orzecznicza zakładająca, że podatek nie stanowi pozbawienia własności w rozumieniu art. 1/1, a jest jedynie formą regulacji korzystania z własności wyraźnie dopuszczoną przez Konwencję. Przyjęcie tego stanowiska nie oznaczało wszak, że kompetencja

---

<sup>45</sup> Zob. decyzję EKPCz z dnia 2 grudnia 1985 r. w sprawie *Svenska Managementgruppen AB* przeciwko Szwecji, skarga nr 11036/84.

<sup>46</sup> Zob. M. Buquicchio-de Boer, *Tax matters and the European Convention on Human Rights, A survey of case law*, [w:] *Taxation and Human Rights, Proceedings of a Seminar held in Brussels in 1987 during the 41st Congress of the International Fiscal Association*, Vol. 12, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer – Antwerp, s. 60 jak również analizowane tam decyzje Europejskiej Komisji Praw Człowieka w sprawach nr 511/59, 551/59 I 1497/62. Zob. też decyzję EKPCz z dnia 27 września 1976 r. w sprawie *Four Companies* przeciwko Austrii, skarga nr 7427/76.

<sup>47</sup> Por. decyzję EKPCz z dnia 6 lutego 1967 r. w sprawie *X* przeciwko Holandii, skarga nr 2248/64.

państwa do nakładania podatków znalazła się poza wszelką kontrolą organów strasburskich. Tym niemniej w pierwszych orzeczeniach wydanych w sprawach podatkowych kognicja Trybunału i Komisji była faktycznie znacznie zawężona, gdyż ograniczała się do ustalenia, czy środek ingerencji w prawo do poszanowania własności rzeczywiście stanowił podatek. W przypadku uzyskania odpowiedzi twierdzącej poprzestawano na stwierdzeniu, że jest to forma ingerencji w prawo własności wyraźnie dopuszczona przez akapit 2 art. 1/1.

W nieco późniejszych orzeczeniach za kryterium ograniczające swobodę państwa w nakładaniu podatków przyjmowano wymóg, aby opodatkowanie znajdowało podstawę prawną, służyło interesowi ogólnemu oraz aby nie stanowiło nadmiernego ciężaru prowadzącego niemalże do konfiskaty mienia.<sup>48</sup> Rzadko kiedy dochodziło do ustalenia, że podatek nadmiernie ingeruje w prawo własności jednostki z uwagi na przyznanie państwu szerokiego marginesu swobody w ustalaniu najwłaściwszych form i metod opodatkowania.<sup>49</sup>

Jedną ze spraw, w której Europejska Komisja Praw Człowieka w sposób klarowny opisała koncepcję ochrony prawa własności podatnika na gruncie art. 1/1 była sprawa *Travers* przeciwko Włochom.<sup>50</sup> Sprawa dotyczyła włoskiego przepisu nakładającego obowiązek potrącania podatku z wypłat dokonywanych niezależnym konsultantem. Regulacja taka prowadziła do nadpłaty podatku, której zwrot dokonywany był z opóźnieniem do 5 lat wraz odsetkami, których wysokość była niższa od stopy inflacji. Uzasadniając swoją decyzję z dnia 16 stycznia 1995 r. Komisja stwierdziła, że: „Jakkolwiek zasadą jest, że opodatkowanie stanowi ingerencję w prawo zagwarantowane w art. 1 akapit 1 pierwszego protokołu dodatkowego, to ingerencja ta jest uzasadniona brzmieniem art. 1 akapit 2 pierwszego protokołu dodatkowego, który wprost ustanawia wyjątek na rzecz podatków. Konstatacja ta nie wyłącza jednak Komisji z możliwości zbadania, czy w sposób prawidłowy zastosowano art. 1 akapit 2 pierwszego protokołu dodatkowego. Komisja wskazuje, że art. 1 akapit 2 powinien być interpretowany w świetle zasady ogólnej wyrażonej w zdaniu pierwszym art. 1. Wobec tego przyjąć należy, że ingerencja w prawo własności musi spełniać kryterium słusznej równowagi pomiędzy wymaganiami interesu ogólnego a ochroną praw jednostki, która to zasada zawarta jest w art. 1 pierwszego protokołu dodatkowego jako całości. A zatem pomiędzy zastosowanym środkiem ingerencji, a celem dla którego go zastosowano musi zachodzić stosunek racjonalnej proporcji.” Dalej Komisja stwierdza, że: „Finansowe obciążenie wynikające z podwyższenia podatku może naruszyć tę

<sup>48</sup> Zob. Decyzję EKPCz z dnia 6 października 1982 r. w sprawie *X*. Przeciwko Francji, skarga nr 9889/82.

<sup>49</sup> Por. P. Baker, *Taxation and the European Convention on Human Rights*, *European Taxation*, August 2000, s. 303.

<sup>50</sup> Por. decyzję EKPCz z dnia 16 stycznia 1995 r. w sprawie *Travers* i inni przeciwko Włochom, skarga nr 15117/89

gwarancję [poszanowania własności – przyp. A.L.R.], jeśli stanowi dla jednostki nadmierny ciężar (*excessive burden*) albo zasadniczo nadwyręża jej sytuację finansową”.

W jednej ze spraw skarżący zarzucał, że władze austriackie nałożyły na niego nadmierny w stosunku do przewinienia ciężar, jako że oprócz konfiskaty przemyconych przez niego różnych dóbr, zobowiązały go do zapłaty należnego od tych towarów cła oraz podatku. Ponadto, skarżący musiał zapłacić karę finansową. W ocenie skarżącego takie działania przybrały postać podwójnej penalizacji i tym samym stanowiły nadmierną ingerencję w jego prawo własności. Szczególne zastrzeżenia skarżącego budził automatyzm orzeczenia przepadku rzeczy objętych przemytem, nie pozostawiający właściwym organom żadnej swobody decyzyjnej.

Europejska Komisja Praw Człowieka wydając decyzję z dnia 3 marca 1978 r.<sup>51</sup> dokonała analizy regulacji prawnych poszczególnych państw – stron Konwencji i doszła do wniosku, że większość systemów prawnych państw przewiduje sankcje przepadku rzeczy objętych przemytem, a także dodatkowe sankcje pieniężne. Znana jest również w tych systemach prawnych praktyka obciążania należnościami celnymi i podatkowymi importu tych dóbr, mimo orzeczenia ich przepadku. Co więcej, w kilku państwach, tj. w Belgii, we Włoszech, w Szwajcarii oraz w Wielkiej Brytanii prawo przewiduje obligatoryjny przepadek przedmiotów objętych przemytem. W konkluzji Komisja stwierdziła, że dotkliwość kar przewidzianych przez prawo austriackie związanych z przemytem towarów jest znacznie mniejsza, aniżeli sankcje przewidziane w systemach prawnych innych państw. Nadto, wobec skarżącego nie wymierzono najwyższej z dopuszczalnych kar pieniężnych. Całość obciążeń nałożonych na skarżącego nie była zatem tak znaczna, aby prowadziła do naruszenia akapitu 2 art. 1/1.

W praktyce trudno jest sobie wyobrazić sytuację, w której państwo demokratyczne, funkcjonujące w oparciu o reguły gospodarki rynkowej, wprowadziłoby takie obciążenia podatkowe, które skutkowałyby *de facto* konfiskatą mienia jednostki. Warto przy tym odnotować, że jedynie państwa, w których panuje ustrój demokratyczny, spełniają kryterium przynależności do Rady Europy i tym samym mogą być stronami Europejskiej Konwencji Praw Człowieka. Tymczasem z początkowej linii orzeczniczej organów strasburskich, w szczególności Komisji można wyciągnąć wniosek, że wyłącznie takie opodatkowanie stanowi ingerencję w prawo do poszanowania własności prywatnej naruszającą art. 1/1.

Oczywiście nie można wykluczyć sytuacji wyjątkowych – stanu wojny, zamachu stanu i przejścia władzy w państwie przez podmiot nie realizujący zasad praworządności i poszanowania praw człowieka, w tym prawa własności, jednak są to wypadki rzadkie. Nie taka też była zdaje się

---

<sup>51</sup> Zob. decyzję EKPCz z dnia 3 marca 1978 r. w sprawie X. Przeciwko Austrii, skarga nr 7287/75



intencja twórców Konwencji, aby chronić prawa jednostki jedynie w stanach wyjątkowych. Zresztą sama Konwencja na wypadek takich stanów przewiduje możliwość uchylecia stosowania niektórych jej postanowień przez państwo.<sup>52</sup> A zatem koncepcja, zgodnie z którą opodatkowanie narusza art. 1/1 jedynie wówczas, gdy w sposób istotny narusza jego sytuację finansową prowadząc niemalże do konfiskaty wydawała się być niepraktyczna i pozbawiona racjonalnych podstaw. Do podobnego wniosku doszły też organy strasburskie, które z czasem wypracowały nowe kryterium pozwalające na bardziej elastyczną ocenę sytuacji podatnika, a mianowicie kryterium proporcjonalności.

Zasada proporcjonalności, w myśl której środek ingerencji w prawa i wolności jednostki powinien pozostawać w rozsądnej proporcji do celu, jaki ma być za jego pomocą osiągnięty, stanowi kryterium kontroli zgodności ingerencji we wszystkie prawa chronione Konwencją. Proporcjonalność wkroczenia w prawa obywateli jest ogólnie uznawanym kryterium oceny prawidłowości funkcjonowania państwa prawa.<sup>53</sup>

Spełnienie warunku proporcjonalności obciążenia należnościami podatkowymi stanowiło wielokrotnie przedmiot ustaleń Trybunału oraz Komisji. Także w tej kwestii stanowisko organów strasburskich wobec działań państwa należałoby określić jako liberalne.

Analiza środków ingerencji w prawo własności w świetle zasady proporcjonalności sprowadza się do ustalenia, czy pomiędzy interesem ogólnym a ochroną indywidualnych praw jednostki zaistniała słuszna równowaga. Kwestia ta bardzo często podnoszona była przez podatników, którzy twierdzili, że zostały na nich nałożone ciężary niewspółmierne do korzyści, jakie miała odnieść wspólnota.

W sprawie *Wasa Liv Ömsesidigt, Försäkringsbolaget Valands Pensionsstiftelse* oraz grupy 15 tys. osób przeciwko Szwecji, skarżący domagali się stwierdzenia naruszenia art. 1/1. Sprawa dotyczyła jednorazowego podatku od dochodów zakładów ubezpieczeniowych oraz innych podmiotów zajmujących się wzajemnymi ubezpieczeniami emerytalnymi. Działalność w zakresie wzajemnych ubezpieczeń emerytalnych opodatkowana była w Szwecji na warunkach preferencyjnych. Państwo chciało w ten sposób zachęcać swoich obywateli do pozyskiwania dodatkowych źródeł zaopatrzenia emerytalnego. Podmioty zajmujące się tymi ubezpieczeniami, środki uzyskane ze składek emerytalnych inwestowały, pomnażając w ten sposób kapitał swoich członków. System ten bowiem zakładał, że wyłącznymi udziałowcami zakładów wzajemnych ubezpieczeń emerytalnych są

---

<sup>52</sup> Chodzi tutaj o klauzulę derogacyjną zawartą w art. 15 Konwencji.

<sup>53</sup> E. Łętowska, *Prawo do prywatności w Europie*, Materiały edukacyjne przygotowane w ramach programu Socrates Grundtvig Action I, "Law through Experience" / 116881-CP-1-2004-SK-GRUNDTVIG-G11, s. 7.

sami ubezpieczeni i wobec tego wszelkie zyski zakładu mogły być przekazane tylko na rzecz ubezpieczonych.

W roku 1987 Szwecja przeżywała kryzys gospodarczy, wzrastało bezrobocie, a różnice w dochodach między poszczególnymi grupami społecznymi były coraz bardziej widoczne. Jednym z niewielu sektorów gospodarki, który w owym czasie funkcjonował nadzwyczaj dobrze, były wzajemne ubezpieczenia emerytalne, przynoszące wbrew powszechnej tendencji dosyć znaczne zyski. Wówczas to rząd szwedzki, chcąc złagodzić skutki kryzysu, zdecydował o wprowadzeniu jednorazowego podatku od dochodów uzyskanych przez podmioty zajmujące się wzajemnymi ubezpieczeniami emerytalnymi. Podatek obejmował jedynie te podmioty, których wartość aktywów przekraczała 10 milionów koron szwedzkich, co dotyczyło łącznie 200 spółek, spółdzielni i funduszy. Co istotne, jako oficjalne uzasadnienie wprowadzenia nowych regulacji wskazano właśnie kryzys finansowy i związany z tym deficyt budżetowy, jak również potrzebę zmniejszenia znacznej dysproporcji w dochodach różnych grup społecznych. Podkreślano równocześnie, że wprowadzenie jednorazowego podatku od dochodów uzyskanych przez zakłady wzajemnych ubezpieczeń emerytalnych stanowi zdecydowanie mniej dotkliwy środek, aniżeli całkowita zmiana opodatkowania tej działalności, podlegającej jak dotąd regułom preferencyjnym.

Skarżącym był zakład ubezpieczeń (*Wasa Liv Ömsesidigt*) oraz fundacja (*Försäkringsbolaget Valands Pensionsstiftelse*) zajmujący się wzajemnymi ubezpieczeniami na życie oraz grupa 15 tysięcy ubezpieczonych – uczestników wzajemnych ubezpieczeń emerytalnych. Stając przed Europejską Komisją Praw Człowieka skarżący twierdzili, że uchwalone regulacje podatkowe dotyczące jednorazowego podatku od dochodów zakładów wzajemnych ubezpieczeń emerytalnych mają charakter arbitralny i nie znajdują racjonalnego uzasadnienia. Ich wprowadzenie narusza zasadę proporcjonalności, która powinna być zachowana pomiędzy interesem ogółu, a ochroną praw jednostki, gdyż nadmiernie obciąża wąską grupę społeczeństwa, tj. ubezpieczonych. Choć formalnie podmiotami, na których ciąży obowiązek podatkowy są zakłady ubezpieczeniowe, to rzeczywisty, ekonomiczny ciężar nowego podatku będzie spoczywać na ubezpieczonych. Arbitralność tych regulacji polega – zdaniem skarżących – na tym, że w żaden sposób nie precyzują one, w jakim stopniu każdy z ubezpieczonych będzie musiał partycypować w ciężarze podatku. Nadto, chociaż podatek dotyczy tylko podmiotów o wartości aktywów powyżej 10 milionów koron szwedzkich, więc zasadniczo tych największych, to ustawodawca w ogóle nie wziął pod uwagę sytuacji poszczególnych ubezpieczonych, których nowa regulacja bezpośrednio dotknie. Często bowiem osoby biedniejsze, o mniejszym wkładzie kapitałowym są członkami większych zakładów ubezpieczeniowych i to ich w największym stopniu obciąży nowy podatek. Nie bez znaczenia w ocenie skarżących pozostawała

również okoliczność, że wpływy do budżetu z tego podatku stanowiły 1/3 wszystkich dochodów budżetowych, których źródłem są podatki dochodowe. Okoliczności te uzasadniały zdaniem skarżących tezę, że nowe opodatkowanie jako środek arbitralny, dyskryminujący i nie odpowiadający zasadzie proporcjonalności ingerencji w prawo własności naruszał art. 1 pierwszego protokołu dodatkowego.

Uzasadniając swoją decyzję z dnia 14 grudnia 1988 r.<sup>54</sup> Europejska Komisja Praw Człowieka w pierwszym rzędzie stwierdziła, że odebranie części dochodów grupy społecznej znajdującej się w dobrej sytuacji finansowej po to, by przekazać ją grupom będącym w sytuacji mniej korzystnej, stanowi uzasadnioną przyczynę ingerencji w prawo własności i spełnia wymóg realizacji interesu ogólnego. Biorąc pod uwagę kryzys gospodarczy Szwecji oraz uprzywilejowaną pod względem podatkowym działalność zakładów wzajemnych ubezpieczeń emerytalnych Komisja stwierdziła, że jednorazowy podatek od dochodów nie naruszał zasady proporcjonalności.

Z powyższego wynika zatem, że jednorazowe opodatkowanie wyłącznie wąskiej grupy podmiotów, podatkiem o charakterze nadzwyczajnym, nie narusza zasady proporcjonalności. Warto też zauważyć, że przy okazji rozpoznawania tej sprawy Komisja poruszyła dosyć istotną kwestię a mianowicie problematykę pojęcia ofiary naruszenia w rozumieniu art. 34 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka (w momencie wydawania decyzji był to art. 25).

Skarżącymi, oprócz dwóch podmiotów gospodarczych zajmujących się działalnością ubezpieczeniową, była także grupa 15 tysięcy osób fizycznych, którą stanowili uczestnicy wzajemnych ubezpieczeń emerytalnych. Skarżący twierdzili, że nowy podatek od dochodów zakładów ubezpieczeń dotknął ich w sposób bezpośredni, jako że to oni ostatecznie ponieśli jego rzeczywisty ciężar. Komisja nie podzieliła jednak tego stanowiska twierząc, że chociaż faktycznie ekonomiczne skutki opodatkowania dotknęły grupę ubezpieczonych, to nie można ich było uznać za ofiary naruszenia Konwencji. Komisja przypomniała koncepcję ofiary na gruncie Europejskiej Konwencji Praw Człowieka, która zakłada że może być nią jedynie osoba bądź grupa osób bezpośrednio dotkniętych działaniem władz państwowych.<sup>55</sup> W ocenie Komisji, kryterium to nie zostało spełnione w wypadku grupy osób ubezpieczonych, których obciążenie podatkowe dotknęło w sposób pośredni. W konsekwencji jedynie zakłady ubezpieczeń będące podatnikami tego podatku mogły być uznane za ofiary naruszenia i wyłącznie tym podmiotom przysługiwała ochrona konwencyjna.

---

<sup>54</sup> Por. decyzję EKPCz z dnia 14 grudnia 1988 r. w sprawie *Wasa Liv Ömsesidigt, Försäkringsbolaget Valands Pensionsstiftelse* oraz grupy 15 tys. osób przeciwko Szwecji, skarga nr 13013/87.

<sup>55</sup> Zob. wyrok ETPCz z dnia 15 lipca 1982 r. w sprawie *Eckle* przeciwko Niemcom, skarga nr 8130/78, A 65, pkt 66.

Zaprezentowane w powyższej sprawie stanowisko Europejskiej Komisji Praw Człowieka wydaje się nazbyt formalistyczne i podważa zasadę efektywnej ochrony praw jednostki. Europejska Konwencja Praw Człowieka została powołana przede wszystkim dla ochrony praw jednostek i chociaż gwarantuje także niektóre prawa osobom prawnym, w tym w szczególności prawo do poszanowania własności prywatnej, to nie ulega wątpliwości, że poprzez ochronę osoby prawnej realizowane są przede wszystkim prawa osób ją kreujących. Zwrócić też należy uwagę na to, że organy strasburskie w swojej działalności orzeczniczej niejednokrotnie przyznawały przymiot ofiary naruszenia osobom fizycznym pozostającym w bezpośredniej relacji prawnej i ekonomicznej z osobami prawnymi, np. wspólnikom spółek handlowych.<sup>56</sup> Wprawdzie sprawy te dotyczyły wspólników mających większość udziałów w danej spółce, tym niemniej nie zmienia to faktu, że rzeczywistą ofiarą naruszenia w wypadku ograniczenia własności osoby prawnej są osoby fizyczne uczestniczące w tej osobie, czy to w charakterze wspólników, akcjonariuszy, czy też uczestników zakładów ubezpieczeń wzajemnych.

Powyższa uwaga jest o tyle istotna, że skarżący podnosili zarzut arbitralności wprowadzonych regulacji prawnych, jako że ustawodawca ustanawiając podatek od dochodów zakładów wzajemnych ubezpieczeń emerytalnych w ogóle nie brał pod uwagę partykularnych interesów uczestników tych ubezpieczeń. Tymczasem z uwagi na specyfikę funkcjonowania tych ubezpieczeń, w których każdy uczestnik sam bezpośrednio partycypował zarówno w dochodach, jak i w ryzyku prowadzonych przez zakłady ubezpieczeń inwestycji, jak również ze względu na doniosłość społeczną tego systemu, którego celem było uzupełnienia systemu świadczeń państwowych, warto było podjąć próbę analizy tych regulacji pod kątem ich zgodności z zasadą proporcjonalności i racjonalności ingerencji w prawa jednostek. Nadto, skarżący podnosili zarzut dyskryminacyjnego traktowania przez ustawodawcę twierdząc, że nowy podatek w ogóle nie uwzględniał indywidualnej sytuacji poszczególnych członków zakładów ubezpieczeń, poprzestając na ustaleniu kondycji finansowej samego zakładu (podatek dotyczył bowiem jedynie najzasobniejszych instytucji). Wszystkie te argumenty niestety nie były przedmiotem analizy Komisji, z uwagi na odmowę przyznania grupie ubezpieczonych przymiotu ofiary naruszenia.

Państwo dysponuje szerokim marginesem swobody zarówno w odniesieniu do celów, które zamierza realizować, jak również w doborze środków ich realizacji. Podatek jako instytucja prawa finansowego z założenia ma charakter ogólny, co oznacza że jego wprowadzenie i egzekwowanie nie wiąże się ze ściśle określonym zadaniem państwa. Innymi słowy każdy podatek pobierany jest w interesie ogólnym stanowiąc dochód budżetowy i sprzeczne z istotą podatku byłoby powiązanie tej

---

<sup>56</sup> Zob. decyzję EKPCz z dnia 17 lipca 1980 r. w sprawie *Kaplan* przeciwko Wielkiej Brytanii, skarga nr 7598/76, pkt 131.

daniny z określonym celem społecznym. Skoro zatem jego ustanowienie zawsze będzie służyło interesowi ogólnemu, to w myśl akapitu 2 art. 1 pierwszego protokołu dodatkowego taka ingerencja będzie uzasadniona. Tym niemniej w niektórych sprawach podatnicy próbowali wykazywać, że cel wprowadzenia opodatkowania nie odpowiadał interesowi ogólnemu.

W sprawie *Svenska Managementgruppen AB* przeciwko Szwecji skarżący twierdzili, że wprowadzenie podatku od udziału w zyskach przedsiębiorstw nie służyło interesowi ogólnemu, a miało na celu przyznanie większej kontroli związkom zawodowym nad działalnością tych przedsiębiorstw. Dochody uzyskane z tego opodatkowania przekazywane były na rzecz Narodowego Funduszu Ubezpieczeń Emerytalnych, przy czym gromadzone były na odrębnym rachunku zarządzanym przez specjalnie do tego powołane komisje. Zadaniem tych komisji było administrowanie zgromadzonymi środkami poprzez dokonywanie zakupu udziałów w przedsiębiorstwach i tym samym uzyskiwanie określonego wpływu na ich funkcjonowanie. Ustawa regulująca funkcjonowanie tychże komisji wprowadzała ograniczenia co do ilości udziałów nabytych w danym przedsiębiorstwie. Jednocześnie przepisy zezwalały na czasowe przejęcie połowy głosów związanych z udziałami nabytymi przez komisje przez związki zawodowe działające przy danej spółce. W ten sposób związki zawodowe uzyskiwały w pewnym zakresie wpływ na funkcjonowanie danego przedsiębiorstwa.

Uzasadniając swoją decyzję Europejska Komisja Praw Człowieka wyraziła stanowisko często prezentowane w orzeczeniach organów strasburskich, zgodnie z którym państwu przysługuje znaczny margines swobody w doborze celów swojej polityki i wobec tego wprowadzenie podatku od udziałów w zyskach przedsiębiorstw nie naruszało art. 1/1.<sup>57</sup>

Z powyższego orzeczenia wynika zatem, że chociaż podatki stanowią ingerencję w prawo do poszanowania własności prywatnej będące przedmiotem ochrony Konwencji, to zdaniem organów strasburskich jest to ingerencja wyraźnie dopuszczona przez art. 1 pierwszego protokołu dodatkowego. Państwu zaś przysługuje szeroki margines swobody w nakładaniu podatków będących instrumentem prowadzonej przez państwo polityki społeczno- gospodarczej. Obciążenie jednostki podatkiem może prowadzić do naruszenia jej prawa do spokojnego korzystania z własności jedynie wówczas, gdy stanowi dla niej ciężar nie do zniesienia albo gdy w sposób istotny narusza jej sytuację finansową. Pomiedzy zastosowanym środkiem ingerencji, a celem, któremu ma służyć, musi zachodzić słuszna równowaga. Ustalenie, czy kryterium to zostało spełnione należy do organów strasburskich. Komisja stwierdziła również, że: „w pierwszej kolejności do władz krajowych należy decyzja w przedmiocie

---

<sup>57</sup> Zob. decyzję EKPCz z dnia 2 grudnia 1985 r. w sprawie *Svenska Managementgruppen AB* przeciwko Szwecji, skarga nr 11036/84

rodzaju podatku bądź innego obciążenia, jakie mają być wprowadzone. Decyzje z tym związane wymagają analizy sytuacji politycznej, gospodarczej i społecznej, które Konwencja pozostawia do kompetencji państwa z tego względu, że organy krajowe mogą lepiej ocenić tę sytuację. Wobec tego państwom należy w tej mierze przyznać szeroki margines swobody.”<sup>58</sup>

Oprócz powyżej wskazanych kryteriów uzasadnionego celu ingerencji w prawo do poszanowania własności prywatnej oraz proporcjonalności naruszenia wobec celu, któremu ma służyć, tj. warunku słusznej równowagi pomiędzy dobrem wspólnym a ochroną praw jednostki, przedmiotem zainteresowania organów strasburskich w sprawach wnoszonych przez podatników była legalność opodatkowania. Pierwszy protokół dodatkowy w art. 1 akapicie 2 zezwala na stosowanie środków kontroli korzystania z własności jedynie wówczas, gdy znajdują one podstawę prawną.

Jak wskazuje początkowa praktyka organów strasburskich, warunek legalności opodatkowania spełniony był wówczas, gdy określona danina publiczna znajdowała oparcie w obowiązujących przepisach prawa, przy czym poza zainteresowaniem Komisji i Trybunału była jakość przepisów prawnych wprowadzających dany podatek. Nadto, priorytetowe znaczenie w zakresie interpretacji przepisów wprowadzających opodatkowanie przywiązywano do działalności orzeczniczej sądów krajowych. W decyzji o niedopuszczalności skargi w sprawie *Kaira* przeciwko Finlandii Europejska Komisja Praw Człowieka wprost stwierdza, że: „Spór dotyczył głównie interpretacji postanowień związanych z obliczeniem podatku farmaceutycznego (...) Komisja wskazuje, że spór rozstrzygnięty był przez Najwyższy Sąd Administracyjny, który działając w ramach swoich kompetencji i stosując właściwe prawo ustalił, że sposób kalkulacji podatku odpowiadał prawu.”

A zatem poprzez przyjęcie za prawidłowe ustaleń zarówno faktycznych jak i prawnych dokonanych przez sąd krajowy, Komisja Europejska uznała konkretne obciążenie podatkowe za zgodne z prawem, nie dokonując już samodzielnej interpretacji przepisów prawa wewnętrznego i nie badając jego jakości. Dopiero w późniejszych orzeczeniach kryterium legalności w sprawach wnoszonych przez podatników nabrało większego znaczenia i stało się przedmiotem wnikliwszej analizy organów strasburskich.

Próbę zakwestionowania legalności podatków z powodu niewłaściwej ich publikacji podjęto w sprawie *Špaček* przeciwko Czechom<sup>59</sup>. Sprawa dotyczyła regulacji związanych z prowadzeniem ksiąg podatkowych, które to przepisy nie zostały opublikowane w oficjalnym zbiorze aktów

<sup>58</sup> Por. decyzję EKCz z dnia 16 stycznia 1995 r. w sprawie *Travers* i inni przeciwko Włochom, skarga nr 15117/89. Podobne stanowisko zostało wyrażone przez EKPCz w decyzji z dnia 2 grudnia 1985 r. w sprawie *Svenska Managementgruppen AB* przeciwko Szwecji, skarga nr 11036/84 oraz w decyzji z dnia 15 maja 1996 r. w sprawie *Kaira* przeciwko Finlandii, skarga nr 27109/95.

<sup>59</sup> Por. wyrok ETPCz z dnia 9 listopada 1999 r. w sprawie *Špaček* przeciwko Czechom, skarga nr 26449/95.

prawnych, a jedynie w biuletynie wydawanym przez Ministra Finansów. Podatnik zmieniając rodzaj prowadzonych ksiąg podatkowych nie spełnił warunku umożliwiającego taką zmianę (podwyższenie podstawy opodatkowania), a uregulowanego w instrukcji ministra finansów zamieszczonej w rzeczonym biuletynie. Z powodu prowadzenia tych ksiąg podatkowych mimo braku podwyższenia podstawy opodatkowania, który to warunek został zawarty w regulacjach opublikowanych w biuletynie finansowym, wobec podatnika powstała zaległość podatkowa, którą starały się wyegzekwować organy podatkowe. W postępowaniu przez organami strasburskimi skarżący twierdził, że nałożenie na podatnika obowiązków związanych z wymiarem podatków poprzez regulacje nie opublikowane w oficjalnym publikatorze narusza zasadę legalności opodatkowania. Rozpoznając sprawę Europejski Trybunał Praw Człowieka podkreślił, że pod terminem „prawo” należy rozumieć zarówno prawo stanowione jak i orzecznictwo. Wymóg legalności ingerencji w prawa jednostki stawia przed prawem krajowym konieczność spełnienia warunku jakości. Oznacza to, że prawo stanowiące podstawę ingerencji w prawa i wolności człowieka powinno być dostępne i precyzyjne.<sup>60</sup>

Ostatecznie jednak zarówno Komisja<sup>61</sup> jak i Trybunał uznały, że w tym przypadku nie doszło do naruszenia art. 1/1, gdyż regulacje dotyczące podatków były dostępne i miały moc prawną. Poza tym skarżący jako osoba prawna, w przeciwieństwie do indywidualnego podatnika mógł i powinien zasięgnąć porady specjalistów w dziedzinie prawa.<sup>62</sup>

Dokonując analizy jakości prawa stanowiącego podstawę do nakładania obowiązków na podatnika organy strasburskie często rozpatrywały skargi związane z retrospektywnym działaniem regulacji podatkowych. W każdym jednak przypadku dochodziły do wniosku, że regulacje te nie naruszały gwarancji wynikających z art. 1/1.

W pierwszej z nich, w sprawie *A, B, C & D przeciwko Wielkiej Brytanii*<sup>63</sup> Ustawa Finansowa z 1978 r. ustanawiała z mocą wsteczną reguły mające na celu przeciwdziałanie szczególnej formie uchylania się od opodatkowania polegającej na podejmowaniu dodatkowej działalności w formie spółki tylko po to, aby poniesioną z tej działalności stratę móc potrącić z przychodami z innych źródeł.

Wydając decyzję z dnia 10 marca 1981 r. Europejska Komisja Praw Człowieka podkreśliła znaczenie zasady subsydiarności, w oparciu o którą funkcjonuje system strasburski, a zakładającej, że

<sup>60</sup> Zob. pkt 54 wyroku ETPCz w sprawie *Špaček* przeciwko Czechom.

<sup>61</sup> Zob. decyzję EKPCz w tej samej sprawie z dnia 14 października 1996 r.

<sup>62</sup> Zob. pkt 59 wyroku ETPCz w sprawie *Špaček* przeciwko Czechom.

<sup>63</sup> Zob. decyzję EKPCz z dnia 10 marca 1981 w sprawie *A, B, C i D przeciwko Wielkiej Brytanii*, skarga nr 8531/79.

w pierwszej kolejności do państwa należy uznanie, czy zachodzi potrzeba ingerencji w prawo jednostki.<sup>64</sup> W konsekwencji Komisja orzekła, że wprowadzenie regulacji podatkowych z mocą wsteczną było konieczne, a zastosowany środek był proporcjonalny do celu, jakim było przeciwdziałanie praktykom uchylania się od opodatkowania. W ten sposób EKPCz *implicite* przyjęła, że ingerencja w prawo do poszanowania własności prywatnej spełniła kryterium legalności, mimo że w momencie podejmowania czynności podlegających opodatkowaniu podatnik nie miał świadomości spoczywających na nim obowiązków, bo stosowne regulacje prawne jeszcze nie obowiązywały. Zaś jedynym argumentem uzasadniającym złamanie zasady *nullum tributum sine lege* było zapobieżenie działaniom zmierzającym do uchylania się od opodatkowania.

Z kolei w sprawie *Building Societies* przeciwko Wielkiej Brytanii<sup>65</sup> ustawa wprowadzała z mocą wsteczną regulacje dotyczące pewnej grupy podatników – spółdzielni budowlanych, w tym skarżących. Celem tych przepisów było konwalidowanie postanowień wcześniejszej ustawy, która wprowadzała nowe zasady opodatkowania spółdzielni. Na skutek wprowadzenia nowych regulacji prawnych, zmieniających m.in. okresy rozliczeniowe dla opodatkowania odsetek wypłacanych członkom spółdzielni, powstała sytuacja, w której przez pewien czas odsetki nie podlegałyby opodatkowaniu. Celem uniknięcia tej sytuacji parlament brytyjski uchwalił przepisy przejściowe, na podstawie których możliwe byłoby pobranie podatku za okres nie podlegający opodatkowaniu ani według starych, ani też nowych zasad. Przepisy te zostały jednak zakwestionowane z przyczyn proceduralnych. Zaskarżone przepisy wprowadzone z mocą wsteczną miały na celu naprawienie błędów proceduralnych.

Skarżący twierdzili, że przepisy o skutku retroaktywnym zostały wprowadzone jedynie po to, aby uniemożliwić skarżącym zwrot podatku, który w ich ocenie został pobrany niesłusznie. Skarżący twierdzili bowiem, że na skutek regulacji przejściowych dotyczących odcinka czasu nie objętego nową regulacją odsetki wypłacane członkom spółdzielni za ten okres zostały opodatkowane dwa razy.

Trybunał nie zgodził się z tym stanowiskiem i podzielając zdanie rządu brytyjskiego uznał, że przepisy przejściowe miały na celu jedynie niedoprowadzenie do sytuacji, w której odsetki wypłacane w pewnym okresie czasu nie podlegałyby w ogóle opodatkowaniu. Temu samemu celowi służyły później wprowadzone przepisy, którym nadano skutek retroaktywny – konwalidujący wcześniejsze regulacje.

---

<sup>64</sup> Reguła ta została w sposób obszerny opisana w wyroku ETPCz z dnia 7 grudnia 1976 r. w sprawie *Handyside* przeciwko Wielkiej Brytanii, skarga nr 5473/92, A 24, pkt 48.

<sup>65</sup> Por. wyrok ETPCz z dnia 23 października 1997 r. w sprawie *The National & Provincial Building Society, he Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society* przeciwko Wielkiej Brytanii, skarga nr 117/1996/736/933-935, Reports 1997 – VII.



Dalej Trybunał stwierdził, że w interesie publicznym leżą wszelkie działania państwa przeciwdziałające sytuacji nieuzasadnionego wyłączenia od opodatkowania pewnej grupy osób, która to sytuacja jest konsekwencją zmiany regulacji prawnych.<sup>66</sup> Także w tym przypadku Trybunał nie stwierdził naruszenia art. 1/1, uznając że regulacje te czyniły zadość zasadzie równowagi między interesem skarżących oraz interesem ogólnym.

Sprawa *Voggenberger Transport GmbH* przeciwko Austrii<sup>67</sup> dotyczyła sytuacji, w której ustawa z mocą wsteczną precyzowała wcześniej wprowadzoną regulację dotyczącą zwolnień od podatku drogowego. Na podstawie przepisów w nowym brzmieniu skarżący został pozbawiony zwolnienia z podatku. Komisja uznała, że ingerencja w prawo własności była zgodna z prawem, służyła bowiem uzasadnionemu celowi oraz stanowiła środek proporcjonalny dla jego osiągnięcia.

Skutek retroaktywny regulacji prawnych podnoszony był także jako argument przemawiający na korzyść podatnika. Podatnicy często próbowali kwestionować obciążenia podatkowe na tej podstawie, że przepisy je ustanawiające zostały później uznane za niezgodne z konstytucją. Argumentowali, że tak jak możliwe jest wprowadzenie retroaktywnej regulacji podatkowej, tak i uchylene przepisów niekonstytucyjnych powinno mieć moc wsteczną, a nie działać jedynie na przyszłość. Organy strasburskie uznawały jednak, że takie działanie państwa nie narusza art. 1/1.

Do takiej konkluzji doszła Europejska Komisja Praw Człowieka w sprawie *J.R.* przeciwko Niemcom.<sup>68</sup> Sprawa ta dotyczyła regulacji określających kwotę wolną od opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznym. Skarżący twierdził, że regulacje te pozostawały w sprzeczności z konstytucyjną zasadą nakładania obciążeń podatkowych odpowiadających zdolności płatniczej podatnika. Jego argumenty nie przekonały jednak organów podatkowych ani też sądów rozpatrujących odwołania od decyzji tych pierwszych.

Następnie przepisy ustanawiające kwotę wolną od opodatkowania zostały uznane przez Federalny Trybunał Konstytucyjny za niezgodne z konstytucją, przy czym w myśl orzeczenia Trybunału zakwestionowane przepisy miały utracić moc z dniem uchwalenia nowych przepisów.

Z powyższą konstatacją nie zgodził się podatnik – *J.R.*, którego zdaniem takie rozstrzygnięcie sprawy, uniemożliwiające mu zakwestionowane wysokości podatku ustalonej w oparciu o przepisy, które zostały uznane za niekonstytucyjne, narusza jego prawo do poszanowania własności w sposób niezgodny z art. 1 pierwszego protokołu dodatkowego.

---

<sup>66</sup> Por. wyrok ETPCz z dnia 23 października 1997 r. w sprawie *The National & Provincial Building Society, he Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society* przeciwko Wielkiej Brytanii, pkt 81.

<sup>67</sup> Por. decyzję EKPCz z dnia 12 października 1994 r. w sprawie *Voggenberger Transport GmbH* przeciwko Austrii, skarga nr 21294/93.

<sup>68</sup> Zob. decyzję EKPCz z dnia 18 października 1995 r. w sprawie *J.R.* przeciwko Niemcom, skarga nr 22651/93.

Europejska Komisja Praw Człowieka nie podzieliła stanowiska skarżącego stwierdzając, że postulat pewności prawnej, który wyrażony jest w Konwencji jako całości, może usprawiedliwiać zaniechanie ze strony państwa podjęcia działań mających na celu wzruszenie decyzji ostatecznych wydanych na podstawie przepisów, które zostały uznane za niekonstytucyjne.

Zagadnienie odroczenia momentu wejścia w życie orzeczenia sądu konstytucyjnego stwierdzającego niezgodność określonych regulacji podatkowych z ustawą zasadniczą było przedmiotem rozważań Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w sprawie *Roshka* przeciwko Rosji.<sup>69</sup> Uzasadniając swoją decyzję o niedopuszczalności skargi z uwagi na jej oczywistą bezzasadność sąd ten stwierdził, że nie stanowi naruszenia prawa do własności prywatnej pozostawienie w obrocie prawnym przez pewien okres czasu regulacji prawnych niezgodnych z konstytucją. Środek ten ma na celu niedopuszczenie do powstania luki prawnej w sferze opodatkowania i w ten sposób służy realizacji słusznej zasady pewności prawnej.<sup>70</sup>

Sprawą poruszającą problem wstecznego zastosowania regulacji podatkowych z korzyścią dla podatnika była sprawa ze skargi spółki *NAP Holdings UK Ltd* przeciwko Wielkiej Brytanii.<sup>71</sup> Także w tej sprawie Komisja stwierdziła, że ochrona prawa jednostki nie wymagała od państwa zastosowania przepisów prawnych z mocą wsteczną.

Jak wynika z analizowanych spraw, nie ma generalnej zasady zabraniającej wprowadzania regulacji podatkowych z mocą wsteczną. Jednak taka regulacja musi spełniać określone kryteria – powinna służyć uzasadnionemu celowi oraz być środkiem proporcjonalnym do jego osiągnięcia. Należy pamiętać wszakże o tym, że w kwestii tej państwo dysponuje szerokim marginesem swobody.

Zauważyć jednak trzeba, że organy strasburskie w swoim orzecznictwie nie są zbyt konsekwentne i zdają się nawet wykazywać tendencję do nadmiernego usprawiedliwiania działań państwa. Zauważyć bowiem trzeba, iż Europejska Komisja Praw Człowieka jako usprawiedliwienie dla zaniechania przez państwo zastosowania określonych regulacji prawnych z mocą wsteczną z korzyścią dla podatnika powoływała zasadę pewności sytuacji prawnej, podczas gdy rozpatrując sprawy, w których przepisy z mocą wsteczną nakładały dodatkowe obowiązki na podatników Komisja nie dostrzegła tego rodzaju przeszkód.

Warto jednak dokonać analizy jednego z nowszych orzeczeń Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, w którym sąd ten musiał ustosunkować się do twierdzeń skarżących, że na skutek

---

<sup>69</sup> Zob. decyzję ETPCz z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie *Nikolay Dmitriyevich Roshka* przeciwko Rosji, skarga nr 63343/00.

<sup>70</sup> Zob. pkt 2 rozważań prawnych uzasadnienia decyzji w sprawie *Roshka* przeciwko Rosji.

<sup>71</sup> Zob. decyzję EKPCz z dnia 12 kwietnia 1996 r. w sprawie *NAP Holdings UK Ltd* przeciwko Wielkiej Brytanii, skarga nr 27721/95.

wznowienia postępowania i uchylecia wyroków sądów dwóch instancji korzystnych dla skarżących nastąpiło naruszenia ich prawa własności.<sup>72</sup> Skarżący to emerytowani funkcjonariusze wojskowi, którzy skorzystali z możliwości wcześniejszego przejścia w stan spoczynku na preferencyjnych warunkach. Przepisy będące źródłem tego uprawnienia zostały wprowadzone w ramach realizowanej w Rumunii restrukturyzacji służb mundurowych i obejmowały m.in. zwolnienie od podatku dochodowego świadczeń wypłacanych osobom, które zdecydowały się skorzystać z tej możliwości.

Wszyscy trzech skarżący, tj. panowie *Mihail Stere*, *Romeo Stoica* i *Emil Marin Enache* złożyli wniosek o przeniesienie w stan spoczynku i wniosek ten został uwzględniony. Pierwsze świadczenia otrzymali w wysokości pomniejszonej o potrącony u źródła przez Ministra Obrony podatek dochodowy. W odpowiedzi na pytanie o przyczynę potrącenia Minister wskazał, że zmianie uległy przepisy prawne i aktualnie obowiązujące nie przewidują już wprowadzonych wcześniej zwolnień podatkowych.

Od decyzji Ministra skarżący odwołali się do Sądu w Alba Iulia, który przyznał rację skarżącym. Stanowisko sądu pierwszej instancji zostało podtrzymane przez Sąd Powiatowy w Alba Iulia, którego orzeczenie z dnia 27 marca 2001 r. po uprawomocnieniu się zostało wykonane, tj. skarżącym została zwrócona kwota pobranego podatku.

W dniu 11 września 2001 r. Prokurator Generalny złożył wniosek o wznowienie postępowania i uchYLENIE obydwu wyroków sądów w Alba Iulia, który to wniosek został uwzględniony i wyrokiem z dnia 30 stycznia 2002 r. Sąd Najwyższy, po dokonaniu wykładni przepisów wprowadzających zwolnienia podatkowe i przepisów je zmieniających, uchylił obydwie wyroki.

Rozpoznając sprawę Europejski Trybunał Praw Człowieka w pierwszej kolejności stwierdził, że choć w sprawie faktycznie miało miejsce pozbawienie własności, to z uwagi na to, że sprawa ta dotyczy podatków, bardziej naturalnym jest zbadanie jej pod kątem zgodności z akapitem 2 art. 1 pierwszego protokołu dodatkowego, który przyznaje państwu prawo do kontroli korzystania z własności przez jednostkę.<sup>73</sup> Następnie Trybunał przyznał, że w sprawie spełniony został warunek legalności opodatkowania, jako że wyrok Sądu Najwyższego dokonał interpretacji obowiązujących regulacji prawnych, a kognicja Trybunału w tym zakresie jest ograniczona. Wykładnia przepisów krajowych należy bowiem w pierwszym rzędzie do sądów danego państwa.<sup>74</sup>

W dalszej kolejności ETPCz przystąpił do badania, czy w sprawie nie naruszona została zasada proporcjonalności i stwierdził, że warunek ten nie został spełniony. W ocenie Trybunału,

<sup>72</sup> Por. wyrok ETPCz z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie *Stere* i innych przeciwko Rumunii, skarga nr 25632/02.

<sup>73</sup> Zob. pkt 44 wyroku ETPCz w sprawie *Stere* i inni przeciwko Rumunii.

<sup>74</sup> Por. pkt 48 wyroku ETPCz w sprawie *Stere* i inni przeciwko Rumunii.

sytuacja, w której od jednostki żąda się zwrotu kwoty przyznanej jej na skutek wydania prawomocnego orzeczenia, któremu przysługuje przymiot powagi rzeczy osądzonej, narusza podstawową dla społeczeństwa demokratycznego zasadę rządów prawa i wiążącą się z nią regułę pewności prawnej. Stan taki podważa zaufanie obywatela do całego systemu sądownictwa.<sup>75</sup> Konkludując Trybunał zauważył, że chociaż art. 1 pierwszego protokołu dodatkowego nie stoi na przeszkodzie wprowadzeniu ustawodawstwa podatkowego z mocą wsteczną, to analizowana sprawa nie dotyczyła retrospektywnego zastosowania prawa, ale orzeczenia sądowego, które uchylało prawomocne wyroki sądowe, na podstawie których skarżący uzyskali prawo do zwrotu kwoty pobranego podatku. Tak daleka ingerencja naruszająca zasadę *res iudicata*, ograniczająca prawo własności jednostki, naruszyła zasadę słusznej równowagi pomiędzy interesem ogólnym a ochroną praw jednostki<sup>76</sup>.

Spora grupa spraw dotyczyła środków stosowanych przez państwo dla zapewnienia płatności podatków. W jednej ze spraw Komisja uznała, że zastaw na rzeczach stanowiących własność podatnika ustanowiony dla zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych pozostaje w zgodzie z drugim akapitem art. 1/1 – jeżeli jest środkiem proporcjonalnym do celu, któremu służy<sup>77</sup>.

W sprawie *Gasus Dosier and Fördertechnik GmbH*<sup>78</sup> przeciwko Holandii, Europejski Trybunał Praw Człowieka rozstrzygał zagadnienie zajęcia egzekucyjnego przez holenderskie organy podatkowe urzędzenia do produkcji betonu, które wprawdzie znajdowało się na terenie przedsiębiorstwa podatnika – spółki Atlas, jednak wedle dokumentacji przedłożonej przez skarżącego urządzenie to zostało sprzedane przez skarżącego spółce Atlas z zastrzeżeniem prawa własności sprzedawcy do czasu zapłaty wszystkich rat składających się na cenę sprzedaży. Skarżący twierdził, że takie działanie władz podatkowych stanowiło naruszenie prawa do poszanowania własności prywatnej.

Warto zauważyć, że w przeciwieństwie do analizowanych wcześniej orzeczeń organów strasburskich, w tej sprawie jako skarżący występował nie sam podatnik, ale osoba trzecia – dawny kontrahent podatnika. Przedmiotem zajęcia egzekucyjnego nie było bowiem mienie podatnika, ale urządzenie wprawdzie znajdujące się w jego posiadaniu, ale którego tytuł własności przysługiwał innemu podmiotowi – spółce Gasus. Holenderskie przepisy regulujące postępowanie egzekucyjne co do zasady pozwalały na zajęcie wszystkich składników majątkowych należących do dłużnika,

<sup>75</sup> Por. pkt. 52 i 53 wyroku ETPCz w sprawie *Stere i inni* przeciwko Rumunii.

<sup>76</sup> Por. pkt 55 wyroku ETPCz w sprawie *Stere i inni* przeciwko Rumunii.

<sup>77</sup> Zob. decyzję EKPCz z dnia 6 października 1982 r. w sprawie *X* przeciwko Francji, sprawa Nr 9889/82.

<sup>78</sup> Zob. wyrok ETPCz z dnia 23 lutego 1995 r. w sprawie *Gasus Dosier und Fördertechnik GmbH* przeciwko Holandii, skarga nr 15375/89, A 306 – B.

przyznając jednocześnie organom podatkowym pozycję uprzywilejowaną w stosunku do pozostałych wierzycieli. Uprzywilejowanie to polegało na możliwości zajęcia egzekucyjnego nie tylko nieruchomości i ruchomości będących własnością dłużnika, ale także innych składników majątkowych, jeśli tylko znajdowały się na terenie przedsiębiorstwa dłużnika. Regulacje te stanowiły podstawę do zajęcia maszyny należącej do spółki *Gasus Dossier and Fördertechnik GmbH*.<sup>79</sup>

Uzasadniając wyrok stwierdzający brak naruszenia art. 1/1, Europejski Trybunał Praw Człowieka stwierdził, że państwo ma szeroki margines swobody w kształtowaniu regulacji związanych z realizowaniem należności podatkowych i wobec tego może przyznać organom podatkowym pozycję uprzywilejowaną w stosunku do pozostałych wierzycieli. Trybunał zaakceptuje takie regulacje, chyba że będą pozbawione racjonalnego uzasadnienia. Jeżeli natomiast ich celem jest doprowadzenie do należytego wywiązywania się podatnika ze swoich zobowiązań wobec państwa, to cel ten niewątpliwie służy interesowi ogółu.<sup>80</sup> W dalszej kolejności sąd ten stwierdził, że zajęcie przedmiotów nominalnie należących do osoby trzeciej, ale znajdujących się w posiadaniu podatnika stanowi środek proporcjonalny w stosunku do celu, któremu ma służyć, tj. wykonaniu zobowiązania przez podatnika.<sup>81</sup>

Natomiast w sprawie *Lemoine*<sup>82</sup> przeciwko Francji Komisja uznała, że obciążenie 9 nieruchomości należących do podatnika o wartości 1 mln franków francuskich w celu zapewnienia uiszczenia podatku w wysokości 80 000 franków stanowiło naruszenie art. 1/1. Orzeczenie Komisji w tej sprawie nie jest publikowane, ale najbardziej prawdopodobną przyczyną uwzględnienia skargi w tej sprawie był brak zachowania przez państwo proporcjonalności w zastosowanym środku w stosunku do celu.<sup>83</sup>

Drugą sprawą, w której podatek odniósł sukces była sprawa *Hentrish* przeciwko Francji<sup>84</sup>. Chodziło w niej o uprawnienie przyznane organom podatkowym polegające na prawie pierwokupu nieruchomości, jeśli cena ustalona między stronami była zbyt niska. Istotnym jest to, że stwierdzenie przez organy podatkowe, że ustalona między stronami cena nie odpowiada wartości rynkowej nieruchomości stanowiło wystarczającą przesłankę zastosowania tego środka ingerencji. Władze francuskie tłumaczyły, że środek miał na celu przeciwdziałanie uchylaniu się od opodatkowania, jednak przepisy nie uzależniały jego zastosowania od wystąpienia tego typu praktyk po stronie

<sup>79</sup> Zob. pkt 59 wyroku w sprawie *Gasus Dossier und Fördertechnik GmbH* przeciwko Holandii.

<sup>80</sup> Zob. pkt. 60 i 61 wyroku w sprawie *Gasus Dossier und Fördertechnik GmbH* przeciwko Holandii.

<sup>81</sup> Por. pkt 66 wyroku w sprawie *Gasus Dossier und Fördertechnik GmbH* przeciwko Holandii.

<sup>82</sup> Por. Decyzję EKPCz z dnia 1 lipca 1998 r. w sprawie *Lemoine* przeciwko Francji, sprawa Nr 26242/95.

<sup>83</sup> Zob. P. Baker, *Taxation and The European Convention on Human Rights*, *British Tax Review* 2000, No 4, s. 226.

<sup>84</sup> Zob. wyrok ETPCz z dnia 22 września 1994 r. w sprawie *Hentrish* przeciwko Francji, sprawa Nr 13616/88.

podatnika. Trybunał jednak stwierdził, że regulacje te miały charakter arbitralny i prowadziły do stanu niepewności prawnej. Podatnik nie był bowiem w stanie przewidzieć, w jakiej sytuacji organy podatkowe skorzystają z prawa pierwokupu. Nadto, zastosowanie tego środka ingerencji w prawo własności nie było obwarowane żadnymi gwarancjami proceduralnymi pozwalającymi na weryfikację prawidłowości działań organów podatkowych.<sup>85</sup>

Trybunał zwrócił również uwagę na to, że prawo pierwokupu nieruchomości jako środek zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania nie jest znany systemom prawnym innych państw. Zauważył także, iż instytucja ta nie w każdym przypadku stwierdzenia zaniżonej ceny sprzedaży ma zastosowanie, co świadczy o dowolności działania organów podatkowych. Poza tym, organy podatkowe dysponowały także innymi środkami, co podnosił sam skarżący. Do środków tych należały dodatkowy wymiar podatku oraz grzywna.<sup>86</sup>

Trybunał orzekł, że środek ten stanowił naruszenie art. 1/1, ponieważ pozostawiał organom podatkowym zbyt duży luz decyzyjny, a jego zastosowanie opierało się na niejasnych i niesłusznych zasadach proceduralnych. Od decyzji organów podatkowych nie przysługiwał bowiem środek odwoławczy, co uniemożliwiało podatnikowi ich kwestionowanie. W konsekwencji Europejski Trybunał Praw Człowieka stwierdził, że nie została zachowana równowaga między interesem ogólnym a ochroną indywidualnego prawa własności.<sup>87</sup>

Sprawa *Hentrish* i *Lemoine* należą do nielicznych wyjątków, w których skarga podatnika oparta na art. 1/1 została uwzględniona przez organy strasburskie. Obie dotyczą szerokiej władzy dyskrecjonalnej przysługującej organom podatkowym przy jednoczesnym braku kontroli instancyjnej decyzji podejmowanych w jej ramach. Tak więc zasadniczym czynnikiem, który decydował o tym, że środki stosowane przez państwo dla realizacji zobowiązań podatkowych stanowiły naruszenie gwarancji poszanowania własności był brak właściwej kontroli nad ich stosowaniem.<sup>88</sup>

Brak równowagi pomiędzy zastosowanym środkiem ingerencji w prawo własności a interesem ogólnym, któremu miał służyć, został stwierdzony przez Europejski Trybunał Praw Człowieka w sprawie *Dangeville* przeciwko Francji<sup>89</sup>. W sprawie tej skarżący – francuska spółka *Dangeville* - zarzucał francuskim władzom podatkowym niedostosowanie przepisów regulujących obciążenie podatkiem od wartości dodanej (VAT) usług z zakresu ubezpieczeń i reasekuracji. Obowiązujący wówczas, tzn. do 31 grudnia 1978 r. Kodeks podatkowy przewidywał, że świadczenie tego rodzaju

<sup>85</sup> Por. pkt 42 wyroku ETPCz w sprawie *Hentrish* przeciwko Francji.

<sup>86</sup> Zob. pkt 47 wyroku ETPCz w sprawie *Hentrish* przeciwko Francji.

<sup>87</sup> Por. pkt 49 wyroku ETPCz w sprawie *Hentrish* przeciwko Francji.

<sup>88</sup> Zob. P. Baker, *Taxation and The European Convention on Human Rights*, op. cit., s. 228.

<sup>89</sup> Por. wyrok ETPCz z dnia 16 lipca 2002 r. w sprawie *Dangeville* przeciwko Francji, sprawa Nr 36677/97.

usług opodatkowane było podatkiem od wartości dodanej – VAT. W owym czasie obowiązywała już Szósta Dyrektywa Rady Wspólnot Europejskich nr 77/388/EEC z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich, dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru. Dyrektywa ta na mocy art. 13-B-a zwalniała z opodatkowania transakcje z zakresu ubezpieczeń i reasekuracji, także świadczone przez brokerów i agentów ubezpieczeniowych.<sup>90</sup>

W dniu 30 czerwca 1978 r. Francji została notyfikowana Dziewiąta Dyrektywa Rady z dnia 26 czerwca 1978 r., zgodnie z którą państwu temu odroczone termin na implementację postanowień Szóstej Dyrektywy do prawa krajowego do dnia 1 stycznia 1979 r.

Opierając się na Szóstej Dyrektywie, spółka *Dangeville* domagała się zwrotu VAT zapłaconego w okresie od 1 stycznia do 31 grudnia 1978 r. Jej zdaniem, ze względu na to, że Dziewiąta Dyrektywa nie miała mocy retroaktywnej, uiszczenie podatku w okresie, w którym powinna już obowiązywać Szósta Dyrektywa, a przed wejściem w życie Dziewiątej Dyrektywy, nie było zasadne. Poza tym spółka ta zażądała od Francji odszkodowania za niedostosowanie w odpowiednim czasie prawa wewnętrznego do wymagań stawianych przez prawo wspólnotowe.<sup>91</sup>

Sprawa *Dangeville* przeciwko Francji jest o tyle interesująca, że na ogół przedmiotem analizy ETPCz są przepisy prawa wewnętrznego obowiązującego w państwie, przeciwko któremu skierowana jest skarga. W tym jednak wypadku konieczne stało się zbadanie wpływu regulacji prawa wspólnotowego na porządek krajowy. W istocie zainteresowanie ETPCz koncentrowało się na przestrzeganiu przez Francję wiążącego ją wspólnotowego prawa podatkowego.

Trybunał Strasburski analizując podstawowe zasady prawa wspólnotowego wskazał przede wszystkim na zasadę pierwszeństwa wspólnotowego porządku prawnego w stosunku do porządków krajowych, którą Europejski Trybunał Sprawiedliwości<sup>92</sup> wywiódł z art. 5[później art. 10] TWE w wyroku w sprawie *Costa v. E. N. E. L.*<sup>93</sup> oraz zasadę bezpośredniego skutku prawa wspólnotowego, której wyraz ETS dał w wyroku w sprawie *Van Gend en Loos v. Administratie der Belastingen*<sup>94</sup>.

ETPCz zajął się także zagadnieniem zwrotu przez państwo kwot, które zostały pobrane od jego obywatela na skutek naruszenia prawa wspólnotowego. Zasada ta, opisana w wyroku w sprawie

---

<sup>90</sup> Zob. pkt 10 wyroku w sprawie *Dangeville* przeciwko Francji.

<sup>91</sup> Por. pkt 12 wyroku w sprawie *Dangeville* przeciwko Francji.

<sup>92</sup> Dalej ETS.

<sup>93</sup> Zob. pkt 31 wyroku w sprawie *Dangeville* przeciwko Francji, a także wyrok ETS w sprawie nr 6/64, *Costa v. E. N. E. L.*, ECR 1964, s. 585.

<sup>94</sup> Por. pkt 32-33 wyroku w sprawie *Dangeville* przeciwko Francji, a także wyrok ETS w sprawie nr 26/62, *Van Gend en Loos v. Administratie der Belastingen*, ECR 1963, s.

*Barra v. Belgian State and City of Liège*<sup>95</sup>, stanowi konsekwencję i dopełnienie przyznania przez porządek wspólnotowy jednostce określonych praw. Co istotne, chociaż o środkach egzekwowania tych praw przez jednostki decyduje system prawny danego państwa, to jego regulacje muszą być w taki sposób ukształtowane, aby zapewniały realną możliwość ich dochodzenia.

Przedmiotem analizy ETPCz były także konsekwencje naruszenia przez państwo obowiązku implementacji dyrektyw wspólnotowych we właściwym czasie. W jednym ze swoich orzeczeń ETS uznał, że takie uchybienie ze strony państwa stanowi istotne naruszenie prawa wspólnotowego<sup>96</sup>. W innym orzeczeniu sąd ten stwierdził, że w sytuacji, w której państwo nie dokonało implementacji dyrektywy nie może się ono powoływać przeciwko jednostkom na jej postanowienia<sup>97</sup>.

Dla analizowanej sprawy doniosłe znaczenie miała kwestia ustalenia momentu, od którego cytowana wcześniej Dziewiąta Dyrektywa Rady, odraczająca w czasie obowiązek dostosowania prawa francuskiego do wymogów Szóstej Dyrektywy, odnosiła skutek. Zagadnienie to jest o tyle istotne, że gdyby uznać, iż dyrektywa ta miała moc wsteczną, tzn. była skuteczna od 1 stycznia 1978 r., to roszczenia spółki *Dangeville* stałyby się bezpodstawne. Problemem tym zajmował się ETS badając sprawę *Kloppenburger v. Finanzamt Leer*<sup>98</sup>. Zgodnie z tezą wyroku wydanego w tej sprawie, Dziewiąta Dyrektywa odnosi skutek na przyszłość, co oznacza, że Francja nie może się powoływać na jej postanowienia w odniesieniu do okresu od 1 stycznia do 30 czerwca 1978 r. W konsekwencji regulacje francuskiego Kodeksu podatkowego pozostawały w owym czasie sprzeczności z Szóstą Dyrektywą.<sup>99</sup>

ETPCz analizując stan faktyczny i prawny w sprawie *Dangeville* przyjął, że w tym wypadku miało miejsce ograniczenie prawa własności<sup>100</sup>. W ocenie składu orzekającego konieczne stało się zatem zbadanie, czy dochowane zostały warunki legalnego i celowego ograniczenia tego prawa. Zdaniem ETPCz ograniczenie prawa własności poprzez odmowę zwrotu nadpłaty powstałej na skutek niedokonania transpozycji Szóstej Dyrektywy Rady nie jest uzasadnione przez względy interesu ogólnego<sup>101</sup>.

Po dokonaniu tej konstatacji sędziowie podjęli badanie, czy w sprawie spółki *Dangeville* została zachowana słuszna równowaga konkurencyjnych interesów (*a fair balance was struck between*

<sup>95</sup> Zob. wyrok ETS w sprawie nr 309/85, *Barra v. Belgian State and City of Liège*, ECR 1988, s. 355.

<sup>96</sup> Por. wyrok ETS w połączonych sprawach nr C-178/94, C-179/94, C-188/94, C-189/94 i C-190/94, *Erich Dillenkorfer and others v. Bundesrepublik Deutschland*, ECR 1996, s. I-4845.

<sup>97</sup> Zob. pkt 34-36 wyroku w sprawie *Dangeville* przeciwko Francji oraz wyrok ETS w sprawie nr 8/81, *Becker v. Finanzamt Münster-Innenstadt*, ECR 1982, s. 53.

<sup>98</sup> Por. wyrok ETS w sprawie nr 70/83, *Kloppenburger v. Finanzamt Leer*, ECR 1984, s. 1075.

<sup>99</sup> Zob. pkt 37 wyroku w sprawie *Dangeville* przeciwko Francji.

<sup>100</sup> Zob. pkt 51 wyroku w sprawie *Dangeville* przeciwko Francji.

<sup>101</sup> Zob. pkt 57-58 wyroku w sprawie *Dangeville* przeciwko Francji.



*the competing interests*). W tym zakresie ETPCz stwierdził, że ograniczenie prawa własności w tym wypadku było nieproporcjonalne. Odmowa spółce prawa do wystąpienia z roszczeniem przeciwko państwu oraz brak krajowych procedur zapewniających ochronę prawa własności zaprzeczało słusznej równowadze, jaka musi być zachowana pomiędzy wymogami interesu ogólnego wspólnoty (państwa – przyp. aut.) oraz wymogami ochrony fundamentalnych praw jednostki<sup>102</sup>.

Zgodnie z wyrokiem ETPCz w sprawie *Dangeville*, zastosowanie materialnej normy prawa podatkowego, która jest sprzeczna ze wspólnotowym wzorcem, które nie zostało skorygowane w ramach systemu ochrony prawnej uwzględniającego wymogi efektywności norm wspólnotowego porządku prawnego, nie stanowi zgodnej z prawem i proporcjonalnej ingerencji we własność prywatną.<sup>103</sup>

Kolejną sprawą, w której Europejski Trybunał przyznał rację podatnikowi była sprawa *Buffalo* przeciwko Włochom.<sup>104</sup> Przedmiotem skargi były trwające nawet kilka lat opóźnienia w zwrocie nadpłaconego podatku dochodowego od osób prawnych. System poboru podatku opierał się na zaliczkach płaconych przez podatników w kwocie wyższej od wymaganej należności podatkowej. Następnie nadpłacony podatek podlegał zwrotowi wraz z oprocentowaniem. Ograny podatkowe wielokrotnie zwlekały ze zwrotem nadpłaconego podatku, co powodowało trudności finansowe skarżącego. Europejski Trybunał Praw Człowieka stwierdził, że skarżący miał interes majątkowy wobec państwa polegający na zwrocie nadpłaconego podatku, stanowiący w istocie własność w rozumieniu art. 1/1. Sąd ten stwierdził, że system poboru podatku dochodowego od osób prawnych stanowił poważny ciężar dla podatników, a sytuację pogarszały jeszcze notoryczne, trwające od 5 do 10 lat opóźnienia w zwrocie podatku, powodujące szkodę u skarżącego. Szkody tej nie rekompensowały odsetki za opóźnienie z powodu znacznej wysokości sum podlegających zwrotowi. Nadto, system zwrotu podatku powodował przez długi czas stan niepewności i zmuszał podatnika do sięgania do zwrotnych źródeł finansowania swojej działalności (zwrócić należy uwagę na to, że w momencie składania skargi spółka *Buffalo* była już w likwidacji). Opóźnienie w zwrocie podatku połączone z brakiem skutecznych mechanizmów dochodzenia tych należności nakładały w ocenie Trybunału nadmierny ciężar na skarżącego i w konsekwencji naruszały słuszną równowagę pomiędzy

---

<sup>102</sup> Zob. pkt 61 wyroku w sprawie *Dangeville* przeciwko Francji.

<sup>103</sup> Zob. szerzej: A. Leszczyńska, A. Zalaśkiński, Kwalifikacja naruszenia prawa podatkowego Wspólnoty Europejskiej w świetle Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności (studium przypadku), Gdańskie Studia Prawnicze, Tom XVI, Wyd. Uniwersytetu Gdańskiego 2007, s. 485 i nast.

<sup>104</sup> Zob. wyrok ETPCz z dnia 3 lipca 2003 r. w sprawie *Buffalo SRL in liquidation* przeciwko Włochom, skarga nr 38746/97, pkt. 31-36, Zob. też *Buffalo SRL in Liquidation v. Italy*, 14 Human Rights Case Digest 2003, s. 379 i nast.

interesem jednostki, a dobrem całej wspólnoty. Stanowiły zatem środek nieproporcjonalny do realizowanego celu. Z tych też względów Trybunał jednomyślnie stwierdził naruszenie art. 1/1.<sup>105</sup>

#### 4. PODSUMOWANIE

---

Ochrona prawa własności ściśle powiązana jest z tytułem państwa do jego ograniczenia, gdyż poprzez wyznaczenie kryteriów dopuszczalności ingerencji w prawo własności Europejski Trybunał Praw Człowieka określa jednocześnie standardy ochronne. Choć z punktu widzenia podatnika podatek prowadzi do pozbawienia własności, Trybunał strasburski kwalifikuje opodatkowanie nie jako formę pozbawienia własności, ale jako formę regulacji korzystania z własności, wyraźnie dopuszczoną przez brzmienie ust. 2 art. 1 pierwszego protokołu dodatkowego.

Konwencja Europejska nie wyznacza zatem maksymalnej wysokości podatku, jaki może zostać nałożony na jednostkę, gdyż jedynie państwo jest w stanie oszacować potrzeby społeczne oraz wysokość koniecznych środków na ich realizację. Ochrona konwencyjna mogłaby mieć zastosowanie jedynie w skrajnych przypadkach, gdy opodatkowanie stanowiłoby dla jednostki ciężar nie do zniesienia, prowadzący niemalże do konfiskaty mienia. Nie oznacza to jednak, że regulacje podatkowe w żadnym wypadku nie zostaną uznane za niezgodne z konwencyjną gwarancją prawa do poszanowania własności prywatnej.

Badając zarzut naruszenia art. 1 pierwszego protokołu dodatkowego ETPCz bierze pod uwagę trzy kryteria: celowości, legalności i proporcjonalności. Opodatkowanie służy na ogół słusznemu celowi, gdyż stanowi źródło środków finansowych przeznaczonych na realizację różnych zadań o charakterze publicznym i wobec tego trudno jest na tej podstawie kwestionować regulacje podatkowe. Organy strasburskie stosunkowo liberalnie podchodzą także do kryterium legalności, dopuszczając nawet wprowadzenie opodatkowania z mocą wsteczną. Wszelkie środki ingerencji w prawo do poszanowania własności muszą zdać test proporcjonalności i właśnie niespełnienie tego kryterium stanowiło zasadniczą podstawę stwierdzenia przez ETPCz naruszenia Konwencji w sprawach podatkowych.

Wydaje się jednak, że Europejska Konwencja Praw Człowieka nadal nie zapewnia wystarczającej ochrony własności prywatnej jednostki, w tym w szczególności ochrony podatnika jako podmiotu, którego własność jest w pierwszej kolejności przedmiotem ingerencji ze strony państwa. Prawo do poszanowania własności prywatnej, nawet w systemach o ustroju gospodarki

---

<sup>105</sup> Zob. pkt. 33 - 38 wyroku w sprawie *Buffalo* przeciwko Włochom.

rynkowej, nie ma w katalogu praw konstytucyjnych najwyższej pozycji.<sup>106</sup> Konstytucje państw w większym stopniu koncentrują się na prawach o charakterze osobistym i politycznym, a prawo własności, wciąż powszechnie zaliczane do praw ekonomicznych, musi swój status zaakceptować. Nie może zatem dziwić fakt, że także w Konwencji Europejskiej prawo własności nie uzyskało ochrony bezwzględnej, jaką mają np. prawo do życia, czy wolność od tortur oraz niehumanitarnego, poniżającego traktowania lub karania. Być może słaba ochrona prawna jest rezultatem oddziaływania koncepcji państwa socjalnego, która niechętnie uwzględnia zbyt dużą własność prywatną.<sup>107</sup> Pamiętać trzeba bowiem, że Konwencja liczy sobie już prawie 60 lat i wobec tego jej tekst może nieco odbiegać od współczesnych realiów społeczno-gospodarczych. Z drugiej jednak strony rzeczywiste znaczenie postanowień Europejskiej Konwencji Praw Człowieka kształtowane jest przez Europejski Trybunał Praw Człowieka, który wielokrotnie podkreślał, że Konwencja jest „żywym instrumentem”, zmieniającym swoją postać wraz ze zmieniającą się rzeczywistością, w której funkcjonuje. Wydaje się zatem, że nie ma przeszkód, aby także prawo do poszanowania własności zyskało mocniejszą ochronę, odpowiadającą potrzebom współczesnego społeczeństwa. Z orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka wynika jednak, że nadal sąd ten zachowuje duży dystans do tych środków ingerencji w prawo do poszanowania własności, które związane są z wymiarem bądź poborem podatków, przyznając państwu szeroki margines swobody w tej sferze.

---

<sup>106</sup> Por. C. M. Rose, Property as the keystone right, 71 Notre Dame Law Review (1995-1996), s. 329.

<sup>107</sup> Por. C. Mik, Prawo własności w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka, op. cit., s. 34.

# ARTYKUŁY

---

# RABATY W AKCYZIE OD SAMOCHODÓW OSOBOWYCH A PODSTAWA OPODATKOWANIA. KILKA UWAG NA TEMAT WNISKOWANIA *A CONTRARIO*

---

KRZYSZTOF LASIŃSKI-SULECKI, WOJCIECH MORAWSKI

---

## SPIS TREŚCI

---

---

1. Wprowadzenie .....	172
2. Argumenty podnoszone przeciw dopuszczalności uwzględniania rabatów potransakcyjnych.....	174
3. Znaczenie przebiegu prac legislacyjnych dla wykładni przepisów.....	176
4. Kwota należna .....	176
5. Porównanie z ustawą o podatku od towarów i usług.....	179
6. Warunki dopuszczalności wnioskowania z przeciwieństwa .....	181
7. Podsumowanie.....	183

## 1. WPROWADZENIE

---

---

Zarówno w orzecznictwie administracyjnym (interpretacje indywidualne), jak i w piśmiennictwie można dostrzec problem oceny wpływu rabatów potransakcyjnych na podstawę opodatkowania akcyzą samochodów osobowych. Celem autorów tego artykułu jest przybliżenie wspomnianej problematyki oraz poczynienie kilku bardziej ogólnych uwag na temat wnioskowania z przeciwieństwa.

Samochody osobowe podlegają opodatkowaniu akcyzą na gruncie obecnie obowiązującej ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (u.p.a. 2008)<sup>1</sup>. Także na podstawie ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (u.p.a. 2004)<sup>2</sup> samochody podlegały opodatkowaniu jako wyroby akcyzowe niezharmonizowane.

Artykuł 10 ust. 1 u.p.a. 2004 stanowił, że podstawą opodatkowania w przypadku wyrażenia stawki akcyzy w procencie podstawy opodatkowania (a do samochodów zastosowanie miały właśnie stawki procentowe) jest:

- 1) kwota należna z tytułu sprzedaży na terytorium kraju wyrobów akcyzowych pomniejszona o kwotę podatku od towarów i usług oraz o kwotę akcyzy, należne od tych wyrobów;
- 2) kwota, jaką nabywca jest obowiązany zapłacić za wyroby akcyzowe, w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego;
- 3) kwota należna z tytułu dostawy wyrobów akcyzowych na terytorium państwa członkowskiego, w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej;
- 4) wartość celna wyrobów akcyzowych powiększona o należne cło, w przypadku importu, z uwzględnieniem ust. 6-9<sup>3</sup>.

Zgodnie z art. 10 ust. 5 u.p.a. 2004, jeżeli nie można było określić kwot, o których mowa w ust. 1 pkt 1-3, to podstawę opodatkowania ustalano na podstawie przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości lub na rynku krajowym w obrocie wyrobami akcyzowymi tego samego rodzaju, w dniu powstania obowiązku podatkowego pomniejszonych o kwotę podatku od towarów i usług oraz o kwotę akcyzy<sup>4</sup>.

Artykuł 82 ust. 3 u.p.a., będący – jak się wydaje – *lex specialis* wobec art. 10 ust. 1 pkt 2 u.p.a. przewidywał, że w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodu osobowego podstawą opodatkowania jest kwota, jaką nabywca jest obowiązany zapłacić.

Pewne zmiany w u.p.a. 2004 zostały wprowadzone z dniem 19 lipca 2008 r. na mocy ustawy z dnia 9 maja 2008 r. o zwrocie nadpłaty w podatku akcyzowym zapłaconym z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego albo importu samochodu osobowego<sup>5</sup>. Dodano wówczas art. 82a u.p.a., który stanowił m.in., że jeżeli wysokość podstawy opodatkowania w przypadku sprzedaży na terytorium kraju albo nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodu osobowego, bez uzasadnionej przyczyny, znacznie odbiega od średniej wartości rynkowej tego samochodu osobowego, organ

<sup>1</sup> Dz. U. z 2009 r., Nr 3, poz. 11 ze zm.

<sup>2</sup> Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.

<sup>3</sup> Regulacja ta znalazła następnie odzwierciedlenie w art. 104 u.p.a. 2008.

<sup>4</sup> Podobnie, art. 104 ust. 7 u.p.a. 2008 stanowi, że jeżeli nie można określić kwot, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2, w szczególności w przypadku darowizny samochodu osobowego, za podstawę opodatkowania przyjmuje się średnią wartość rynkową samochodu osobowego na rynku krajowym, pomniejszoną o kwotę podatku od towarów i usług oraz o kwotę akcyzy.

<sup>5</sup> Dz. U. Nr 118, poz. 745.

podatkowy lub organ kontroli skarbowej wzywa podatnika do zmiany wysokości podstawy opodatkowania lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie jej wysokości w kwocie znacznie odbiegającej od średniej wartości rynkowej samochodu osobowego. W razie nieudzielenia odpowiedzi, niedokonania zmiany wysokości podstawy opodatkowania lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają podanie jej wysokości znacznie odbiegającej od średniej wartości rynkowej, organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej określi wysokość podstawy opodatkowania. Średnią wartością rynkową samochodu osobowego jest wartość ustalana na podstawie notowanej na rynku krajowym, w dniu powstania obowiązku podatkowego, średniej ceny zarejestrowanego na terytorium kraju samochodu osobowego tej samej marki, modelu, rocznika oraz – jeżeli jest to możliwe do ustalenia – z tym samym wyposażeniem i o przybliżonym stanie technicznym, co nabyty na terytorium kraju lub nabyty wewnątrzspółnotowo samochód osobowy.

Obecnie obowiązuje art. 104 ust. 8 u.p.a. 2008, który stanowi, że jeżeli wysokość podstawy opodatkowania w przypadku czynności, o których mowa w art. 100 ust. 1 pkt 2 i 3 oraz ust. 2, bez uzasadnionej przyczyny znacznie odbiega od średniej wartości rynkowej tego samochodu osobowego, organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej wzywa podatnika do zmiany wysokości podstawy opodatkowania lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie jej wysokości w kwocie znacznie odbiegającej od średniej wartości rynkowej samochodu osobowego.

Jak stanowi art. 104 ust. 9 u.p.a. 2008 w razie nieudzielenia odpowiedzi, niedokonania zmiany wysokości podstawy opodatkowania lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają podanie jej wysokości znacznie odbiegającej od średniej wartości rynkowej samochodu osobowego, organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej określi wysokość podstawy opodatkowania.

Ani w u.p.a. 2004, ani w u.p.a. 2008 w ogóle nie występowały słowa „rabat”, „obniżka” czy „skonto”. Regulacje tych ustaw ujawniają – w kontekście analizowanego tematu – tak dużo podobieństw, że nie jest zasadne odrębne ich omawianie. W niniejszym artykule co do zasady występują odniesienia do u.p.a. 2004, przy czym rozumowanie pozostaje aktualne na gruncie u.p.a. 2008.

## 2. ARGUMENTY PODNOSZONE PRZECIW DOPUSZCZALNOŚCI UWZGLĘDNIANIA RABATÓW POTRANSAKCYJNYCH

---

Niejednokrotnie organy podatkowe twierdziły, że nie istnieje możliwość odliczenia rabatu. Tytułem przykładu można wskazać interpretację indywidualną z dnia 8 sierpnia 2009 r. wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie. Organ podatkowy podniósł, że brak jest przepisów, które

byłyby podstawą prawną do obniżenia podstawy opodatkowania przy rozliczeniu akcyzy za dany okres rozliczeniowy o kwoty udokumentowanych, prawnie dopuszczonych rabatów potransakcyjnych wynikających z dokonanych korekt faktur. Dodatkowo zaś posiłkował się argumentacją z przebiegu prac legislacyjnych. Zauważył: „Możliwość takiej dla ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem akcyzowym, począwszy od dnia 1 maja 2004 r. tj. daty wejścia w życie ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym – ustawodawca nie przewidział rozmyślnie. W trakcie prac legislacyjnych nad przedmiotową ustawą o podatku akcyzowym, tekst tej ustawy przekazany do Senatu zgodnie z art. 52 regulaminu Sejmu umożliwił bowiem na podstawie art. 10 ust. 2 projektowanej ustawy możliwość zmniejszenia podstawy opodatkowania o kwoty udokumentowanych, prawnie dopuszczonych i obowiązujących rabatów (bonifikat, upustów, uznanych reklamacji i skont) oraz wartości zwróconych wyrobów akcyzowych, zwróconych kwot nienależnych w rozumieniu przepisów o cenach, a także kwot wynikających z dokonanych korekt faktur. Uchwałą Senatu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 9 stycznia 2004 r. w sprawie ustawy o podatku akcyzowym, Senat w punkcie 2 tej uchwały skreślił w art. 10 ustawy o podatku akcyzowym – cały ustęp 2. Sejm uchwalając ostateczną wersję ustawy po rozpatrzeniu poprawek Senatu nie przywrócił takiej regulacji prawnej. W takim też brzmieniu została ona podpisana przez Prezydenta RP i opublikowana w Dzienniku Ustaw.”<sup>6</sup>

Podobne stanowisko w sytuacji zwrotu wadliwego towaru zaprezentował Naczelnik Pierwszego Urzędu Celnego w Warszawie w piśmie z dnia 11 marca 2005 r.. Stwierdzono w nim: „przepisy ww. ustawy o podatku akcyzowym oraz przepisy wykonawcze do tej ustawy, w przypadku sprzedaży przez producenta wyrobów akcyzowych niezharmonizowanych nie przewidują możliwości zmniejszenia podstawy opodatkowania o kwoty wynikające z udokumentowanych bonifikat, rabatów, upustów (jeżeli nie są one uwzględnione w wystawionej fakturze, w kwocie należnej z tytułu sprzedaży) oraz o kwoty wynikające z uznanych reklamacji, Spółka nie ma prawa pomniejszać podstawy opodatkowania, a tym samym podatku akcyzowego w deklaracji za miesiąc, w którym wystawiono faktury korygujące”<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> IPPP1/443-936/08-2/GD, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl). Pogląd zbieżny z zaprezentowanym powyżej stanowiskiem organów podatkowych w piśmiennictwie zaprezentował S. Parulski (zob. S. Parulski, *Akcyza. Komentarz*, Zakamycze 2005, s. 173-174). Powołany autor uzasadniał swój pogląd, podobnie jak organy podatkowe, przebiegiem prac legislacyjnych.

<sup>7</sup> 441000-PA-9100I-172/04/5719/GK, [www.bip.warszawa.ic.gov.pl](http://www.bip.warszawa.ic.gov.pl).



### 3. ZNACZENIE PRZEBIEGU PRAC LEGISLACYJNYCH DLA WYKŁADNI PRZEPISÓW

---

Przed przejściem do zasadniczej analizy problemu, trzeba zastrzec, że trudno przypisywać większe znaczenie argumentom wynikającym z przebiegu prac legislacyjnych. Wynika to z wielu przyczyn. Podstawową jest taka, że nie są one oficjalnie promulgowane. Obywatel nie ma obowiązku zapoznawać się z nimi, nie musi więc brać ich pod uwagę przy wykładni prawa. Obywatela obowiązuje treść przepisu opublikowana w oficjalnym organie promulgacyjnym, nie zaś projekt aktu normatywnego.

Nie można też zapominać, że w toku procesu legislacyjnego zgłaszane są różne propozycje. Niekiedy są to koncepcje zupełnie nieprzemyślane, niekiedy chodzi o dodawanie przepisów zbędnych. Wyciąganie z faktu, że jakaś regulacja nie znalazła akceptacji w toku procesu legislacyjnego, wniosku, iż obowiązuje regulacja przeciwna do tej proponowanej nie odpowiada zasadom doświadczenia życiowego. Przecież równie dobrze mogłoby się zdarzyć tak, że regulacja ta nie została zaakceptowana, gdyż była zbędna, bo dublowałaby regulację już obowiązującą.

Materiały z prac przygotowawczych mogą mieć jedynie znaczenie pomocnicze, z pewnością zaś nie przesądzające.

### 4. KWOTA NALEŻNA

---

Lektura wybranych, powołanych wcześniej interpretacji organów podatkowych prowadzi do wniosku, że zakładają one, iż wyniki wykładni językowej przepisu są klarowne. Podstawę opodatkowania akcyzą w wypadku sprzedaży na terytorium kraju stanowi „kwota należna”. Podobnie, w wypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towaru podstawę opodatkowania stanowi kwota, jaką nabywca „jest zobowiązany zapłacić”. Kwota ta miałaby być równa, zdaniem organów podatkowych, kwocie, która ma zostać zapłacona za towar, bez względu na to, czy nie zostanie ona zwrócona. Organy podatkowe stwierdzają, że brak jest przepisu, który przewidywałby prawo do takiej korekty podstawy opodatkowania, np. wskutek udzielenia rabatu. W sposób dorozumiany zakłada się, że podstawa opodatkowania ustalana jest na podstawie tych okoliczności, które nie tylko są znane, ale i w pełni ziszczyły się w dniu powstania obowiązku podatkowego. Jeżeli więc rabat jest tylko możliwy do uzyskania wskutek zdarzenia przyszłego, które polega np. na nabyciu pewnej ilości produktów, to nie bierze się go pod uwagę jako czynnika wpływającego na podstawę opodatkowania akcyzą.

Tymczasem podchodząc do sprawy w kontekście powszechnej intuicji językowej, można mieć duże wątpliwości co do prezentowanego przez powołane organy podatkowe rozumienia kwoty „należnej”. Załóżmy, że nabywca zapłacił za towar 100 zł, ale w umowie zastrzeżono, iż jeżeli towar nie będzie mieć takich parametrów, które pozwolą go użytkować przez określony okres, to kupujący otrzyma zwrot np. 10% ceny. Jeżeli okaże się następnie (po zapłaceniu 100 zł oraz uiszczenia akcyzy), że towar tych parametrów nie posiada, to – zdaniem autorów – na gruncie językowym od samego początku kwota należna za towar wynosiła 90 zł. To, że nie była ona możliwa do ostatecznego ustalenia w momencie nabycia, nie ma znaczenia. Z punktu widzenia kupującego „kwota należna” to 90 zł. Kwota 10 zł to kwota „nadpłacona” za dany towar.

Tak samo można podejść do tego problemu w sytuacji, gdy kwota, którą uiszczy ostatecznie nabywca za towar jest uzależniona od ilości zakupionego towaru w danym okresie rozliczeniowym. W momencie, gdy nabywca osiągnie pewien umówiony poziom zakupów towaru, część uiszczony przez niego kwoty staje się nienależna, gdy sprzedający zobowiązany jest udzielić mu rabatu. Podchodząc do sprawy czysto językowo, nie można twierdzić, że kwota objęta rabatem jest nadal należna, gdyż oznaczałoby to, iż sprzedawca nie musiałby rabatu faktycznie uwzględniać. Byłby to wniosek oczywiście absurdalny.

Wynika z powyższego, że wyniki językowej wykładni przepisu dostarczają argumentów przeciwko zaakceptowaniu zaprezentowanych powyżej poglądów organów podatkowych. W sytuacji, gdy kwota pierwotnie „obowiązująca” podlega następnie korekcie *in minus* albo *in plus*, w języku powszechnym wyrażenie „kwota należna” wiązana jest – jeśli kontekst sytuacyjny nie prowadzi do wniosku przeciwnego – w sposób oczywisty z ustaleniami ostatecznymi, uwzględniającymi poczynione korekty jej wysokości.

Rozumowanie, że rozstrzygnięcie, czy dana kwota jest należna, czy nienależna jest kwestią zmienną jest już utrwalone w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (ETS) na gruncie przepisów rozporządzenia Rady EWG Nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (w.k.c.)<sup>8</sup>. Regulacja w.k.c. jest przy tym, co warto podkreślić, ściśle powiązana z regulacją akcyzową.

Zgodnie z art. 236 w.k.c. „Należności celne (...) podlegają zwrotowi, gdy okaże się, że w chwili uiszczenia kwota tych należności nie była prawnie należna (...)”. Warto w tym kontekście zwrócić uwagę na wyrok ETS z dnia 5 października 2006 r. w sprawie *ASM Lithography BV p. Inspecteur van de Belastingdienst-Douane Zuid/kantoor Roermond*<sup>9</sup>. W stanie faktycznym istniejącym w sprawie Spółka ASM mogła złożyć wniosek o zastosowanie korzystniejszego dla niej sposobu

<sup>8</sup> Dz. U. UE Polskie wydanie specjalne, 02/ t. 4, s. 307 i nast.

<sup>9</sup> C-100/05, Zbiór [2006] I-10005.

naliczania należności celnych na podstawie art. 122 w.k.c., czego jednak nie uczyniła. Organ celny wymierzył należności celne bez uwzględnienia tego preferencyjnego rozwiązania. ASM nie złożyła odwołania od decyzji wymierzającej należności, ale złożyła wniosek o zwrot należności, chcąc tą drogą skorzystać z korzystnego dla niej przepisu art. 122 w.k.c. Rząd niderlandzki twierdził, że w przypadku, gdy podmiotowi zainteresowanemu pozostawiony jest wybór co do metody obliczenia tego długu, podmiot ten nie może powołać się na art. 236 w.k.c., wnosząc *a posteriori* o zastosowanie innej metody obliczenia, która jest dla niego korzystniejsza. ETS nie podzielił tego stanowiska. Uznał on, że fakt, iż należności celne zostały w momencie ich uiszczenia pobrane zgodnie z prawem wobec braku wniosku Spółki o zastosowanie art. 122 lit. c) w.k.c., nie może prowadzić do uznania ich *a posteriori* – pomimo wniesienia w późniejszym okresie takiego wniosku – za prawnie należne w rozumieniu art. 236 ust. 1 w.k.c.

Pomijając rozważaną także przez ETS przyczynę uiszczenia świadczenia w zawyżonej kwocie (zdaniem ETS był nią błąd dłużnika) można wyciągnąć wniosek, że zdaniem ETS należność świadczenia jest w tym wypadku cechą „zmienną”. W analizowanym wypadku, w momencie poboru należności celne były należne, gdyż importer nie skorzystał z możliwości, jakie dawały mu przepisy w.k.c. Trudno byłoby te należności uznać za nienależne mimo niezłożenia wniosku na podstawie art. 122 w.k.c., bo przecież istnieje prawdopodobieństwo, że dłużnik nigdy nie skorzysta z możliwości obiektywnie korzystniejszego naliczenia cła. Następnie jednak stały się one – częściowo – nienależne, gdyż importer po uiszczeniu należności, złożył stosowne oświadczenie o skorzystaniu z możliwości obniżenia należności celnych. Stanowisko ETS nie jest klarowne, chociażby z tego względu, że przepis art. 236 w.k.c. wymaga, aby kwota była nienależna w momencie jej uiszczenia. Tymczasem w danym wypadku stanie się ona nienależna dopiero w momencie skorygowania błędu przez importera. Można zakładać, że zdaniem ETS stanie się nienależna z mocą wsteczną. Jednak czytelna jest intencja Trybunału, aby dać importerom możliwość skorygowania błędów polegających na nieskorzystaniu z ich uprawnień, wydaje się być godna zaakceptowania<sup>10</sup>.

Oczywiście powyższego rozumowania nie można traktować wprost jako rozwiązania problemu wykładni polskich przepisów. Widać jednak, że o tym co jest „należne” można rozstrzygać „dynamicznie”.

Warto zauważyć, że rozumowanie ETS ma pośrednie przełożenie na kwestię obliczania podstawy opodatkowania akcyzą w imporcie. Otóż zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 4 u.p.a. 2004 podstawą

---

<sup>10</sup> W. Morawski, [w:] *Wspólnotowy kodeks celny. Komentarz*, praca zbiorowa pod red. W. Morawskiego, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2007, s. 1011-1012; krytycznie o sposobie rozumowania ETS w analogicznym wyroku z dnia 20 października 2005 r. w sprawie *Overland Footwear p. Commissioners of Customs & Excise*, C-468/03, Zbiór [2005] I-08937 wypowiedzają się: A. Bargiel, T. Lubas, *Weryfikacja wartości transakcyjnej w zgłoszeniu celnym – glosa do wyroku ETS z 20.10.2005 r., w sprawie C-486/03 Overland Footwear Ltd p. Commissioners of Customs & Excise*, Europejski Przegląd Sądowy 2006, Nr 8, s. 39.

opodatkowania w imporcie była „wartość celna wyrobów akcyzowych powiększona o należne cło”. Czy cło zwrócone na podstawie art. 236 w.k.c. jest należnym cłem i zwiększa podstawę opodatkowania, czy też jest cłem nienależnym i nie zwiększa podstawy opodatkowania? W momencie uiszczenia i powstania obowiązku podatkowego było ono należne, ale następnie zostało uznane za nienależne. Jeżeli organy kurczowo trzymałyby się momentu powstania obowiązku podatkowego jako momentu, w którym wyznacza się raz na zawsze podstawę opodatkowania akcyzą, to cło nienależne w rozumieniu art. 236 w.k.c. byłoby należne w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 4 u.p.a. 2004 i weszłoby do podstawy opodatkowania akcyzą. Trudno ocenić to rozwiązanie inaczej niż jako absurdalne. Czy analogicznie należałoby podejść do sytuacji, gdy przykładowo dłużnik odzyskuje nadpłacone należności celne nie na podstawie art. 236 w.k.c., ale składając odwołanie od decyzji wymierzającej te należności?

Jak widać, nawet przedstawiona powyżej wycinkowa analiza regulacji prawnej pokazuje jasno, że uznawanie, iż rozstrzygnięcie o tym, czy coś (i to zarówno w wypadku rozliczeń między kontrahentami, jak i rozliczeń między dłużnikiem długu celnego a organem celnym) jest należne tylko na podstawie okoliczności istniejących i w pełni „ziszczonych” (a nie tylko możliwych do ziszczenia się w przyszłości) w dniu powstania obowiązku podatkowego prowadzi do skutków niemożliwych do zaakceptowania.

## 5. PORÓWNANIE Z USTAWĄ O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

---

Wydaje się, że najpoważniejszym argumentem przemawiającym na korzyść stanowiska organów podatkowych, który należy rozważyć, jest argument oparty na treści art. 29 ust. 1 i 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (u.p.t.u.)<sup>11</sup>. Najpierw prawodawca w ust. 1 stwierdza, że podstawą opodatkowania jest obrót, który stanowią kwoty należne z tytułu sprzedaży, a dopiero następnie w ust. 4 stwierdza, iż podstawę opodatkowania zmniejsza się o kwoty „rabatów, i o wartość zwróconych towarów, zwróconych kwot nienależnych w rozumieniu przepisów o cenach” etc. Regulacja zawarta w u.p.a. różni się tylko o tyle od tej zawartej w u.p.t.u., że nie zawiera odpowiednika art. 29 ust. 4 u.p.t.u. Czy można w takim wypadku przy wykładni u.p.a. stosować rozumowanie *a contrario* w relacji do u.p.t.u.?

Potencjalnie można twierdzić, że skoro rabaty potransakcyjne są na podstawie art. 29 ust. 4 u.p.t.u. odliczane od obrotu, a więc od kwoty należnej, to muszą być one uznane najpierw za kwotę

---

<sup>11</sup> Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.

należną. W przeciwnym wypadku przepis o odliczaniu tychże rabatów byłby zbędny. Jest to rozumowanie racjonalne, co nie oznacza, że nie można zaprezentować także innego sposobu rozumienia analizowanego przepisu.

Warto bowiem zwrócić uwagę na to, że prawodawca nakazuje odliczyć wszelkie rabaty, także takie, które zostały udzielone przed zawarciem transakcji, czy powstaniem obowiązku podatkowego. Takie rabaty jednak z pewnością nie będą zaliczane do kwoty należnej z tytułu sprzedaży, gdyż w momencie powstawania obowiązku podatkowego kwota objęta rabatem w żaden sposób nie może być uznana za należną. Odliczeniu od kwoty należnej podlegałyby więc na podstawie art. 29 ust. 4 u.p.t.u. kwoty, które należne nie są. Można byłoby tu stwierdzić co najmniej brak precyzji przepisu – prawodawca powinien dodać, że odliczeniu podlegają tylko rabaty potransakcyjne. W zakresie odliczenia rabatów przedtransakcyjnych i transakcyjnych mamy do czynienia oczywiście z *superfluum*.

Znamienne jest, że prawodawca w tym samym przepisie art. 29 ust. 4 u.p.t.u. nakazuje odliczyć „zwrócone kwoty nienależne w rozumieniu przepisów o cenach”. Kwota nienależna w rozumieniu przepisów o cenach już z samej nazwy nie jest kwotą należną. W rozumieniu art. 29 ust. 1 zdanie trzecie u.p.t.u. „Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy”. Kwota nienależna w rozumieniu ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach<sup>12</sup> to kwota pobrana niezgodnie z przepisami o cenach urzędowych. Kwotę nienależną traktuje się w literaturze jako „odmianę cywilnoprawnej instytucji bezpodstawnego wzbogacenia”<sup>13</sup>. Jest ona nienależna od samego początku, tj. od momentu, w którym została pobrana. Znajduje to potwierdzenie także w orzecznictwie NSA. Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z dnia 24 kwietnia 2000 r.<sup>14</sup> stwierdził na podstawie analogicznych do obecnie obowiązujących przepisów ustawy o cenach z 1982 r., że „Decyzja wydana na podstawie art. 20 ust. 5 ustawy z dnia 26 lutego 1982 r. o cenach (Dz. U. z 1988 r. Nr 27, poz. 195 ze zm.) w części dotyczącej ustalenia kwoty nienależnej (art. 20 ust. 2 ustawy) ma charakter decyzji deklaratoryjnej, natomiast w części dotyczącej ustalenia kwoty dodatkowej – charakter konstytutywny.” Naczelnik urzędu skarbowego stwierdzał więc tylko w decyzji, że kwotę nienależną trzeba zwrócić i że obowiązek ten powstał już uprzednio. Pod każdym względem kwota nienależna w rozumieniu ustawy o cenach była kwotą nienależną. Po cóż więc prawodawca wyraźnie zezwolił na jej odliczenie?

Wydaje się, że w kontekście obydwu powyższych przykładów można sformułować tezę, iż art. 29 ust. 4 u.p.t.u. ma charakter poniekąd „wyjaśniający”. Prawodawca precyzyjnie wylicza, co można

<sup>12</sup> Dz. U. Nr 97, poz. 1050 ze zm.

<sup>13</sup> M. Ślifirczyk, *Niepodatkowe należności budżetowe – pojęcie i systematyka*, Gdańskie Studia Prawnicze 2007, t. XVI, s. 335.

<sup>14</sup> FPS 16/99, ONSA 2000, Nr 3, poz. 97.

odliczyć od kwoty należnej, aby uniknąć sporów między organami podatkowymi a podatnikami (takie ukształtowanie przepisów może wynikać z podjętej przez ustawodawcę próby precyzyjnego implementowania przepisów dyrektyw w polskim porządku prawnym). Nawet bowiem, gdyby przepisu tego nie było, kwota nienależna w rozumieniu ustawy o cenach nie mogłaby wchodzić do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Dodatkowo prawodawca wprowadza tu pewne ograniczenia możliwości odliczenia – otóż odliczeniu podlega tylko kwota nienależna w rozumieniu ustawy o cenach, która została przez podatnika zwrócona. Trudno więc na podstawie treści art. 29 ust. 4 u.p.t.u. budować rozumowanie, że skoro analogicznego przepisu nie ma w przepisach akcyzowych, to kwoty wymienione w art. 29 ust. 4 u.p.t.u. (tj. m.in. kwoty rabatów) muszą podlegać akcyzie. Sprawa wydaje się znacznie bardziej skomplikowana, zaś przepisy sformułowane w sposób dość nieprzemysłany.

## 6. WARUNKI DOPUSZCZALNOŚCI WNIOSKOWANIA Z PRZECIWIENSTWA

---

Rozumowanie *a contrario*, także prowadzone w ramach wykładni systemowej zewnętrznej jest zasadniczo akceptowalne. Może ono prowadzić do prawidłowych rezultatów wówczas, gdy prawo – w ramach całego systemu prawa obowiązującego na danym terytorium – wolne jest od uchybień czy przejawów niekonsekwencji. W przeciwnym wypadku próba rekonstrukcji normy prawnej zasadzająca się na przepisach osadzonych w różnych aktach prawnych może doprowadzić do rezultatów niemożliwych do zaakceptowania.

Nie wydaje się, aby standard polskich przepisów podatkowych był dostateczny do takiego rozumowania. Tytułem przykładu można wskazać na porównanie treści art. 10 ust. 1 i 3 u.p.a. z jednej strony, oraz art. 10 ust. 2 i art. 82 ust. 3 u.p.a. z drugiej strony. Pierwsze z powołanych przepisów odwołują się do „kwoty należnej”, drugie zaś do „kwoty, jaką nabywca jest obowiązany zapłacić”. Gdyby zapytać przeciętną osobę posługującą się językiem polskim, jak rozumie kwotę należną z tytułu sprzedaży, pewnie odpowiedziałyby, że jest to kwota, którą obowiązana jest zapłacić. Czy zatem wszystkie wyżej powołane przepisy odnoszą się do takiej samej podstawy opodatkowania? O ile przeciętna osoba posługująca się językiem polskim udzieliłaby na tak sformułowane pytanie odpowiedzi afirmatywnej, o tyle osoba posługująca się językiem polskim, która podczas swojej edukacji zetknęła się chociażby z wstępem do prawoznawstwa bądź przedmiotem o zbliżonych treściach programowych, udzieliłaby odpowiedzi przeczącej. Jedną z podstawowych zasad wykładni językowej jest przecież zakaz wykładni synonimicznej, zgodnie z którym „różnym zwrotom nie

należy nadawać tego samego znaczenia”<sup>15</sup>. Tę samą regułę wykładni określa się niekiedy mianem domniemania różnoznaczości różnokształtnych wyrażeń tekstu ustawy<sup>16</sup>. Przyjmując zatem założenie racjonalności prawodawcy, które to założenie interpretator tekstu musi przyjąć, a zarazem konsekwentnie trzymając się rozumowania z przeciwieństwa używanego dla wsparcia niekorzystnych dla podatnika tez, należałoby skonstatować, że kwota należna nie jest w żadnym wypadku kwotą, jaką nabywca jest obowiązany uiścić na rzecz sprzedawcy. Na tym etapie pojawia się tylko kolejne, retoryczne tym razem pytanie – czy przy takim założeniu w ogóle udałoby się zrekonstruować normy prawne na podstawie art. 10 i 82 u.p.a. 2004?

Konsekwentne podążanie za proponowanym przez organy podatkowe rozumowaniem z przeciwieństwa z ustawy o podatku od towarów i usług prowadziłoby jednak do problemów znacznie poważniejszych od tych, które zaprezentowano wyżej na gruncie samej tylko u.p.a. Otóż w wypadku sprzedaży samochodu na terytorium kraju podstawę opodatkowania akcyzą stanowiła kwota należna (art. 10 ust. 1 pkt 1 u.p.a. 2004), podobnie zresztą, co do zasady, jak podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług (art. 29 ust. 1 u.p.t.u.). Zarówno w wypadku akcyzy, jak i podatku od towarów i usług podstawę opodatkowania w imporcie stanowiła jednak wartość celna. Rekonstrukcja normy prawnej wymaga w tym wypadku sięgnięcia do przepisów celnych. Podstawową metodą ustalania wartości celnej jest przy tym metoda wartości transakcyjnej uregulowana w art. 29 w.k.c. Przepis ten stanowi, że wartość transakcyjna to cena faktycznie zapłacona lub należna za towary. Rozumując *a contrario*, należałoby przyjąć, że skoro na potrzeby długu celnego, akcyzy w imporcie oraz podatku od towarów i usług w imporcie uwzględnia się cenę zapłaconą lub należną, a w akcyzie „krajowej” i podatku od towarów i usług tylko kwotę należną, to w tych ostatnich przypadkach w ogóle nie uwzględnia się kwot zapłaconych, a jedynie te należne. Jeśli zatem w momencie powstania obowiązku podatkowego kwota ceny nie jest już należna, lecz została zapłacona, to za podstawę opodatkowania akcyzą oraz podatkiem od towarów i usług należałoby konsekwentnie przyjąć kwotę zero.

Można by twierdzić, iż powyższe uwagi są wyrazem zbyt nich i nieuzasadnionych oczekiwań wobec ustawodawcy, jako że ten nie jest przecież autorem tekstu w.k.c. Nie sposób jednak nie zauważyć, że art. 29 w.k.c. powtarzał sformułowanie wcześniej obowiązującej ustawy z dnia 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny<sup>17</sup>. W ustawie tej również mowa była o cenie faktycznie zapłaconej lub należnej.

Podobnie warto zwrócić uwagę na art. 10 ust. 5 u.p.a. 2004, który wyraźnie przewiduje, że na potrzeby podstawy opodatkowania uwzględnia się przeciętne ceny stosowane w dniu powstania

<sup>15</sup> Zob. L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, TNOiK Toruń 2002, s. 144.

<sup>16</sup> Zob. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, ODDK Gdańsk 2008, s. 49.

<sup>17</sup> Dz. U. z 2001 r., Nr 75, poz. 802 ze zm.

obowiązku podatkowego. Art. 10 ust. 1 ani art. 82 ust. 3 u.p.a. 2004 nie przesądzają natomiast *expressis verbis* tego że na potrzeby podstawy opodatkowania uwzględnia się wartości z dnia powstania obowiązku podatkowego. Czy można zatem, opierając się na rozumowaniu *a contrario* przyjąć, że zasadniczo na potrzeby określenia podstawy opodatkowania uwzględnia się wartości z dnia innego niż ten wskazany w art. 10 ust. 5 u.p.a. 2004?

## 7. PODSUMOWANIE

---

Można zatem stwierdzić, że o ile w prawie podatkowym, podobnie jak w innych ingerencyjnych gałęziach prawa, rozumowanie z przeciwieństwa może znaleźć zastosowanie, o tyle zasadność zastosowanie tego wnioskowania przy wykładni konkretnych przepisów należy szczegółowo rozważyć. Wnioskowanie to pewnie da się zastosować przy dekodowaniu norm dotyczących zakresu przedmiotowego opodatkowania. W wypadku analizy szczegółowych przepisów ustaw podatkowych, przy jednoczesnym bazowaniu na wykładni systemowej zewnętrznej wnioskowanie *a contrario* może nie być zasadne. Wydaje się, że ograniczony potencjał zastosowanie tego wnioskowania wynika z niskiej jakości legislacyjnej przepisów prawa podatkowego. Na tle omawianego problemu interpretacyjnego można stwierdzić, że wnioskowanie z przeciwieństwa nie uzasadnia zanegowania możliwości uwzględnienia rabatów potransakcyjnych w podstawie opodatkowania akcyzą.