



Rocznik 2016



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

## **Toruń 2016**

### **Rada Naukowa:**

#### **Przewodniczący Rady Naukowej:**

Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

#### **Członkowie Rady Naukowej:**

Prof. dr hab. Jan Głuchowski

Prof. dr hab. Marek Kalinowski

Prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel

Doc. dr Petr Mrkývka

### **Redakcja:**

Redaktor Naczelny

Dr hab. Agnieszka Olesińska, prof. UMK

Sekretarz redakcji:

Dr Ewa Prejs

### **Kontakt:**

Katedra Prawa Finansów Publicznych  
Wydział Prawa i Administracji  
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu  
ul. W. Bojarskiego 3  
87-100 Toruń  
Polska

tel. +48 56 611 40 86

fax. +48 56 611 40 89

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

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

### **Projekt okładki:**

Ewa Prejs

### **Deklaracja o wersji pierwotnej:**

Redakcja „Toruńskiego Rocznika Podatkowego” informuje, że wersją pierwotną (referencyjną) czasopisma jest wydanie elektroniczne (ISSN 2080-9573).

---

# SPIS TREŚCI

---

## STUDIA

---

- 1. Bogumił Brzeziński** *Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej. Analiza krytyczna* ..... 5
- 2. Teresa Sermak** *Opodatkowanie dochodów z działalności artystycznej*.....29

## ARTYKUŁY

---

- 3. Ireneusz Nowak** *Instytucja wyłączenia organu podatkowego i jego pracowników jako gwarancja bezstronności przy podejmowaniu rozstrzygnięć podatkowych – uwagi krytyczne* ..... 70
- 4. Agnieszka Franczak** *Orzecznictwo samorządowych kolegiów odwoławczych w zakresie spraw objętych proceduralnie przepisami ordynacji podatkowej* ..... 87
- 5. Justyna Zając-Wysocka** *Klauzula nadużycia prawa w ustawie o VAT*.....116
- 6. Izabela Jakubowska** *Opodatkowanie pakietów medycznych na rzecz pracowników – wybrane problemy* ..... 140
- 7. Irena Talarczyk-Stępnik** *Nieodpłatne świadczenia na rzecz pracowników – problem klasyfikacji. uwagi na tle wyroku trybunału konstytucyjnego w sprawie k 7/13*..... 150
- 8. J. Zawiejska-Rataj, A. Podsiadły** *Możliwość orzekania o wysokości straty w podatku dochodowym od osób prawnych za rok, dla którego upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego*..... 165

<b>9. Agnieszka Morska</b> <i>Przedstawiciel jako zakład – wybrane aspekty</i> .....	183
<b>10. Jowita Pustuł</b> <i>Zagadnienia podatkowe związane z finansowaniem grupy kapitałowej – umowy o kredyt parasolowy</i> .....	195
<b>11. Michał Toruński</b> <i>Kontrowersje wokół wykładni art. 82 ust. 1 oraz ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym - problem określenia kręgu podmiotów uprawnionych do żądania zwrotu akcyzy</i> .....	208
<b>12. Paweł Selera</b> <i>Ochrona podatnika działającego w dobrej wierze w niemieckim prawie podatkowym a możliwe kierunki zmian polskiego prawa podatkowego</i> .....	218

---

## RECENZJE

---

<b>13. Bogumił Brzeziński</b> <i>Artur Mudrecki, Rzetelny proces podatkowy, Warszawa 2015, ss. 359</i> .....	237
--	-----

# STUDIA

---

# KIERUNKOWE ZAŁOŻENIA NOWEJ ORDYNACJI PODATKOWE. ANALIZA KRYTYCZNA

---

BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI\*

---

## SPIS TREŚCI

---

---

I. Uwagi ogólne .....	5
II. Zasady ogólne prawa podatkowego.....	11
III. Ochrona praw podatnika .....	17
IV. Podstawowe pojęcia i definicje .....	19
V. Uwagi końcowe .....	23

## I. UWAGI OGÓLNE

---

---

Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej przygotowane przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego<sup>1</sup> i zaakceptowane następnie przez Radę Ministrów to przejaw nowej jakości w polskim prawie podatkowym. Jest kilka powodów uzasadniających taką ocenę.

Po pierwsze, po raz pierwszy w powojennej historii realizowany jest w Polsce zamysł przygotowania ustawy podatkowej przez specjalnie do tego powołaną komisję, w której skład wchodzi przedstawiciele najważniejszych grup

---

\* Bogumił Brzeziński, prof. dr hab. nauk prawnych, dr h.c., Zakład Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie, e-mail: bogumił.brzezinski@uj.edu.pl

<sup>1</sup> Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej przygotowane przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, Warszawa, dnia 11 marca 2015 r., dalej jako Kierunkowe Założenia.

„użytkowników” prawa podatkowego – pracowników administracji podatkowej, doradców podatkowych, sędziów sądów administracyjnych i – *last but not least* – profesorów prawa podatkowego. W taki oto sposób zrealizowano wielokrotnie wysuwany postulat środowiska naukowego, aby prawo podatkowe nie było tworzone w piwnicach gmachu Ministerstwa Finansów przez anonimowych „legislatorów”, ale by działało się to - na tyle, na ile jest to zasadne i możliwe – w sposób społecznie kontrolowany<sup>2</sup>. Dotychczasowa praktyka tworzenia projektów ustaw podatkowych przez ministerialnych urzędników, fasadowe po części konsultacje społeczne i ostateczna aprobatą projektu przez niewiele rozumiejących i związanych dyscypliną partyjną posłów wyczerpała zdecydowanie tkwiące w niej możliwości. Proces legislacyjny wymaga uspołecznienia i Komisja Legislacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego wydaje się spełniać minimum warunków nowej (co wcale nie oznacza, że utrwalonej już na przyszłość) praktyki w tym zakresie.

Po wtóre, po raz drugi w Polsce przedstawione zostały do publicznej dyskusji rozwinięte założenia projektu ustawy, a nie gotowy już produkt – propozycja legislacyjna. Poprzednia otwarta prezentacja projektu dotyczyła podatku rolnego; miała ona miejsce w 1984 r. Nie dyskutowano wówczas co prawda założeń, ale gotowy projekt ustawy, było to jednak uzasadnione względnie prostą konstrukcją wspomnianego podatku. W analizowanym tu przypadku Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej (dalej – Kierunkowe Założenia) wywołały jednak dyskusję niezbyt szeroką, mieszczącą się w ramach zwykłego procesu konsultacji, na co wpłynęło niewątpliwie kumulacja emocji związanych z wyborami prezydenckimi oraz parlamentarnymi w tym czasie oraz politycznego zamieszania powyborczego, jakie miało miejsce w czasie bezpośrednio po ogłoszeniu dokumentu. Tego należy żałować. Tryb prac nad projektem ordynacji podatkowej – a przynajmniej dotychczasowy ich bieg - powinien jednak być wzorem dobrych praktyk legislacji podatkowej.

Punktem wyjścia dla prac Komisji stał się przede wszystkim dorobek polskiej nauki prawa podatkowego, a po części także dorobek judykatury. Ten pierwszy

---

<sup>2</sup> Zob. przykładowo B. Brzeziński, *Reforma ogólnego prawa podatkowego w Polsce – od idei po konkretne działania* [w:] *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian* (R. Dowgier red.) Białystok 2015, s. 18.

posłużył do zbudowania ogólnych (i nie tylko) założeń przygotowywanej ustawy. Okazało się – co może być pewnym zaskoczeniem – że obok powszechnego i rytualnego wręcz utyskiwania na niską, a na dodatek pogarszającą się jakość Ordynacji podatkowej, w literaturze podatkowoprawnej dało się odnaleźć sporą liczbę diagnoz i prognoz naprawczych – na tyle trafnych, że Komisja uczyniła je punktem wyjścia swoich propozycji. Z tego punktu widzenia, piętnastolecie obowiązywania Ordynacji podatkowej z 1997 r. nie okazało się proustowskim „czasem straconym”.

Nie sposób byłoby też nie docenić dorobku orzecznictwa sądów administracyjnych dotyczącego obszaru ogólnego prawa podatkowego. Heroiczne zmagania tych sądów z instytucją nadpłaty czy też przedawnienia i rozmaite, niekiedy diametralnie różne rozstrzygnięcia tych samych kwestii dawały doktrynie – zwłaszcza w wypadku wyroków różnych co prawda, ale należycie uzasadnionych – doskonały materiał do analiz oraz formułowania postulatów nie tylko *de lege lata*, ale przede wszystkim *de lege ferenda*.

Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej, przygotowane przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego (dalej Kierunkowe założenia) – jeśli rozpatrywać je w kontekście dotychczasowego dorobku naukowego i organizacyjnego w tym zakresie – mają niewątpliwe zalety. Dostrzegła je Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego przy Ministrze Finansów, wskazując:

- 1) szerokie wykorzystanie dotychczasowego dorobku doktryny oraz orzecznictwa dotyczącego zobowiązań podatkowych i postępowania podatkowego,
- 2) ukazanie obszarów regulacji prawnych wymagających zdecydowanej naprawy i zarysowanie nadających się do zastosowania rozwiązań w tym zakresie,
- 3) dostrzeżenie i próbę wyjścia naprzeciw nowym trendom w relacjach między podatnikami i organami podatkowymi,
- 4) podjęcie próby rekonstrukcji zasad ogólnych prawa podatkowego,
- 5) podjęcie próby zapełnienia dużych, a aktualnie niedostrzeganych luk w prawie (zdolność do działań prawnych i reprezentacja),



6) sięganie w zasadniczo zadowalającym (choć wyrywkowym) zakresie do podobnych aktów prawnych, bądź też ich modeli na świecie<sup>3</sup>.

Kierunkowe Założenia nowej ordynacji podatkowej (2015) noszą cechy dosyć przemyślanej syntezy dotychczasowej wiedzy o zobowiązaniach podatkowych w kontekście możliwości jej aplikacyjnego wykorzystania. Tym samym wnoszą one nową jakość do myślenia o prawie podatkowym oraz budowania ideowych podwalin nowoczesnego prawa podatkowego, w którym ordynacja podatkowa z natury rzeczy odgrywa niepoślednią rolę. Nie oznacza to jednak, że Kierunkowe Założenia pozbawione są elementów kontrowersyjnych czy choćby dyskusyjnych i to im – jak się wydaje – warto poświęcić najwięcej uwagi.

W Kierunkowych Założeniach pojawia się oczywista skądinąd teza, że obecnie obowiązująca ordynacja podatkowa nie odpowiada współczesnym potrzebom i (przynajmniej oczekiwanym) standardom relacji między podatnikami i administracją podatkową<sup>4</sup>. Podstawowym deficytem ideowym jest tu brak mechanizmów umożliwiających wyważenie interesu publicznego z jednej strony, a interesu podatnika z drugiej. Potrzebne jest zwiększenie ochrony praw podatnika, ale jednocześnie potrzebne jest uwzględnienie interesu fiskalnego państwa, co powinno znaleźć wyraz stworzeniu sprawnego instrumentarium wymiaru i poboru podatków.

Kierunkowe założenia podają tak: „Pojawiające się głosy nawołujące do wyrzucenia obowiązującej ordynacji „do kosza” i zastąpienie jej całkowicie nowym aktem oderwanym od funkcjonujących przez wiele lat przepisów, nie są zasadne. Dobrze funkcjonujące instytucje, których kształt określony został w dużej mierze przez naukę, orzecznictwo i praktykę, powinny znaleźć się w nowej ustawie. Należy jednak pamiętać, że zasadniczym celem nie jest poprawianie starej ordynacji podatkowej, lecz stworzenie nowej, która pozbawiona będzie słabości swojej poprzedniczki”<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> Opinia nr 6/2015 Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego z dnia 24 marca 2015 r. w sprawie dokumentu *Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej z dnia 11 marca 2015 r.* przygotowanego przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego.

<sup>4</sup> *Kierunkowe Założenia*, op. cit. s. 6.

<sup>5</sup> *ibidem*, s. 9.

Z treści powyższych deklaracji nie wynika, kto nawołuje do wyrzucenia obowiązującej ordynacji podatkowej „do kosza” (głosy?) – chociaż pod tym postulatem zdecydowanie warto się podpisać. Trzeba jednak podkreślić, czego nie dostrzegają lub nie chcą dostrzec autorzy Kierunkowych Założeń, że czym innym jest usunięcie z systemu prawa wybitnie dysfunkcyjnego już aktu prawnego, jakim jest Ordynacja podatkowa z 1997 r., a czym innym dalsze istnienie instytucji prawnych niezbędnych dla funkcjonowania prawa podatkowego (w korzystnie, miejmy nadzieję, zmienionym kształcie). Ostatecznie nie wiadomo, o co chodzi w tym fragmencie Kierunkowych Założeń: być może o to, aby uchronić ten dokument przed krytyką ze strony głosicieli poglądów radykalnych.

Komisja prezentuje więc pogląd, że punktem wyjścia reformy powinien być obecny kształt Ordynacji podatkowej (z 1997 r.), której rdzeniem instytucjonalnym jest zobowiązanie podatkowe. Nie rozważano, jak się wydaje, rozwiązań alternatywnych, np. oparcia opodatkowania na koncepcji długu podatkowego (na wzór długu celnego). Tym niemniej zasadniczym celem projektu, zgodnie z deklaracją Komisji „nie jest poprawianie starej ordynacji podatkowej, lecz stworzenie nowej, która pozbawiona będzie słabości swojej poprzedniczki”. Główne kierunki prac nad doskonaleniem ogólnego prawa podatkowego to stworzenie katalogu zasad ogólnych prawa podatkowego, zbudowanie pełnego katalogu wyrażonych *explicite* praw i obowiązków podatników, uporządkowanie kwestii pojęciowo-terminologicznych, w tym definicyjnych oraz uzupełnienie systemu jego instytucji o instytucje nowe, odpowiadające współczesnym trendom rozwojowym prawa w ogóle.

Aprobować należy przyjęte w omawianym materiale założenie, że nowa ustawa znajdzie zastosowanie do wszystkich należności publicznoprawnych, chyba że ustawy odrębne stanowią inaczej. Ograniczyłoby to wybujałe niekiedy ambicje innych resortów administracji publicznej (niż resort finansów), aby mieć „własne procedury”, pomijając już to, że przyjęte przez Komisję Kodyfikacyjną założenie jest logiczne i racjonalne.

Pominięcie przepisów prawa karnego skarbowego i przepisów dotyczących egzekucji należności podatkowych jest słuszne przede wszystkim z tego powodu, że

brak argumentów przemawiających za rozwiązaniem odmiennym. Nie jest wystarczającym argumentem to, że historyczne takie rozwiązania istniały.

Bardziej dyskusyjne jest stanowisko odcinające się od możliwości powiązania procedury ogólnoadministracyjnej (kpa) z procedurą podatkową. Wydaje się, że zrekonstruowany blok postanowień o charakterze ogólnym w kpa mógłby dobrze służyć procedurze podatkowej. Nie widać istotnych racji przemawiających za tym, aby w prawie podatkowym istniały jakieś szczególne zasady doręczeń, udzielania pełnomocnictw, obliczania terminów i szeregu innych technikaliów. Być może zamiast apriorycznego odrzucenia takiej możliwości, problematyka ta zasługiwała na głębszą analizę.

Materiał jest wielowątkowy: nie ma tu ani miejsca, ani potrzeby dyskusowania o kwestiach szczegółowych (regulacja prawna przedawnienia, nadpłaty, interpretacji urzędowych, oraz nowych instytucji służących szeroko rozumianej współpracy czy łągodzeniu sporów podatkowych etc.); wszystkie one zasługują na uwagę. Można w nim jednak dostrzec pewne sprzeczności, np. z jednej strony deklarowana jest chęć budowy sprawnego instrumentarium działania administracji podatkowej, a drugiej praktycznie wydłuża się terminy (najogólniej) przedawnienia. Po co sprawnej administracji podatkowej potrzebne będą proponowane w Kierunkowych Założeniach dłuższe terminy przedawnienia – nie wiadomo.

Dalsze uwagi dotyczyć będą przede wszystkim trzech wybranych kwestii, tj. proponowanego katalogu zasad ogólnych prawa podatkowego, pozycji prawnej podatnika w stosunkach podatkowopravných oraz siatki pojęciowo-terminologicznej i związanych z tym kwestii definicyjnych.

## II. ZASADY OGÓLNE PRAWA PODATKOWEGO<sup>6</sup>

---

Komisja Kodyfikacyjna w Kierunkowych Założeniach rekomenduje umieszczenie w treści nowej ordynacji podatkowej kilku zasad ogólnych prawa podatkowego. Wyrażono tam następujący, trafny moim zdaniem postulat: pod uwagę polskie doświadczenia, świadomość prawną polskich podatników, a także stan polskiego prawa podatkowego, właściwym rozwiązaniem będzie bezpośrednio zdefiniowanie w ordynacji podatkowej zasad ogólnych prawa podatkowego, jako naczelnych norm determinujących proces stosowania przepisów prawa podatkowego. Za takim stanowiskiem przemawia fakt, iż w prawie podatkowym - dzięki wysiłkom orzecznictwa oraz doktryny - wykształcił się już pewien system wartości, który należy chronić nie tylko poprzez właściwe modelowanie regulacji prawnej, ale i w wyniku wyraźnego sformułowania zasad tej dziedziny prawa (...) w akcie prawnym uznawanym za część ogólną prawa podatkowego”<sup>7</sup>.

Zasadność stworzenie katalogu zasad ogólnych prawa podatkowego wydaje się być – na obecnym etapie rozwoju tego prawa – oczywista<sup>8</sup>. Postulaty wzbogacenia prawa o sformułowane *expressis verbis* zasady ogólne prawa podatkowego formułowane były w polskiej nauce prawa podatkowego co najmniej od 15 lat. Tym niemniej ani sformułowanie zasad ogólnych, ani też ich wprowadzenie do aktu prawnego nie jest sprawą prostą. Jeśli chodzi o to drugie, to nie wydaje się, aby przepisy zawierające takie zasady można było wprowadzić w ramach bieżących korekt treści ustawy. Natomiast reforma, nad którą pracuje Komisja Kodyfikacyjna, stwarza idealna ku temu okazję. Dobrze, iż tę możliwość dostrzeżono.

Większy problem jest z tym, jakie kryteria oceny powinny być stosowane przy typowaniu określonych formuł słownych i kryjących się za nimi treści dla uznania, że jest to zasada ogólna prawa podatkowego. Czy warto formułować zasady ogólne, odpowiadające treściowo zasadom konstytucyjnym? Czy postulaty zasadne, ale o

---

<sup>6</sup> Szerzej i w bardziej ogólnym ujęciu o tej problematyce B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, Toruński Rocznik Podatkowy 2015., zob. też B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego a założenia nowej ordynacji podatkowej*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2016, nr 3.

<sup>7</sup> *Kierunkowe Założenia*, op.cit., s. 18.

<sup>8</sup> B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, op. cit., s. 4-6.

marginalnym zastosowaniu praktycznym (*exemplum – in dubio pro tributario*) też mogą być tworzywem dla formułowania zasad ogólnych? Czy zasady *stricte* proceduralne mogą być uznane za zasady ogólne całego prawa podatkowego? Takich pytań jest więcej, ale w Kierunkowych Założeniach nie ma o tych dylematach nawet wzmianki.

Można oczywiście twierdzić, że są to pytania raczej z zakresu teorii prawa czy teorii prawa podatkowego, a nie kwestie do rozstrzygnięcia przez Komisję Kodyfikacyjną. Uznając racje przemawiające za takim stanowiskiem nie sposób jednak nie zauważyć, że podejmując trud formułowania katalogu zasad ogólnych prawa podatkowego należałoby sprecyzować kryteria uznawania określonych idei prawnych za zasady ogólne prawa podatkowego. Zamiast tego zaproponowano w miarę gotowy katalog zasad ogólnych. Niedosyt budzi nie tyle treść tego katalogu, ale niejasne kryteria selekcji zasad w nim proponowanych. Jest to więc pytanie o metodologię.

Zasadę prawa można rozumieć jako ogólną regułę postępowania (w sensie działania ludzkiego), wiążącą wskazówkę, respektowanie której prowadzi bądź, ma prowadzić do pożądaných prakseologicznie, bądź aksjologicznie rezultatów. Zasady nie tylko ukierunkowują ludzkie działanie, ale spełniają także funkcję porządkującą, będąc kryteriami oceny i samooceny działania podmiotów do stosowania zasad obowiązanych, bądź podmiotów, do których zasady są adresowane<sup>9</sup>.

Praktycznego znaczenia zasad ogólnych upatrywać można w tym, że pozwalają one odróżnić, co w danym postępowaniu jest regułą, a co wyjątkiem, a ponadto określają kierunki rozwiązania określonego zagadnienia interpretacyjnego (ale w pewnych wypadkach także i legislacyjnego), wskazując kierunek wykładni przepisów prawa<sup>10</sup>.

Zasady ogólne poszczególnych dziedzin prawa zasługują na szczególną uwagę, gdyż odzwierciedlają charakter unormowań objętych daną dziedziną prawa, podkreślają wartości, które to prawo bądź to chroni, bądź których nie powinno

---

<sup>9</sup> Zob. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego* [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNOiK Toruń 2011, s. 136-137.

<sup>10</sup> B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, op. cit., s. 5.

naruszać przy okazji realizacji jego własnych celów itd. Zasady ogólne tworzą więc coś na kształt aksjologiczno-prakseologicznego kośćca danej dziedziny prawa<sup>11</sup>.

Istnienie normatywnego katalogu zasad prawa jest wyrazem dojrzałości danej dziedziny prawa. Możliwość budowy takiego katalogu jest bowiem w określonej mierze uzależniona od stabilizacji instytucji składających się na daną gałąź prawa, zebranie określonego *quantum* doświadczeń związanych z jej funkcjonowaniem oraz identyfikacją zagrożeń, jakie niesie ze sobą funkcjonowanie instytucji należących do danej dziedziny prawa. Stąd też istnienie zasad ogólnych określonej dziedziny prawa uznawane jest dosyć powszechnie za wyznacznik stopnia odrębności czy też samodzielności tej dziedziny prawa<sup>12</sup>.

Analiza Kierunkowych Założeń pozwala na wysnucie wniosku, że zasady objęte katalogiem są na ogół trafnie dobrane, a ich wprowadzenie do systemu prawa podatkowego spełnić może funkcję stabilizującą orzecznictwo oraz umacniać przewidywalność rozstrzygnięć zapadających w sporach sądowych<sup>13</sup>.

Dokument proponuje petryfikację następujących zasad ogólnych prawa podatkowego:

- a) zasada legalizmu,
- b) zasada zaufania,
- c) zasada wyważania interesu podatnika i interesu publicznego,
- d) zasada współdziałania podatnika z administracją podatkową w zakresie wynikającym z przepisów prawa,
- e) zasada - zakaz nadużywania prawa przez administrację podatkową,
- f) zasada ugodowego załatwiania spraw podatkowych,
- g) zasada pragmatyzmu,
- h) zasada proporcjonalności,
- i) zasada- nakaz stosowania przepisów uchylonych dla oceny zdarzeń, które miały miejsce pod ich rządami,

---

<sup>11</sup> Ibidem. s. 6.

<sup>12</sup> B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, op. cit., s. 136.

<sup>13</sup> B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego a założenia nowej ordynacji podatkowej*, op. cit., s. 208-209.

j) zasada ograniczonego stosowania analogii,

k) zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*).

Powyższe zasady przeanalizowane już zostały szerzej w innym miejscu<sup>14</sup>. Można rozumieć, że do rangi zasad ogólnych prawa podatkowego zaliczone zostaną wszystkie pozostałe (wyżej nie wymienionej) zasady postępowania podatkowego (np. zasada szybkości postępowania, a w nowym ujęciu – ujęciu – szybkości działania administracji podatkowej). Nasuwają się jednak istotne uwagi dotyczące niektórych zasad sformułowanych w Kierunkowych Założeniach, jak i zasad, których tam zabrakło.

Po pierwsze, zasada wyważania interesu podatnika i interesu publicznego jest atrakcyjna aksjologicznie, ale potencjalny zakres jej zastosowania nie wnosi raczej nowej jakości do prawa podatkowego<sup>15</sup>. Interesy mogą i powinny być wyważane przede wszystkim w procesie tworzenia prawa, natomiast w procesie jego stosowania - tylko wówczas, gdy administracja podatkowa ma prawne możliwości wykorzystywania luzu decyzyjnego; jak powszechnie wiadomo, poza ulgami w spłacie należności podatkowych tego rodzaju możliwości są nikłe – jeśli w ogóle w polskim prawie podatkowym ma to miejsce<sup>16</sup>.

Po drugie, można zaakceptować postulowaną przez Komisję Kodyfikacyjną zasadę współdziałania podatnika z administracją podatkową w zakresie wynikającym z przepisów prawa<sup>17</sup>. Być może pozwoliłoby to na ograniczenie narastającej od lat praktyki wymuszania takiej współpracy przez administrację podatkową – co dzieje się z pełnym poparciem tych nielegalnych praktyk przez sądy administracyjne<sup>18</sup>. Sądy przyjmują bowiem domniemanie obowiązku współdziałania, często w nieograniczonym niemalże zakresie, uzasadniając to m.in. obowiązkiem ustalenia przez administrację podatkową stanu faktycznego. Pojawia się tu jednak takie oto pytanie: czy skoro zasady i formy współdziałania określają i nadal bez reszty będą określać przepisy prawa, to jaką funkcję miałyby pełnić analizowana tu i

---

<sup>14</sup> Ibidem

<sup>15</sup> *Kierunkowe Założenia*, s. 20.

<sup>16</sup> B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego a założenia nowej ordynacji podatkowej*, op. cit., s. 207.

<sup>17</sup> Ibidem, s. 21.

<sup>18</sup> Zob. A. Nita, *Wymuszona współpraca podatnika w procesie wymiaru podatku*, Państwo i Prawo 2013, nr 12.

zwerbalizowana w treści nowej ordynacji podatkowej zasada? A może warto przypomnieć tu „brzytwę Ockhama” i dokonaną przez tego filozofa negatywną twórczość bytów ponad potrzebę? Chyba, że administracja podatkowa liczy na „prawotwórczą działalność” sądów administracyjnych znowu pomoże jej w bezprawnym poszerzaniu kompetencji w tym zakresie.

Proponowaną w kolejności zasadę zakazu nadużywania prawa przez administrację podatkową można byłoby traktować, jako próbę przeciwdziałania narastającemu zjawisku ignorowania prawa podatkowego i bezzasadnemu, bezprawnemu niekiedy wykorzystywaniu jego instytucji w celu oprymowania podatnika<sup>19</sup>. Jednak jest to próba w dosyć oczywisty sposób pozorowana, gdyż doświadczenia z polską administracją podatkową pozwalają na sformułowanie poglądu, że należałoby stworzyć nie tyle zasadę, co instytucję prawną chroniącą podatnika przed nadużyciami ze strony administracji podatkowej – z właściwą, uruchamianą w trybie pospiesznym procedurą sądową i roszczeniami odszkodowawczymi, a nawet rekompensatą finansową za uszczerbek moralny, polegający na utracie zaufania podatnika do państwa na skutek niegodziwych działań administracji podatkowej<sup>20</sup>.

Proponowana zasada nie zmieni niczego – jest jedynie rewersem innej, już obowiązującej zasady legalizmu. Skoro ta ostatnia nie robi wrażenia na administracji podatkowej<sup>21</sup>, to po co zaklinać rzeczywistość przepisami o tym samym poziomie ogólności? Zasada zakazująca nadużywania prawa podatkowego przez administrację podatkową będzie mieć sens tylko wówczas, gdy zostanie należycie zinstrumentalizowana, tj. gdy stworzy się efektywne, proste w użyciu środki

---

<sup>19</sup> Zob. m. in. B. Brzeziński, *O zjawisku nadużycia prawa podatkowego przez administrację podatkową*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2014, nr 1; tenże, *Nadużycie artykułu 82 § 2 Ordynacji podatkowej*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2011, nr 3. Zob. też B. Brzeziński, W. Morawski, *Zastępowanie zeznań strony jej wyjaśnieniami – przykład „obejścia prawa” przez organ podatkowy*, Przegląd Podatkowy 2011, nr 5.

<sup>20</sup> B. Brzeziński, *O idei równoważenia praw i obowiązków podatników oraz administracji podatkowej w projekcie nowej ordynacji podatkowej* [w:] *Prawo i Administracja dla Regionu* (Nr 4). Zagadnienia prawnofinansowe J. Salachna(red.), i in., Wałbrzych 2016, (w druku).

<sup>21</sup> Zob. literatura cytowana w przypisie 20.



przeciwdziałania zjawisku bądź co najmniej kompensowania szkód ponoszonych przez podatników<sup>22</sup>. A o tym w założeniach nie ma mowy.

Poważniejszym niedociągnięciem Kierunkowych Założeń jest pominięcie zasady respektowania przez administrację podatkową utrwalonej praktyki interpretacyjnej. Istotne niedogodności i daleko idące czasami skutki niesie ze sobą zmiana poglądów administracji podatkowej na rozumienie określonego przepisu. Nierzadko po kilku czy nawet kilkunastu latach akceptowania przez administrację podatkową określonego rozumienia przepisu zmienia ona stanowisko w odniesieniu do danej kategorii spraw, żądając od podatników korekty rozliczeń podatkowych wstecz i zapłaty odsetek za zwłokę. Można wręcz zaryzykować tezę, że ten proceder stał się formą czegoś na kształt extra-opodatkowania (ang. – *surtax*), przynoszącego spore dochody państwu i – być może – gratyfikacje pieniężne jego sługom.

Zmiana zapatrywania na treść normatywną przepisu w demokratycznym państwie prawnym powinna oddziaływać jedynie na rozliczenia podatkowe *pro futuro*, nie zaś wstecz. Zasada respektowania utrwalonej praktyki interpretacyjnej w stosunku do zobowiązań podatkowych, w odniesieniu do których sposób obliczenia podatku przez podatnika nie był – do czasu - kwestionowany przez administrację podatkową, rozwiązywałaby w znacznym stopniu ten problem. Przyczyny pominięcia tej zasady, zawierającej dosyć oczywisty skądinąd postulat są nieznane – z pewnością nie chodzi tu o deklarowane równoważenie praw i obowiązków podatników i organów podatkowych.

Zabrakło też zasady–zakazu wykorzystywania dowodów zgromadzonych w sposób niezgodny z prawem w postępowaniu podatkowym. Czyżby dlatego, że znajduje ona już swoje umocowanie w prawie do rzetelnego procesu (art. 6 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka)? Jeśli tak, to warto byłoby to wyraźnie w Kierunkowych Założeniach napisać...

Reasumując, proponowany katalog zasad ogólnych prawa podatkowego budzi odczucia ambiwalentne. Z jednej strony sam zamysł ocenić należy pozytywnie;

---

<sup>22</sup> B. Brzeziński, *O idei równoważenia praw i obowiązków podatników oraz administracji podatkowej w projekcie nowej ordynacji podatkowej*, op. cit.

z drugiej strony dziwi, a nawet niepokoi kunktatorskie w pewien sposób podejście do zasad, które nadawałyby się do realnego wykorzystania w celu ochrony praw podatnika.

### III. OCHRONA PRAW PODATNIKA<sup>23</sup>

---

Ochrona praw podatnika to – w świetle Kierunkowych Założeń – jeden z dwóch podstawowych celów reformy ogólnego prawa podatkowego. Kierunkowe założenia zawierają jednak następującą wypowiedź: „Powszechnie zgłaszane są zasadne postulaty zwiększenia ochrony pozycji podatnika w relacjach z organami podatkowymi. Sprawy dotyczące materii tak wrażliwej, jak podatki, muszą być rozwiązywane z poszanowaniem praw podatników, ale także – o czym się niekiedy zapomina – z uwzględnieniem interesu państwa, czyli – w uproszczeniu – organizacji finansowanej przez wszystkich podatników. Osiągnięcie takiego stanu równowagi jest bardzo trudne, ale należy do niego dążyć, wprowadzając do ordynacji podatkowej określone zasady – w szczególności dyrektywę nakazującą interpretację wątpliwości z uwzględnieniem „interesów” obu stron stosunku podatkowoprawnego”<sup>24</sup>. Nie wiadomo przy tym, kto i kiedy „zapomina niekiedy” o interesie fiskalnym – bo chyba nie administracja podatkowa?

Nie wiadomo, jak ma wyglądać dyrektywa „nakazująca interpretację wątpliwości z uwzględnieniem „interesów” obu stron stosunku podatkowoprawnego”. Szczegółów tej nowatorskiej propozycji nie przedstawiono; być może chodzi o utrzymanie tej dyrektywy na bezpiecznym dla administracji podatkowej poziomie zasad ogólnych.

Wynika z tego tylko jedno – Komisja nie podziela „powszechnie zgłaszanych postulatów ochrony praw podatnika” i zamiast rozbudowy i ulepszania katalogu tych instrumentów deklaruje potrzebę poszukiwania rozwiązań równoważących sytuację prawną stron stosunków podatkowoprawnych. Można to odczytywać, jako strategię utrzymania, a nawet umocnienia istniejącej nierównowagi w tym zakresie. Wypada

---

<sup>23</sup> Szerzej o tym: B. Brzeziński, *O idei równoważenia praw i obowiązków podatników oraz administracji podatkowej w projekcie nowej ordynacji podatkowej*, op. cit.

<sup>24</sup> *Kierunkowe Założenia*, s. 20.

jednak mieć nadzieję, że nie chodzi tu o realizację dyrektywy: „Trzeba wiele zmienić, żeby pozostało po starym”...

Zupełnie nieznane są powody, z których „nie zasługuje na akceptację postulat uregulowania w nowej ordynacji instytucji <<autoryzowanego podatnika>> lub <<rzetelnego podatnika>>”. Argumentacja, w myśl której „jej (instytucji autoryzowanego podatnika – B.B.) funkcjonowanie musiałoby wiązać się z przyznaniem szczególnych przywilejów określonej kategorii podatników, co może prowadzić do naruszenia konstytucyjnej zasady równości i w konsekwencji doprowadzić do podziału podatników na <rzetelnych> i reszty, tzn. <nierzetelnych>”<sup>25</sup> jest oczywiście błędna, a kto wie, czy nie po prostu bałamutna. Nie można bowiem mianem uprzywilejowania określać statusu prawnego, który może osiągnąć każdy podatnik - przy założeniu, że warunki, na których osiągnięcie takiego statusu jest możliwe, nie są wygórowane, a cel instytucji jest godziwy. W myśl takiej logiki należałoby uznać za niesprawiedliwe to, że jedni obywatele mają prawo jazdy, upoważniające do prowadzenia pojazdów mechanicznych, a inni są pozbawieni tego „przywileju”...

Można jedynie zapytać, czy takie stanowisko nie jest aby rezultatem włączania pracowników administracji podatkowej na zbyt wczesnym, jak się okazuje, etapie budowy ogólnych bądź co bądź założeń nowej ordynacji podatkowej. Wydaje się bowiem, że omawiana tu instytucja nie stoi w sprzeczności z zaakceptowaną przecież zasadą budowy zaufania między podatnikami, a wspomnianą administracją podatkową<sup>26</sup>. Niespójność aksjologiczna jest tutaj wyraźna, gdyż nie będzie w prawie podatkowym wyższego stopnia zaufania, niż wyrażające się w możliwości uzyskania przez podatnika takiego właśnie „uprzywilejowanego” statusu.

---

<sup>25</sup> Ibidem, s. 14.

<sup>26</sup> Można tylko mieć nadzieję, że deklaracji tak oto brzmiących: „(...) wprowadzenie tego typu preferencji podatkowych wiąże się z ryzykiem naruszenia zakazu ingerencji państwa w konkurencyjność podmiotów gospodarczych, co może naruszać przepisy regulujące dopuszczalność pomocy publicznej. Może to także prowadzić do naruszenia zasad swobody prowadzenia działalności gospodarczej, w szczególności zasady równości, zgodnie z którą wykonywanie działalności gospodarczej jest wolne dla każdego na równych prawach (art. 6 ust. 1 u.s.d.g.)” – nie traktują poważnie sami autorzy Kierunkowych Założeń... Z drugiej jednak strony trzeba przyznać, że skoro prawo podatkowe jest dziedziną dosyć kosztowną w swoim ogólnym wyrazie, to takie żartobliwe przerywniki spełniają jednak pewną pozytywną funkcję psychologiczną wobec osób, które skazane są na obcowanie z nim.

Z prawami podatnika wiąże się także kwestia instytucjonalnej ich ochrony. Pomimo tego, że Kierunkowe Założenia odzęgają się – i słusznie – od rozwiązywania kwestii ustrojowych w Ordynacji podatkowej, to jednak nie na tyle, aby, na wszelki wypadek, nie zanegować potrzeby utworzenia instytucji Rzecznika Praw Podatnika. To błąd.

I na końcu tej części analizy - tworzenie „normatywnego katalogu praw i obowiązków podatnika” jest całkowicie zbędne. Gdyby powstał, to pełniłby co najwyżej funkcję informacyjno-perswazyjną, a na to nie ma miejsca w aktach normatywnych (poza absolutnie uzasadnionymi wyjątkami). Katalog, gdyby powstał, byłby wyrazem infantylizmu legislacyjnego - jaką wartość normatywną miałby przepis, którego jedyną treścią byłaby konstatacja, że podatnik ma płacić podatki w terminie? Jaki sens ma deklarowanie prawa podatnika do wyboru formy opodatkowania – z jednoczesnym zastrzeżeniem, że taki wybór istnieje tylko w sytuacji, gdy przepisy taki wybór przewidują?

Taki katalog mógłby prowadzić niekiedy wręcz do nieporozumień co do rzeczywistego zakresu praw (pewnie też i obowiązków) podatnika. Co podatnikowi z „katalogowego” (przykładowo) prawa do zwrotu nadpłaty, skoro w zupełnie innym miejscu ordynacji podatkowej dowie się, że jest to prawo ograniczone warunkami i czasem? Reasumując, wspomniany wyżej katalog – jeśli powstanie - trzeba będzie zaliczyć do znanych niestety naszemu systemowi prawa kategorii nikiforyzmów prawniczych.

---

#### IV. PODSTAWOWE POJĘCIA I DEFINICJE

---

Potrzeba uporządkowania systemu podstawowych pojęć i definicji w ordynacji podatkowej została w Kierunkowych Założeniach dostrzeżona i w określonej mierze uwzględniona, co odpowiada wcześniejszym postulatam formułowanym w piśmiennictwie. Tezy sformułowane w odniesieniu do tej problematyki są jednak po części dyskusyjne.

Przede wszystkim nie podzielam poglądu, że potrzeba posługiwania się pojęciem obowiązku podatkowego na poziomie przepisów ogólnych prawa podatkowego wynika z tego, że posługują się nim szczegółowe ustawy podatkowe. Kierunkowe Założenia głoszą, że: „Także dziś zasadność posługiwania się nim w treści przepisów ogólnego prawa podatkowego bywa niekiedy kwestionowana. Mimo iż twierdzeniom takim nie można odmówić pewnej słuszności, to jednak eliminowanie pojęcia obowiązku podatkowego z przepisów ogólnego prawa podatkowego w chwili obecnej byłoby błędem”.

I dalej: „Posługiwanie się w przepisach ogólnego prawa podatkowego pojęciem „obowiązek podatkowy” jest – i będzie – zasadne tak długo, jak długo jest ono obecne w regulacjach należących do szczegółowego prawa podatkowego”. I jeszcze dalej: „Mimo teoretycznego rodowodu, pojęcie to przez dziesięciolecia obecności w polskim ogólnym i szczegółowym prawie podatkowym nabrało waloru normatywnego. Potwierdziła się jego użyteczność, jako budulca szczegółowych rozwiązań podatkowopravných. Usunięcie go z katalogu podstawowych pojęć w ordynacji podatkowej pozbawiłoby je niezbędnego normatywnego zakotwiczenia i postawiłoby pod znakiem zapytania dopuszczalność posługiwania się nim przez ustawodawcę przy konstruowaniu szczegółowych regulacji z zakresu poszczególnych podatków. Nie zostanie ono zatem usunięte”<sup>27</sup>.

W prawie rozmaite pojęcia można wprowadzać, tolerować ich istnienie i ostatecznie usuwać je w sytuacji, gdy stają się zbędne. Nie należy jednak do tego używać nieprawdziwej argumentacji. Pojęcie obowiązku podatkowego nie ma teoretycznego rodowodu – w Polsce pojawiło się ono w przedwojennych ustawach podatkowych. Było ono tam rozumiane, na poły intuicyjnie, jako sytuacja, w której jakaś osoba znalazła się w stanie faktycznym uzasadniającym opodatkowanie; mówiąc słowami K. Ostrowskiego – wkroczyła w pole obowiązku podatkowego<sup>28</sup>. A to pole mogła wyznaczać wyłącznie ustawa dotycząca konkretnego podatku – a nie ustawa zawierająca przepisy ogólnego prawa podatkowego. No i ordynacja podatkowa z 1934 r nie definiowała obowiązku podatkowego, co w żaden sposób nie

---

<sup>27</sup> *Kierunkowe Założenia*, s. 48.

<sup>28</sup> Zob. K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 148.

prowadziło do dysfunkcji prawa podatkowego. Nie było więc pojęcie obowiązku podatkowego – jak sugeruje analizowany tu materiał - niezbędnie normatywnie zakotwiczone, a na dodatek ten stan rzeczy nie stawiał „(...) pod znakiem zapytania dopuszczalności posługiwania się nim przez ustawodawcę przy konstruowaniu szczegółowych regulacji z zakresu poszczególnych podatków”.

Podczas prac nad Ordynacją podatkową z 1987 r. równie ambitni, co niedoświadczeni projektanci jej przepisów stworzyli definicję obowiązku podatkowego (art. 4 o.p.). Znęcano się później nad tym pomysłem tak często, że nie ma potrzeby kontynuacji oceny tego – nie jedynej zresztą w tym akcie prawnym – prawniczego *claudicans*. Ostatecznie definicja jest, ale niczemu nie służy.

W tym wypadku to nie pojęcie ogólne i zdefiniowane ma oświetlać poszczególne poletka podatkowe, ale zupełnie niepotrzebnie usiłuje się syntetyzować pojęcie obowiązku podatkowego na polu, na którym – nawet gdyby operacja definiowania zakończyła się sukcesem – jest ono z gruntu zbędne.

Nie odpowiada rzeczywistości twierdzenie Kierunkowych Założeń, że pojęcie – na poziomie przepisów ogólnych – obowiązku podatkowego jest, czy też będzie, użyteczne jako budulec rozwiązań szczegółowych<sup>29</sup>. *Verba docet exempla trahunt* - można zaproponować Komisji Kodyfikacyjnej tytułem eksperymentu usunięcie z obecnej Ordynacji podatkowej art. 4 i obserwację, co się w związku z usunięciem z systemu prawa podatkowego tego „budulca” stanie (ang.: *wait and see approach*).

Z Komisją Kodyfikacyjną można się zgodzić najwyżej co do tego, że „(...) definicja z art. 4 obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej stała się przynajmniej w pewnej mierze nieadekwatna do obecnych realiów polskiego systemu podatkowego”<sup>30</sup>. Dodajmy: nie stała się, bo nigdy adekwatną nie była...

Najbardziej zaskakujące jest jednak to, że na końcu autorzy Kierunkowych Założeń dochodzą do oczywiście trafnego wniosku, że „(...) dzisiejsza definicja ma znikomy walor normatywny, a na dodatek nie odpowiada realiom normatywnym systemu podatkowego i w rezultacie - w swym dzisiejszym kształcie - stanowi w ustawie zbędny element. Dlatego należy zrezygnować z definiowania obowiązku

---

<sup>29</sup> *Kierunkowe Założenia*, s. 52.

<sup>30</sup> *Ibidem* s. 48-49.

podatkowego, a zamiast tego ograniczyć się do stwierdzenia, że określają go ustawy lub że wynika on z ustaw podatkowych”.

Konkluzja byłaby taka, że czytelnik Kierunkowych Założeń ma prawo w tym momencie czuć się oszukany wodzeniem go przez Komisję Kodyfikacyjną po prawniczych bezdrożach czy też sprowadzaniem na manowce myląco postawionymi drogowskazami.

Nie budzą większych uwag tezy Kierunkowych Założeń dotyczące definicji zobowiązania podatkowego. Tym niemniej teza, że współcześnie zobowiązanie podatkowe może powstać bez uprzedniego – a w najgorszym razie równoczesnego – powstania obowiązku podatkowego jest całkowicie błędna. Nie ma tu niestety miejsca na tłumaczenie tego i innych jeszcze błędów metodologicznych – np. wyrażającego się w tezie, że jeśli ustawa podatkowa nie posługuje się pojęciem obowiązku podatkowego, to do powstania zobowiązania podatkowego nie jest potrzebne powstanie obowiązku podatkowego<sup>31</sup>. Takie tezy deprecjonują wartość analizowanego materiału i w przykry sposób przypominają, że naukę należy rozpoczynać od podręcznika. Brak świadomości, że k a ż d a (podkr. aut. – B.B.) ustawa podatkowa tworzy podstawę prawną dla powstania obowiązku podatkowego świadczy o tym, że do materiału zakradła się ignorancja, znacznie ograniczająca wiarygodność Kierunkowych Założeń jako całości.

Można na koniec sformułować kilka uwag o mniejszym ciężarze gatunkowym. Przykładowo, zasada respektowania w prawie podatkowym treści pojęć przejętych z innych dziedzin prawa nie odpowiada już w zasadzie współczesnym ustaleniom z zakresu teorii wykładni prawa podatkowego<sup>32</sup>. Nie rozważono też kwestii zasadności (bądź też braku takowej) budowy katalogu pojęć ogólnosystemowych, poprzez tworzenie definicji wiążących na przestrzeni całego prawa podatkowego.

---

<sup>31</sup> Ibidem s. 50-51.

<sup>32</sup> Zob. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, ODDK Gdańsk 2013, s. 63 i nast.

## V. UWAGI KOŃCOWE

---

Kierunkowe Założenia nowej ordynacji podatkowej mogą być różnie oceniane. Z pewnością na wyróżnienie zasługuje dostrzeżenie i próba zmierzenia się, najczęściej udana, z problemami które współcześnie trapią Ordynację podatkową z 1997 r. Z uznaniem też trzeba zauważyć podejmowane próby podniesienia jakości prawa podatkowego, zwłaszcza przez wyeksponowanie problematyki zasad ogólnych czy też zamiar uporządkowania kwestii pojęciowo-terminologicznych oraz definicyjnych. Proponowane nowe instytucje (mediacja etc.) dadzą dobre efekty wtedy, gdy uda się wypełnić je materialną treścią. Znające realia funkcjonowania administracji podatkowej (na marginesie i aby być sprawiedliwym – to nie ona te realia sama wytworzyła) można mieć co do tego uzasadnione wątpliwości. Ale – może tak, jak w rosyjskim przysłowiu: „próbować trzeba” ...

Jednym z podstawowych i wyraźnie deklarowanych celów unormowań nowej ordynacji podatkowej – w świetle Kierunkowych Założeń - ma być doprowadzenie do równowagi między interesami oraz sytuacją prawną podatnika a kompetencjami administracji podatkowej wobec tego pierwszego<sup>33</sup>.

Pojęcie „równowaga” nie może tu być rozumiane zbyt dosłownie. Trudno bowiem mówić o równowadze w wypadku stosunków prawnych o charakterze administracyjnoprawnym, których istotą jest dwubiegunowość sytuacji prawnej stron (władczość – podporządkowanie). Nie rozwijając tego wątku, uprawnione byłoby – jak sądzę – przyjęcie, że równowaga oznacza w tym wypadku taką sytuację, w której a) organy administracji podatkowej mają dostateczne (ale nie nadmierne, nieproporcjonalnie mocne) środki do realizacji swoich zadań, b) posiadanych możliwości nie nadużywają (zasada legalizmu), c) podatnicy mają prawa określone co najmniej na poziomie gwarantowanym przez Konstytucję i międzynarodowe konwencje dotyczące praw człowieka i d) podatnicy mają efektywne środki ochrony swoich praw. Taki stopień sprecyzowania pojęcia „równowaga praw i obowiązków

---

<sup>33</sup> *Kierunkowe Założenia*, s. 32.



podatników i administracji podatkowej” wydaje się wystarczający na potrzeby dalszych rozważań<sup>34</sup>.

Poszukiwanie tak pojmowanej równowagi między prawami i obowiązkami podatników i administracji podatkowej wymaga poczynienia na wstępie trzech zastrzeżeń.

Po pierwsze, stan równowagi budowanej w bardziej lub mniej przekonujący sposób w Kierunkowych Założeniach nie oznacza, że zostanie ona osiągnięta w projekcie ustawy. Po drugie, jeżeli uda się osiągnąć stan równowagi w projekcie, nie oznacza to, że utrzyma się on w ustawie (trzeba brać pod uwagę duży wpływ lobby urzędniczego na proces legislacyjny nawet na jego parlamentarnym etapie). Po trzecie, stan równowagi (abstrahując od tego, w jakim stopniu da się go osiągnąć w ustawie) może być z powodzeniem niszczonej przez praktykę działania administracji podatkowej, co, jak dotąd, działo się przy wydatnej pomocy sądów administracyjnych<sup>35</sup>.

Nie oznacza to bynajmniej dezawuowania zasadności przyjętego przez Komisję Kodyfikacyjną założenia. Oznacza to jedynie, że wskazane wyżej okoliczności powinny być brane pod uwagę przy weryfikacji Kierunkowych Założeń nowej ordynacji podatkowej i w trakcie dalszych prac legislacyjnych. Jeśli - przykładowo - dosyć nagminne jest współcześnie nadużywanie prawa podatkowego przez administrację podatkową, to w centrum uwagi Komisji powinna znaleźć się kwestia dostatecznie skutecznych narzędzi, którymi podatnik mógłby tym nadużyciom przeciwdziałać. Dopiero wtedy można będzie mówić o dyskutowanej tu równowadze<sup>36</sup>.

Wydaje się, że treść Kierunkowych Założeń nie odzwierciedla w sposób dostateczny deklarowanej w ich treści idei równowagi praw i obowiązków (rozumianej jako ochrona uzasadnionych interesów) podatników i administracji podatkowej. Nasuwa się tu wniosek, że punktem wyjścia dla treści Kierunkowych założeń było milczące założenie, że system podatkowy to domena Rzeczypospolitej

---

<sup>34</sup> B. Brzeziński, *O idei równoważenia praw i obowiązków podatników oraz administracji podatkowej w projekcie nowej ordynacji podatkowej*, op. cit.

<sup>35</sup> Ibidem.

<sup>36</sup> Ibidem.

urzędniczej. Podatnik pojawia się tutaj niczym pacjent w szpitalu – administracja podatkowa zajmie się nim, przesądzi jego los, a on sam może co najwyżej podpisać zgodę na operację. Natomiast od wpływu na sposób działania służby zdrowia, krytyki lekarzy, wskazywania patologii i możliwości żądania jej usunięcia – pacjentowi waram...

System podatkowy ma być więc nadal społecznie sterylny i niedostępny dla obywateli. Ci ostatni otrzymują rozmaite uprawnienia, ale o ich efektywności zadecyduje ostatecznie państwo – administracja podatkowa i tracące społeczny prestiż sądy. Współcześnie podatnik też ma różne prawa – a mimo tego rośnie skala nadużywania prawa podatkowego przez administrację podatkową. Komisja Kodyfikacyjna starannie nie dostrzega rozwiązań instytucjonalnych chroniących podatników przed agresją administracji podatkowej, istniejących przykładowo w Stanach Zjednoczonych (Rada Nadzorcza Służby Podatkowej), w Australii (Narodowa Rada Podatkowa) czy w Hiszpanii (Rzecznik Praw Podatnika). Nie ma znanej chociażby z polskiego systemu Podatkowej Komisji Odwoławczej. Co prawda Komisja odżegnuje się od analizy kwestii ustrojowych, ale na wszelki wypadek kategorycznie neguje potrzebę powołania Rzecznika Praw Podatników. Dziwi to o tyle, że nie chodzi w tym wypadku o – jak to zakładają Kierunkowe Założenia – podmiot dublujący funkcję Rzecznika Praw Obywatelskich, ale podmiot mający możliwość bieżącego ingerowania w relacje między podatnikami a administracją podatkową oraz reagowania, zwłaszcza gdy ta ostatnia nadużywa prawa podatkowego, albo też nie nadużywa, lecz podatnik tkwi w błędnym przekonaniu, że jest inaczej...

Można podsumować: zaufanie, mediacje, uzgodnienia – tak, ale na naszych (administracyjno-urzędniczych) warunkach... Godne poparcia, co do zasady, i zasługujące zdaniem Komisji Kodyfikacyjnej na instytucjonalizację idee porozumienia, nowej mediacji, ugodowego załatwiania spraw itp. zostały w Kierunkowych Założeniach zarysowane nazbyt mgławicowo. Aparat podatkowy (nie tylko w Polsce) w wysokim stopniu posiadał umiejętność paraliżowania wszystkich instytucji prawnych, które czyniłyby z podatnika partnera, czy to sensie ekonomicznym (*vide* losy instytucji podatkowej grupy kapitałowej) czy to

proceduralnym (rozprawa, mediacja, zabezpieczenia na wniosek podatnika, czas prowadzenia kontroli podatków, stosowanie art. 199a O.p. itd.). Nie ma powodów aby wątpić w to, że podobnie potraktowane zostaną nowe inicjatywy instytucjonalne.

Aparat podatkowy nie ma współcześnie ani chęci, ani też wystarczających bodźców do wykorzystywania proponowanych w Kierunkowych Założeniach możliwości. W związku z tym zapowiedzi w tym zakresie nie mogą być traktowane obecnie ani trochę ponad zestawienie pobożnych życzeń Komisji Kodyfikacyjnej. Zbyt gruby i nadto stabilny jest jeszcze w Polsce nalot azjatyckiej kultury administrowania. Można jedynie wyrażać obawy, czy aby te „miękkie” formy oddziaływania nie będą wykorzystywane w celu zniechęcania podatników do obrony ich praw.

Uproszczenie postępowań jest rekomendowane, ale nie może to prowadzić do ograniczania uprawnień podatnika i wzmacniania – jak to już ma miejsce - systemu kar administracyjnych. Podatnik nie jest pomocnikiem organu podatkowego.

Nowa ordynacja podatkowa – w świetle Kierunkowych Założeń – nie przyzna podatnikowi żadnych nowych, a przy tym istotnych uprawnień. Nie to jest jednak defektem projektu: problemem jest to, że brak zasadniczego postępu w budowie efektywnego systemu ochrony praw podatnika już przez niego posiadanych<sup>37</sup>. Stąd też deklarację Komisji Kodyfikacyjnej w sprawie dążenia do równowagi praw i obowiązków podatników oraz administracji podatkowej należy uznać za nieprzekonującą: treść Kierunkowych Założeń tej deklaracji nie potwierdza.

Gdyby w dalszych pracach do idei równowagi praw i obowiązków podatników i administracji podatkowej powrócić, to należy pamiętać o tym, że w teorii prawa funkcjonuje pogląd, że w sytuacji nierówności pozaprawnej stron (różnice w poziomie organizacji, wielkości zasobów pozostających w dyspozycji stron stosunków prawnych, wiedzy, siły etc.) o równości można mówić wówczas, gdy strona słabsza ma uprawnienia, których (w dużym uproszczeniu) nie ma strona silniejsza (tak dzieje się w prawie konsumenckim, prawie pracy, prawie rodzinnym etc.). Słuszność tego poglądu potwierdza prosta obserwacja praktyki. Jest rzeczą

---

<sup>37</sup> Zob. B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2005, nr 1, s. 33.

oczywistą to, kto w relacjach podatnik – administracja podatkowa jest stroną „silniejszą”. To pokazuje skalę zmian niezbędnych dla realizacji wspomnianej idei.

Trywializując – jeśli jedna ze strategii traktowania podatnika przez prawo określana jest w piśmiennictwie światowym mianem strategii „kija i marchewki” (ang.: *stick and carrot approach*), to po lekturze Kierunkowych Założeń można dojść do wniosku, że kij – póki co – nie jest tu nadmiernie eksponowany, ale zamiast marchewki proponuje się podatnikowi opakowanie po marchewce...

Jednym słowem, po analizie Kierunkowych Założeń rysuje się przyszła ordynacja podatkowa jako akt prawny o wydźwięku umiarkowanie konserwatywnym, a w niektórych kwestiach wręcz zachowawczym, momentami nawet - jak to ma miejsce w zakresie ochrony prawa podatnika - z inklinacjami do regresu. Wbrew deklaracjom, pozycja prawna podatnika i jej gwarancje nie zostaną w jakiś znaczący sposób wzmocnione. Komisja Kodyfikacyjna nie daje też co prawda jakiegóż „broni masowego rażenia” administracji podatkowej (pomijam kwestię już istniejącej klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania); trzeba jednak pamiętać, i to nie powinno pozostawiać złudzeń, że to, co potrzebne tej administracji, znajdzie się w „zwykłych” ustawach podatkowych. Ale na ekscesy, tam zrodzone, podatnik nie znajdzie już „równej broni” w nowej ordynacji podatkowej... Przykłady zmian w ustawie o podatku od towarów i usług, jakie miały miejsce w ostatnich latach dobrze, mam nadzieję, odzwierciedlają ten układ relacji między podatnikami i administracją podatkową. Komisja Kodyfikacyjna nie wyciągnęła żadnych wniosków z tej sytuacji.

Wracając na moment do konwencji humorystycznej, której ślady można przecież znaleźć i w Kierunkowych Założeniach, można by zaproponować dystrybucję nowej ordynacji podatkowej wraz z płytą CD, z nagraniem w modnej obecnie manierze *cover* przez chór inspektorów i komisarzy skarbowych, znaną piosenką Krzysztofa Krawczyka: „Niech się dzieje, co chce... Nam nie może być źle...”

Jest jeszcze czas ku temu, aby zadbać, żeby nie pojawiła się potrzeba zmiany nazwy projektowanej ustawy - z „ordynacji podatkowej” na „urzędniczą ordynację podatkową”. Kierunkowe Założenia – jeśli analizować je nie tylko w warstwie deklaratywnej – takiej perspektywy, niestety, nie wykluczają...

**SUMMARY**

**Main assumptions for the new General Tax Law – Critical analysis**

In Poland a Codification Committee currently is continuing the work on the project of the new General Tax Law. In 2015 a general assumptions of the proposed new law has been released. The aim of the article is to analyse the content of this general assumptions, especially from the taxpayer's rights protection perspective.

**Key words:** Codification Committee, general tax law, general assumptions of codification, critical analysis

**Słowa kluczowe:** Komisja Kodyfikacyjna, ogólne prawo podatkowe, ogólne założenia kodyfikacyjne, analiza krytyczna

---

# OPODATKOWANIE DOCHODÓW Z DZIAŁALNOŚCI ARTYSTYCZNEJ

---

TERESA SERMAK\*

---

## SPIS TREŚCI

---

---

1. Uwagi ogólne .....	29
2. Osiąganie przychodów z autorskich praw majątkowych.....	34
3. Osiąganie przychodów z działalności wykonywanej osobiście.....	40
4. Artysta prowadzący działalność gospodarczą .....	47
5. Osiąganie przychodów ze stosunku pracy .....	59
6. Zakończenie .....	65

---

## 1. UWAGI OGÓLNE

---

Artykuł dotyczy sytuacji prawnej artysty w prawie podatkowym. Sztuka, szeroko rozumiana, wydaje się być aktualnie coraz bardziej obecna w otaczającym nas świecie, a także środowisku relacji biznesowych. Stąd kwestia praw autorskich coraz częściej podlega wnikliwej analizie z perspektywy prawa, przy okazji przyczyniając się do zadawania kolejnych pytań, których wiele wciąż pozostaje w sferze interpretacji. Popularyzacji tematu sprzyja bardzo dynamiczny rozwój stosunkowo niedawno wyodrębnionej dziedziny prawa - prawa własności intelektualnej<sup>1</sup>, którego prawo autorskie stało się integralną częścią. Idąc jednak dalej, nie sposób oddzielić tych dziedzin od innych niezwykle ważnych aspektów prawnych, jak właśnie poruszanych w niniejszym opracowaniu, kwestii opodatkowania. Szczególnie, gdy podmiotem jest artysta.

---

\* Teresa Sermak, e- mail: [teresa.sermak@gmail.com](mailto:teresa.sermak@gmail.com)

<sup>1</sup> Przyjmuje się, że pojęcie własności intelektualnej, choć kształtowało się już w XIX w., stało się powszechne dopiero w drugiej połowie XX w.

Jak się okazuje, samo zdefiniowanie artysty na gruncie obowiązujących przepisów jest dosyć problematyczne, chociażby ze względu na fakt, iż zakres definicji języka powszechnego i języka prawnego w pewnym stopniu jest zróżnicowany. Słownikowa definicja artysty jest bardzo lakoniczna - odnosi się do „człowieka uprawiającego jakąś dziedzinę sztuki”. Z kolei efekt pracy artysty w postaci dzieła sztuki jest przejawem działań o charakterze twórczym. Definicja ta jest nieostra i wyjaśnienia jej należałoby szukać nie tylko w literaturze prawniczej, ale literaturze szerszej odnoszącej się do tematu.

Podstawowym źródłem przepisów prawnych odnoszących się do artysty w dużym stopniu jest prawo autorskie, jako regulujące kwestie związane z twórczością i jej ochroną. Jednakże w celu zdefiniowania niektórych pojęć, niejednokrotnie konieczne jest odwoływanie się również do pojęć prawa cywilnego, a także prawa pracy i ubezpieczeń społecznych. Poszukiwanie przepisów prawa podatkowego, które jednoznacznie pozwalałyby zakwalifikować sytuacje prawne, w jakich znajduje się artysta okazało się jednak w pewnym sensie problematyczne, na co wskazuje teza M. Bukowskiego: „stosowanie przepisów prawa podatkowego w odniesieniu do czynności, których przedmiotem są prawa autorskie lub prawa pokrewne stwarza szereg problemów prawnych. Przepisy podatkowe przewidują w odniesieniu do tej kategorii dóbr szczególne regulacje, z którymi wiążą się określone przywileje podatkowe. Stan ten prowadzi w wielu przypadkach do niewłaściwego stosowania przepisów podatkowych oraz błędnej interpretacji prawa autorskiego dla uzasadnienia stosowania przywilejów podatkowych. Dodatkowe problemy prawne wynikają również z braku spójności między przepisami podatkowymi oraz nieprecyzyjnego ich sformułowania”<sup>2</sup>.

Ponieważ literatura przedmiotu w tej materii jest raczej skromna, wiele z istniejących opracowań w pewnym stopniu uległo archaizacji i brakuje kompleksowego ujęcia dotyczącego omawianej tematyki, niniejsze opracowanie stanowi, więc próbę wnikliwego opracowania jednego z aspektów opodatkowania szeroko rozumianej działalności twórczej, a mianowicie opodatkowania dochodów artystów.

Tytułem wstępu, należałoby jeszcze krótko wyjaśnić pojęcia artysty oraz twórcy, wskazując na pewne różnice, ponieważ obydwa te pojęcia często stosowane są w

---

<sup>2</sup> M. Bukowski, *Podatkowe aspekty obrotu prawami autorskimi oraz prawami pokrewnymi*, Prace z wynalazczości i ochrony własności intelektualnej 1999, z. 71, s. 197.

dostępnym piśmiennictwie wymiennie, natomiast z perspektywy terminologii prawniczej są nieco odmienne.

Sięgając w pierwszej kolejności do Słownika języka polskiego, odnajdziemy jedynie krótką informację, że termin artysta pochodzi z języka francuskiego od słowa „*artiste*” i charakteryzuje „człowieka uprawiającego jakąś dziedzinę sztuki”<sup>3</sup>. Jest to stwierdzenie dość lakoniczne, aczkolwiek wyjaśnia, dlaczego termin ten jest dość szeroko rozumiany w języku powszechnym. Wychodząc z kolei od podstawowej, jakby się mogło wydawać dla prowadzącego działalność twórczą Ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (dalej „pr.aut.”)<sup>4</sup>, pojęcie artysty będzie jednak definiowane w sposób węższy. Odnosi się ono do „artysty wykonawcy” i dotyczy praw pokrewnych, związanych z artystycznym wykonaniem danych utworów lub dzieł sztuki ludowej.

Artysta pojawia się jednak w różnego rodzaju opracowaniach dość często i nie jedynie w kontekście odtwórcy, ale także jako podmiot działalności twórczej, na poziomie równym twórcy. Pojęcie „twórcy”, co ciekawe, nie zostało zdefiniowane w systemie prawa autorskiego. Prawo autorskie nie definiuje również żadnego z pojęć charakterystycznych dla dziedziny sztuki (np. malarz, rzeźbiarz, grafik itp.), co może oznaczać, że pojęcie twórcy będzie odnosić się do wszystkich podmiotów w obrębie działalności twórczej, a tym samym artystycznej<sup>5</sup>. Odwołując się do doktryny, przyjęto w niej, że twórcą jest osoba fizyczna, która stworzyła utwór (dzieło o indywidualnym charakterze, będące przejawem działalności twórczej). Może być to jedynie osoba fizyczna, ze względu na to, że tylko człowiek może podjąć działalność, której efektem będzie dzieło spełniające kryteria utworu. Wykluczone jest zatem, z mocy ustawy, przyznanie statusu twórcy osobie prawnej (lub jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, ani jednostce z art. 331 K.c.)<sup>6</sup>. Mimo, iż pojęcie twórcy, jako osoby fizycznej, utrwalone na gruncie rozumienia ustawy o prawie autorskim, jest jednoznaczne, to sama ustawa w kilku miejscach przypisuje ten termin także innym osobom, które niekoniecznie nabyły prawo w sposób pierwotny (np. art.

<sup>3</sup> *Uniwersalny słownik języka polskiego*, S. Dubisz (red.), Warszawa 2003, hasło: artysta.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych, Dz.U. z 1994 r. Nr 24, poz. 83.

<sup>5</sup> P. Łada, *Sztuka a prawo autorskie*. Wybrane zagadnienia. LexisNexis, Warszawa 2014, dostęp elektroniczny Lex.

<sup>6</sup> *Ibidem*, s. 81.



67, 68, 79 pr.aut.). W niektórych przepisach jednak ustawodawca stara się być bardziej konsekwentny i podmiot praw autorskich dookreśla przez pojęcie „uprawniony”, gdy przepisy odnoszą się także do osób innych niż twórca (np. art. 25 ust. 4, art. 75 pr.aut.)<sup>7</sup>. Odpowiednie definicje zawarte są także w Ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych<sup>8</sup>. Ustawodawca zalicza twórców i artystów do osób prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą. Za twórcę uznaje się osobę tworzącą dzieła w zakresie „architektury, architektury wnętrz, architektury krajobrazu, urbanistyki, literatury pięknej, sztuk plastycznych, muzyki, fotografiki, twórczości audiowizualnej, choreografii i lutnictwa artystycznego oraz sztuki ludowej, będące przedmiotem prawa autorskiego”<sup>9</sup>, a za artystę - osobę „wykonującą zarobkowo działalność artystyczną w dziedzinie sztuki aktorskiej i estradowej, reżyserii teatralnej i estradowej, sztuki tanecznej i cyrkowej oraz w dziedzinie dyrygentury, wokalistyki, instrumentalistyki, kostiumografii, scenografii, a także w dziedzinie produkcji audiowizualnej reżyserów, scenarzystów, operatorów obrazu i dźwięku, montażystów i kaskaderów”<sup>10</sup>. Aby powstał obowiązek ubezpieczenia społecznego z tytułu prowadzonej którejkolwiek z wyżej wymienionych form działalności, prowadzona działalność musi zostać uznana za działalność twórczą i artystyczną i dopiero wówczas objęta zostaje obowiązkiem ubezpieczenia społecznego. Uznanie takie przyjmuje formę decyzji Komisji do Spraw Zaopatrzenia Emerytalnego Twórców, działającej przy ministrze właściwym do spraw kultury<sup>11</sup>.

Dla celu niniejszego opracowania, ze względu na powszechność użycia terminu „artysta” w życiu codziennym, termin ten będzie naprzemiennie używany wraz z pojęciem twórcza (chyba, że omówienie konkretnych przepisów będzie wymagało zastosowania rozróżnienia).

Przechodząc do *meritum*, twórcy i artyści w związku ze swoją działalnością twórczą, uzyskują przychody, które mogą być osiągnane w ramach kilku źródeł przychodów, w zależności od sposobu otrzymywania wynagrodzenia przez twórcę. W

---

<sup>7</sup> Ibidem, s. 82.

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, Dz.U. z 1998 r. Nr 137, poz. 887.

<sup>9</sup> Ibidem.

<sup>10</sup> Ibidem.

<sup>11</sup> M. Klimas, *Postępowanie sądowe w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych*, Wolters Kluwer 2013, dostęp elektroniczny Lex.

związku z tym, że artysta, zgodnie z przyjętymi wcześniej ustaleniami (przy okazji analizy pojęcia twórcy) funkcjonuje jako osoba fizyczna, większość regulacji dotyczących opodatkowania pochodzić będzie z Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>12</sup> (dalej „u.p.d.o.f.”). Zgodnie z powszechnie przyjętym w piśmiennictwie podziałem, przychody artystów będą kwalifikowane, jako przychody z następujących kategorii:

- 1) przychody z praw majątkowych (w art. 18 u.p.d.o.f.);
- 2) przychody ze stosunku pracy (w art. 12 u.p.d.o.f.) lub
- 3) przychody z działalności gospodarczej (art. 14 u.p.d.o.f.), a także
- 4) przychody z działalności wykonywanej osobiście (art. 13 u.p.d.o.f.)<sup>13</sup>.

W doktrynie spotykamy się także z poglądem, iż to przychody z praw autorskich, a nie przychody twórców mogą być zaliczane do kilku źródeł, ale wydaje się być to ujęcie nie do końca prawidłowe. Zgodnie z podziałem przychodów określonym w art. 10 u.p.d.o.f. oraz brzmieniem art. 18 u.p.d.o.f., gdzie doprecyzowane zostało pojęcie „przychód z praw majątkowych”, należy przyjąć, że przychody z praw autorskich mieszczą się właśnie w tym jednym źródle przychodów. Inną kwestią pozostaje ustalenie w jakich przypadkach twórcy przysługuje prawo do tzw. autorskich kosztów uzyskania przychodów<sup>14</sup>.

Do źródeł przychodów z art. 10 u.p.d.o.f. zaliczono m.in.: stosunek służbowy, stosunek pracy, działalność wykonywaną osobiście, pozarolniczą działalność gospodarczą, oraz kapitały pieniężne i prawa majątkowe, w tym odpłatne zbycie praw majątkowych. Jak wymieniono powyżej, poszczególne źródła mogą mieć zastosowanie w przypadku kwalifikacji przychodów twórców i artystów.

W dużym stopniu od artysty zależeć będzie forma opodatkowania, gdyż kryterium decydującym o kwalifikacji danych przychodów do konkretnego źródła jest to, czy twórca wykonuje swoje dzieło np. na zamówienie, czy też przenosi prawa majątkowe do korzystania z dzieła już stworzonego.

<sup>12</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350 z późn. zm.

<sup>13</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, J. Marciniuk (red.), Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2016, dostęp elektroniczny Legalis.

<sup>14</sup> S. Brzeszczyńska, *Podatkowy status twórcy*, Monitor Podatkowy 2004, Nr 5, s. 12.

## 2. OSIĄGANIE PRZYCHODÓW Z AUTORSKICH PRAW MAJĄTKOWYCH

---

### 2.1. Majątkowe prawa autorskie

Autorskie prawo majątkowe to prawo podmiotowe o charakterze bezwzględny, powstające w momencie ustalenia utworu. Istotą tego prawa jest nie tylko „możność eksploatacji utworu przez uprawnionego i wykluczania innych osób od tego jednostkowo utrwalonego dobra, ale przede wszystkim prawo zakazywania osobom trzecim takiej działalności ze względu na «dalsze» jego ustalenia”<sup>15</sup>.

W przypadku praw majątkowych, twórcy przysługuje prawo do korzystania z utworu na wszystkich polach eksploatacji (art. 17 pr.aut.), co oznacza prawo do każdej czynności faktycznej polegającej na jego wykorzystywaniu, zarówno w postaci materialnej, czyli poprzez np. reprodukcję, korzystanie z opracowań (adaptacji), czy wprowadzanie do obrotu (najem, użyczenie, sprzedaż), a także niematerialnej, czyli poprzez np. wykonanie, wystawienie, recytację i inne formy rozpowszechniania (pola eksploatacji utworów określone zostały w art. 50 pr.aut.)<sup>16</sup>.

Na gruncie prawa autorskiego, przewidziane zostało również prawo do rozporządzania utworem i prawo do wynagrodzenia za korzystanie z niego (art. 17 pr.aut.). Wynagrodzenie będzie w związku z tym przysługiwało autorowi z tytułu korzystania z utworów w ramach niektórych postaci dozwolonego użytku publicznego (np. przedruku), będą to również należności współtwórców utworu audiowizualnego, *droit de suite* (czyli należności z tytułu wynagrodzenia przy zawodowej odsprzedaży), oraz opłat od nośników i urządzeń z art. 20 pr.aut. - przeznaczonych dla autorów z tytułu korzystania z utworów w ramach dozwolonego użytku osobistego. W innych przypadkach, autorowi przysługiwać będzie z kolei roszczenie o wynagrodzenie z tytułu zobowiązań umownych (umowy licencyjnej lub umowy o przeniesienie praw autorskich)<sup>17</sup>.

Majątkowe prawa autorskie mogą przysługiwać nie tylko twórcom, ale także współtwórcom, (jeśli przy powstaniu utworu pracowała więcej niż jedna osoba), producentom, wydawcom, pracodawcom zatrudniającym twórców i innym (np.

---

<sup>15</sup> J. Barta, R. Markiewicz, *Prawo autorskie, op. cit.*, s. 152.

<sup>16</sup> *Ibidem*, s. 161.

<sup>17</sup> *Ibidem*, s. 167.

spadkobiercom twórcy oraz osoby, na którą w drodze umowy przeniesiono majątkowe prawa autorskie)<sup>18</sup>.

## 2.2. Przedmiot opodatkowania - przychody z autorskich praw majątkowych

Punktem wyjścia dla analizy opodatkowania przychodów z autorskich praw majątkowych, będzie regulacja art. 18 u.p.d.o.f.: „za przychód z praw majątkowych uważa się w szczególności przychody z praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów, praw do projektów wynalazczych, praw do topografii układów scalonych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również z odpłatnego zbycia tych praw”.

Przychody z praw majątkowych, a w tym odpłatne zbycie praw majątkowych (innych niż wymienione w pkt 8 lit. a-c u.p.d.o.f) zostały przez ustawodawcę zaliczone do jednej kategorii źródeł przychodów wraz z przychodami z kapitałów pieniężnych (art. 10 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f.). Przychody te jednak różnią się między sobą, a w dalszej części ustawy bardziej szczegółowe regulacje ich dotyczące znajdują się w odrębnych artykułach (odpowiednio art. 17 i art. 18 u.p.d.o.f.). Jeśli chodzi o definicję legalną prawa majątkowego to niestety nie została ona uwzględniona ani w przepisach podatkowych, ani w przepisach prawa cywilnego. Brak tutaj także definicji majątku. Doktryna wśród praw majątkowych wyróżnia m. in. prawa własności intelektualnej (np. prawo autorskie, prawa pokrewne itd.)<sup>19</sup>.

Na pierwszy rzut oka właściwie każde odpłatne zbycie rzeczy lub praw stanowi przychód z przeniesienia (zbycia) prawa majątkowego. Uznawanie przychodu za pochodzący z tego źródła powinno jednak następować w ostateczności, gdy nie ma możliwości zakwalifikowania go do innego źródła<sup>20</sup>. W art. 18 u.p.d.o.f. wymienione zostały przychody z praw majątkowych, ale obejmujące jedynie prawa własności intelektualnej. Katalog ten jednak ze względu na użycie przez ustawodawcę zwrotu „w szczególności” pozostaje katalogiem otwartym, więc i wymienione prawa mają charakter przykładowy. Można więc zaliczyć do niego także prawa nigdzie w ustawie niewymienione<sup>21</sup>. W związku z tym, za przychód z praw majątkowych z art. 18 u.p.d.o.f.

<sup>18</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

<sup>19</sup> Zob. *PIT. Komentarz*, A. Bartosiewicz (red.), Wolters Kluwer, Warszawa 2015, dostęp elektroniczny Lex.

<sup>20</sup> *Ibidem*.

<sup>21</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 28 maja 1997 r. I SA/Ka 102/96.

będzie można uznać „każdy przychód, którego bezpośrednim źródłem jest prawo majątkowe, nawet jeśli prawo to nie zostało w sposób wyraźny wskazane w ustawie”<sup>22</sup>.

Charakter praw majątkowych jest niejednorodny, stąd przychody również mogą występować w różnych konfiguracjach. Przede wszystkim przychód pojawia się w przypadku odpłatnego przeniesienia danego prawa majątkowego na inną osobę i jest to kwota otrzymana przez przenoszącego prawa tytułem wynagrodzenia, (choć nie można wykluczyć innego niż pieniężny sposobu zapłaty). Przychody z praw majątkowych powstają w momencie otrzymania zapłaty, kwoty należne nie stanowią przychodu. Strony mogą, zgodnie z zasadą swobody umów w dowolny sposób ustalić formę odpłatnego korzystania z praw majątkowych. Natomiast w przypadku, gdy przeniesienie własności praw majątkowych wynika z zawartej umowy zlecenia lub umowy o dzieło, przychód zostanie zakwalifikowany, jako przychód z działalności wykonywanej osobiście, gdyż przeniesienie tych praw jest jedynie skutkiem zawartej umowy<sup>23</sup>.

Jednym z rodzajów praw majątkowych z art. 18 u.p.d.o.f., są prawa autorskie i prawa pokrewne w rozumieniu odrębnych przepisów, czyli przepisów wcześniej przywoływanej Ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Artykułem tym objęte są jednak tylko majątkowe prawa autorskie, gdyż prawa autorskie osobiste ze względu na to, iż mają charakter niezbywalny i nieograniczone nie będą generować przychodu<sup>24</sup>.

Jak już wcześniej wspomniano, prawa autorskie majątkowe mogą przysługiwać: twórcom, współtwórcom, wydawcom, producentom, pracodawcom zatrudniającym twórców i innym osobom, do których zaliczyć należy spadkobierców twórców oraz osoby, na które przeniesiono majątkowe prawa autorskie w drodze umowy<sup>25</sup>.

Przychody twórców i ich spadkobierców związane są z wysokością wynagrodzeń, które kształtują się w wysokości od 0,25% do 5% ceny dokonanej zawodowo odsprzedaży oryginalnych egzemplarzy utworu plastycznego lub fotograficznego, oraz 5% ceny dokonanych zawodowo odsprzedaży rękopisów utworów literackich i muzycznych<sup>26</sup>.

---

<sup>22</sup> Zob. *PIT. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex.

<sup>23</sup> *Ibidem*.

<sup>24</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

<sup>25</sup> *Ibidem*.

<sup>26</sup> *Ibidem*.

Jako przychody z tytułu praw majątkowych kwalifikowane są także części opłat przypadające twórcom oraz wydawcom lub producentom, które uiszczane są organizacjom zbiorowego zarządzania, działającym na rzecz twórców, artystów wykonawców, producentów fonogramów i wideogramów oraz wydawców przez producentów i importerów: magnetofonów, magnetowidów i innych podobnych urządzeń; kserokopiarek, skanerów i innych podobnych urządzeń reprograficznych umożliwiających pozyskiwanie kopii całości lub części egzemplarza opublikowanego utworu; czystych nośników służących do utrwalania, w zakresie własnego użytku osobistego, utworów lub przedmiotów praw pokrewnych, przy użyciu urządzeń wymienionych wyżej (opłat w wysokości nieprzekraczającej 3% kwoty należnej z tytułu sprzedaży tych urządzeń i nośników). Za przychody tej kategorii uznawane są także części opłat przysługujące twórcom i wydawcom, uiszczane za pośrednictwem organizacji zbiorowego zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi, przez posiadaczy urządzeń reprograficznych, którzy prowadzą działalność gospodarczą w zakresie zwielokrotniania utworów dla własnego użytku osobistego osób trzecich (w wysokości do 3% wpływów z tego tytułu, chyba, że zwielokrotnienie odbywa się na podstawie umowy z uprawnionym)<sup>27</sup>.

Wśród przychodów z tytułu praw autorskich i praw pokrewnych wymienić należy także: przychody artystów wykonawców, czyli korzyści majątkowe osiągnięte z tytułu korzystania z praw do artystycznych wykonań, rozporządzania tymi prawami, ich zamianą lub sprzedażą; przychody z praw do fonogramów lub wideogramów; przychody z prawa do nadań – przychody organizacji radiowej lub telewizyjnej, która jest właścicielem programów, z tytułu wykonywania prawa do utrwalania, zwielokrotniania i nadawania tych programów; sprzedaż lub zamiana tych praw (na mocy umów rozporządzających, które przenoszą uprawnienia na osobę trzecią w takim zakresie, w jakim służyły dotychczasowemu uprawnionemu – np. twórcy)<sup>28</sup>.

Art. 18 u.p.d.o.f. obejmuje także przychody z praw do projektów wynalazczych, praw do topografii układów scalonych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, a także przychody z odpłatnego zbycia tych praw, ale ze względu na to, iż opracowanie

---

<sup>27</sup> Zob. *PIT. Komentarz*, *op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex.

<sup>28</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, *op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

niniejsze dotyczy artystów, wyżej wymienione źródła przychodów nie będą bardziej szczegółowo analizowane.

### **2.3. Sposób kwalifikacji przychodów i opodatkowania dochodów z autorskich praw majątkowych**

Jeżeli źródłem dochodów artysty są wpływy z przeniesienia praw majątkowych, to uzyskany przychód powinien zostać wykazany w zeznaniu podatkowym, jako pochodzący z praw autorskich i innych praw, zgodnie z art. 18 u.p.d.o.f. Dla takiej kwalifikacji istotne jest jednak czy artyście faktycznie przysługują prawa autorskie, czyli czy jest on autorem dzieła, które stanowi przedmiot prawa autorskiego, tak więc zgodnie z wcześniejszymi ustaleniami czy spełnia wymogi utworu w rozumieniu przepisów prawa autorskiego. Przychód w tym wypadku opodatkowany jest z chwilą jego faktycznego osiągnięcia, czyli fizycznego otrzymania lub postanowienia do dyspozycji, a nie w momencie, kiedy jest należny, gdyż mają tu zastosowanie ogólne regulacje art. 11 u.p.d.o.f. Samo nabycie przez spadkobiercę prawa majątkowego, w tym wypadku z tytułu praw autorskich, nie oznacza w sensie prawnym realizacji tego prawa i uzyskiwania z niego przychodu, także w takim przypadku nie będą miały zastosowania omawiane regulacje. W związku z tym podatek należny będzie dopiero w momencie uzyskania przychodu z tytułu zbycia praw autorskich, udzielenia licencji czy uzyskania innych wpływów należnych posiadaczom tych praw<sup>29</sup>.

W przypadku przychodów uzyskanych z praw majątkowych, powinny być wpłacane zaliczki na podatek. Obowiązek poboru zaliczek w wysokości 18% dotyczy płatników, do których należą: osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, osoby prawne i ich jednostki organizacyjne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, dokonujące świadczeń z tytułu działalności wykonywanej osobiście, albo właśnie praw majątkowych, o których tutaj mowa<sup>30</sup>. Podstawą obliczenia zaliczki jest dochód, (czyli przychód pomniejszony o koszty uzyskania przychodu), od którego odliczone zostają składki na ubezpieczenia społeczne. Zaliczkę w wysokości 18% tak obliczonej kwoty obniża się następnie o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne (na wniosek podatnika mogą być pobierane zaliczki w wysokości 32%)<sup>31</sup>. Od

---

<sup>29</sup> *Ibidem.*

<sup>30</sup> *Ibidem.*

<sup>31</sup> *Ibidem.*

1 stycznia 2003 r., rozszerzony został obowiązek poboru zaliczki na wszystkie dochody z tytułu praw majątkowych (wcześniej dotyczyło to jedynie dochodów z praw własności intelektualnej)<sup>32</sup>.

W podatku dochodowym od osób fizycznych, podstawą opodatkowania jest przychód pomniejszony o koszty uzyskania przychodu (czyli dochód). Za koszty uzyskania przychodu uznaje się „koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów”, do których nie zalicza się pewnej kategorii kosztów wymienionych w art. 23 u.p.d.o.f. Ogólną zasadą jest przyporządkowywanie kosztów uzyskania przychodów do źródła przychodów, z jakim są związane, ale w kilku przypadkach ustawodawca przewidział zryczałtowane koszty uzyskania przychodów lub postanowił o nie ustalaniu w stosunku do pewnych kategorii przychodów kosztów ich uzyskania. Zakwalifikowanie przychodów, jako pochodzących z „tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych (...) lub rozporządzania przez nich tymi prawami” umożliwia podatnikom zastosowanie korzystnego rozwiązania w postaci ryczałtowych kosztów uzyskania przychodu w wysokości 50% (o czym mowa w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f.).

Od 1 stycznia 2013 r.<sup>33</sup> koszty uzyskania przychodów określone przez twórców ograniczone są jednak limitem - jak stanowi art. 22 ust. 9a u.p.d.o.f., koszty te nie mogą przekroczyć 1/2 kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej. Zgodnie z art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., począwszy od 2009 r., górną granicę pierwszego przedziału stanowi kwota 85.528 zł, co oznacza, że limit kosztów uzyskania przychodów, które będzie można odpisać wynosi 42.764 zł. Pamiętać jednak należy, że koszty uzyskania przychodu w tym przypadku oblicza się od przychodu po potrąceniu przez płatnika w danym miesiącu składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenia chorobowe, których podstawą wymiaru jest ten przychód. Jeżeli w danym roku określony limit zostanie przekroczony, płatnik nie powinien już potrącać żadnych kosztów.

Jak już wspomniano, przeniesienie praw autorskich może nastąpić także w ramach innych stosunków. Przede wszystkim wykonywanie utworów może następować

<sup>32</sup> Zob. *PIT. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex.

<sup>33</sup> Art. 22 ust. 9a dodany ustawą z dnia 24 października 2012 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. poz. 1278), która weszła w życie 1.01.2013 r., ma zastosowanie do dochodów uzyskanych (strat poniesionych) od 1.01.2013 r.



w ramach stosunków pracy, działalności gospodarczej, działalności wykonywanej osobiście<sup>34</sup>.

W przypadku, gdy artysta prowadzi działalność gospodarczą, w rozumieniu definicji z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., uzyskane przychody nie będą mogły być zakwalifikowane jako pochodzące z praw majątkowych, ale jako przychody z prowadzonej działalności gospodarczej i w związku z tym będą miały tu zastosowanie nieco odmienne regulacje.

### 3. OSIĄGANIE PRZYCHODÓW Z DZIAŁALNOŚCI WYKONYWANEJ OSOBIŚCIE

---

#### 3.1. Działalność wykonywana osobiście

Źródłem przychodów artysty może być działalność wykonywana osobiście. W ustawie brak definicji legalnej tego pojęcia, ale zastępuje ją zawarty w art. 13 u.p.d.o.f. zamknięty katalog kategorii działalności, które dla celów podatkowych różnią się od innych określonych w art. 10 u.p.d.o.f. źródeł przychodu, m.in. działalności gospodarczej, czy stosunku pracy<sup>35</sup>.

Jako działalność wykonywaną osobiście można więc określić działalność artystyczną, naukową, literacką, oświatową i publicystyczną, uprawianie sportu, działalność trenerską, udział w konkursach z dziedziny nauki, kultury i sztuki oraz dziennikarstwa, uzyskiwanie stypendiów sportowych, prowadzenie zawodów sportowych, a także m.in. działalność duchownych (ale nie na podstawie umowy o pracę), działalność polskich arbitrów uczestniczących w procesach arbitrażowych z partnerami zagranicznymi, czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych lub obywatelskich, wykonywanie określonych czynności, zleconych przez organ władzy lub administracji państwowej albo samorządowej, sąd lub prokuratora, na podstawie właściwych przepisów i inne.

Działalnością wykonywaną osobiście będą więc „wszelkiego rodzaju usługi, rozumiane jako stałe, powtarzające się działanie o charakterze nie tylko twórczym, ale przede wszystkim zarobkowym, zbliżone do działalności gospodarczej, lecz wykonywane samodzielnie (bez pomocy innych osób)”<sup>36</sup>. Za działalność wykonywaną

---

<sup>34</sup> Zob. *PIT. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex.

<sup>35</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

<sup>36</sup> S. Brzeszczyńska, *op. cit.*, s. 12.

osobiście uznano w ustawie także wykonywanie usług, na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, ale przy spełnieniu określonych przesłanek (art. 13 pkt 8 u.p.d.o.f.).

Ponieważ pojęcie działalności wykonywanej osobiście scharakteryzowane zostało przez rodzaje czynności wchodzące w jej zakres, bez dookreślenia zestawu cech charakterystycznych dla takiej działalności, w niektórych przypadkach pojawia się problem, czy dane czynności nie powinny zostać zakwalifikowane do innego źródła przychodu, np. działalności gospodarczej. Szczególnie, jeśli chodzi o kontrakty menedżerskie, lub wykonywanie określonych czynności na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło (wyłącznie na rzecz osób prawnych lub jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej), dopuszczalne zarówno w przypadku działalności wykonywanej osobiście, ale także działalności gospodarczej. Do kryteriów odróżniających obydwie formy działalności będą cechy charakterystyczne dla działalności gospodarczej: rejestracja, zarobkowy cel działalności, prowadzonej we własnym imieniu i na własny rachunek, w sposób zorganizowany i ciągły. Cechy te nie mają znaczenia przy ocenie działalności wykonywanej osobiście. Wykonywanie działalności osobiście nie jest związane z obowiązkiem rejestracji w urzędzie skarbowym<sup>37</sup>. Dodatkowo, jeśli zostaną spełnione przesłanki z art. 5b ust. 1 u.p.d.o.f., określające dodatkowe warunki wykluczające możliwość uznania czynności za pozarolniczą działalność gospodarczą, to przychody uzyskiwane przez podatnika zostaną uznane za pochodzące z działalności wykonywanej osobiście, (jeśli nie zostaną uznane za przychody z pracy)<sup>38</sup>.

### **3.2. Przedmiot opodatkowania - przychody z działalności wykonywanej osobiście**

Przychodami z działalności wykonywanej osobiście są więc poszczególne kategorie przychodów określonych w art. 13 u.p.d.o.f. Do źródeł przychodów z działalności wykonywanej osobiście, ustawodawca zaliczył także m.in. przychody z działalności artystycznej, naukowej, literackiej, oświatowej i publicystycznej, uprawiania sportu, działalności trenerskiej, z tytułu udziału w konkursach z dziedziny nauki, kultury i sztuki oraz dziennikarstwa, stypendia sportowe i przychody sędziów z tytułu prowadzenia zawodów sportowych.

---

<sup>37</sup> Zob. *PIT. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex.

<sup>38</sup> *Ibidem*.

Przede wszystkim jednak, aby można było zakwalifikować działalność w ten sposób, nie może ona być wykonywana w ramach stosunku pracy ani działalności gospodarczej (jak również pozostałych kategorii źródeł przychodów określonych w art. 10 u.p.d.o.f.).

Jednakże, zgodnie z interpretacją ogólną Ministra Finansów z dnia 21 maja 2014 r.<sup>39</sup>, przychody uzyskane w ramach katalogu działalności uznanych za działalności wykonywane osobiście, mogą być przez podatnika dla celów podatkowych zaliczone do przychodów z działalności gospodarczej. Dla takiej kwalifikacji konieczne jest jednak, aby przychody te faktycznie były uzyskiwane w ramach prowadzonej działalności gospodarczej (zgodnie z definicją z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f.) i jednocześnie nie zachodziły łącznie przesłanki negatywne wymienione w art. 5b ust. 1 u.p.d.o.f. (określające, jakich czynności nie uznaje się za pozarolniczą działalność gospodarczą).

Jeżeli charakter wykonywanej pracy, odpowiada charakterystyce działalności z art. 13 u.p.d.o.f., ale praca wykonywana jest na podstawie umowy o pracę, to w przypadku braku szczególnych regulacji między stronami, wynagrodzenie wypłacane na podstawie tej umowy kwalifikuje się dla celów opodatkowania jako przychód ze stosunku pracy<sup>40</sup>.

Odrębnym rodzajem przychodu z działalności wykonywanej osobiście są przychody uzyskiwane na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, które aby mogły być uznane za pochodzące z działalności wykonywanej osobiście, muszą spełniać szczególne przesłanki wymienione w art. 13 pkt 8 u.p.d.o.f. Przychody w tym wypadku uzyskiwane mają być wyłącznie od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, osób prawnych lub ich jednostek organizacyjnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, a także od właściciela nieruchomości, z wyjątkiem przychodów uzyskanych na podstawie umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej oraz przychodów uzyskanych z tytułu umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze<sup>41</sup>.

<sup>39</sup> Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 21 maja 2014 r. (DD2/033/30/KBF/14/RD-47426), Dz.Urz. MF z 2014 r. poz. 21.

<sup>40</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

<sup>41</sup> Ibidem.

Jeżeli artysta świadczy usługi na podstawie umów zlecenia lub umów o dzieło, ale wyłącznie podmiotom innym niż osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, a równocześnie nie jest zarejestrowany jako przedsiębiorca, wykonujący faktycznie działalność w celach zarobkowych, zawodowo we własnym imieniu i na własny rachunek, to wynagrodzenie uzyskane z tytułu tych umów, także należy zakwalifikować do źródła przychodów, jakim jest działalność wykonywana osobiście - biorąc pod uwagę, wspomniane założenia, „nawet stałe świadczenie umów zlecenia lub umów o dzieło (...), nie stanowi przesłanki obligującej podatnika do dokonania wpisu do ewidencji działalności gospodarczej”<sup>42</sup>.

W przypadku podatnika, który prowadzi działalność gospodarczą, dla zakwalifikowania uzyskanych przychodów do źródła przychodów, jakim jest działalność wykonywana osobiście, nie ma decydującego znaczenia katalog podmiotów, od których uzyskiwane są przychody z tytułu usług na podstawie umowy zlecenia czy umowy o dzieło zawarty w art. 13 pkt 8 u.p.d.o.f. Ten problem poruszony został w wyroku NSA z dnia 9 marca 2011 r.<sup>43</sup> "(...) działalność gospodarczą w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. od działalności wykonywanej osobiście określonej w art. 10 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f. odróżnia nie tyle fakt realizowania osobiście działalności na rzecz określonego kręgu podmiotów niemających przymiotu «ludności» (o czym mowa w art. 13 pkt 8 tej ustawy), ale zarobkowy, zorganizowany, zawodowy, określony administracyjnoprawnie i ciągły (powtarzalny i stały) charakter prowadzonej działalności, mającej, z uwagi na powyższe przymioty, charakter działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o działalności gospodarczej, pozwalający na uczestnictwo w obrocie gospodarczym. O kwalifikacji danego rodzaju przychodów do określonego źródła nie może decydować bowiem tylko ta okoliczność, na rzecz jakich podmiotów podatnik świadczy swoje usługi, lecz przesłanki istotne dla kwalifikacji danego rodzaju działalności jako działalności gospodarczej”<sup>44</sup>. Stanowisko sądu podzielają organy podatkowe<sup>45</sup>.

---

<sup>42</sup> Ibidem.

<sup>43</sup> Wyrok NSA z dnia 9 marca 2011 r. (II FSK 1952/09).

<sup>44</sup> Wyrok NSA z dnia 9 marca 2011 r. (II FSK 1952/09).

<sup>45</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 21 lipca 2011 r. (IBPBII/1/415-533/11/HK) oraz z 5 czerwca 2014 r. (IBPBI/1/415-325/14/BK); Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 12 lipca 2010 r. (IPPB1/415-283/10-4/MT). Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 22 maja 2014 r. (DD2/033/30/KBF/14/RD-47426), Dz.Urz. MF z 2014 r. poz. 21.

Jak należałoby jednak zakwalifikować przychody w przypadku, gdy podatnik prowadzący działalność gospodarczą, jednocześnie zawiera umowę zlecenia, na mocy której ma wykonywać czynności zbieżne z tymi, które świadczy w ramach prowadzonej działalności gospodarczej? W doktrynie pojawia się pogląd, iż w takim wypadku to sam podatnik decyduje, czy przychody z umowy zlecenia zaliczyć do źródła jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza<sup>46</sup>. W interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 18 lutego 2013 r.<sup>47</sup> uznano, że jeżeli umowa zlecenia nie została zawarta w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, to uzyskane w ten sposób przychody mogą być zakwalifikowane, jako pochodzące z działalności wykonywanej osobiście<sup>48</sup>.

Powyższe uwagi dotyczące kwestii uzyskiwania przez twórcę dochodów na podstawie umów o dzieło spotkały się jednak w piśmiennictwie z krytyką, a argumentem na rzecz tego punktu widzenia jest argument, iż „zawarcie umowy o dzieło nie ma nic wspólnego z twórczością”<sup>49</sup>. Warto uzupełnić charakterystykę spornej umowy - umowa o dzieło zakłada, iż przyjmujący zamówienie zobowiązuje się do realizacji określonego dzieła, a zamawiający zobowiązuje się do wypłaty wynagrodzenia (art. 627-646 K.c.). W przypadku zaś umowy zlecenia, przyjmujący zlecenie zobowiązuje się do dokonania określonej czynności prawnej w stosunku do zlecającego (art. 734-751 K.c.)<sup>50</sup>. W orzecznictwie przyjęto, iż „jeżeli przedmiotem umowy o dzieło ma być utwór w rozumieniu art. 1 ust. 1 ustawy z 4.2.1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (...), to wówczas przedmiot oznaczenia dzieła powinien być tak określony, aby obowiązkiem przyjmującego zamówienie było dostarczenie zamawiającemu dzieła będącego rezultatem działalności twórczej, o indywidualnym charakterze, ustalonego w skonkretyzowanej przez strony postaci”<sup>51</sup>. Jednak do tego źródła nie można zakwalifikować przychodów z tytułu zawartej umowy agencyjnej<sup>52</sup>.

<sup>46</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

<sup>47</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 18 lutego 2013 r. (ITPB1/415-1274/12/HD).

<sup>48</sup> Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 6 czerwca 2014 r. (IPPB2/415-146/14-4/PW), z 14 listopada 2014 r. (IPPB1/415-984/13-2/KS), oraz z 2 lipca 2015 r. (IPPB1/4511-415/15-4/ES).

<sup>49</sup> S. Brzeszczyńska, *op. cit.*, s. 12.

<sup>50</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

<sup>51</sup> Wyrok SN z dnia 18 czerwca 2003 r. II CKN 269/01.

<sup>52</sup> Wyrok NSA z dnia 28 października 2008 r. I FSK 1321/07.

We wcześniejszej części opracowania wspomniano, iż jednoznaczne zakwalifikowanie działalności artysty może być problematyczne. Tutaj pojawia się kolejny problem - przychody czerpane z działalności artystycznej, literackiej, naukowej, trenerskiej, oświatowej i publicystycznej często pochodzą z przeniesienia lub uprawnienia osób trzecich do korzystania z praw autorskich, co kwalifikuje te przychody, jako pochodzące z praw majątkowych. Jednakże jeżeli powyższe czynności odbyły się w związku z wykonaniem zawartej umowy - powstałe w ten sposób przychody będą kwalifikowane jako pochodzące z działalności wykonywanej osobiście<sup>53</sup>.

### **3.3. Sposób kwalifikacji przychodów i opodatkowania dochodów z działalności wykonywanej osobiście**

Artysta osiągający dochody z działalności wykonywanej osobiście, podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych, według progresywnej skali podatkowej, czyli w zależności od wysokości uzyskanego dochodu opodatkowanie wynosi 18% lub 32%. Na podatniku o nieograniczonym obowiązku podatkowym ciąży więc obowiązek wpłacania zaliczek na podatek dochodowy. W przypadku podatnika o ograniczonym obowiązku podatkowym, zastosowanie ma zryczałtowany podatek dochodowy. Ze względu na fakt, że świadczenia, o których mowa, mogą nie mieć charakteru stałego, zaliczka nie jest wpłacana miesięcznie, ale należna jest od każdej wypłaty lub każdorazowego postawienia powstałego przychodu do dyspozycji podatnika<sup>54</sup>.

Do poboru zaliczek zobowiązani są, jako płatnicy: osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, osoby prawne i ich jednostki organizacyjne, oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują wypłat z tytułu działalności wykonywanej osobiście (art. 13 u.p.d.o.f.) oraz z tytułu praw majątkowych (art. 18 u.p.d.o.f.)<sup>55</sup>. Tak więc, osoba fizyczna, nieprowadząca działalności gospodarczej, dokonująca wypłaty należności np. z tytułu zlecenia, nie ma obowiązku pobrania i odprowadzenia zaliczki na podatek dochodowy<sup>56</sup>.

---

<sup>53</sup> Zob. *PIT. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex.

<sup>54</sup> *Ibidem*.

<sup>55</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

<sup>56</sup> Zob. *PIT. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex.

Wysokość pobieranej zaliczki wynosi 18% należności pomniejszonej o koszty uzyskania przychodów oraz składki na ubezpieczenia społeczne. W ten sposób obliczoną zaliczkę, zmniejsza się następnie o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne (ale nie może ona przekroczyć 7,75% podstawy wymiaru tej składki). Na wniosek podatnika, może być do zaliczka zastosowana wyższa stawka, czyli 32%<sup>57</sup>. Obliczone i pobrane zaliczki na podatek dochodowy wpłacane są w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym został uzyskany dochód. Do rozliczenia rocznego, m.in. z umów zlecenia i umów o dzieło, służy sporządzana przez płatnika "Imienna informacja o dochodach oraz o pobranych zaliczkach na podatek dochodowy" (formularz według wzoru PIT-11). Informacja ta przesyłana jest przez płatnika podatnikowi i urzędowi skarbowemu przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy, według jego miejsca zamieszkania wykonuje swoje zadania, w terminach określonych w art. 42 ust. 2 pkt 1 i art. 45ba ust. 4 u.p.d.o.f., (czyli w zależności od formy składania – do końca stycznia lub końca lutego roku następującego po roku podatkowym)<sup>58</sup>.

W przypadku działalności wykonywanej osobiście, podobnie jak w przypadku praw majątkowych, zastosowanie ma ryczałtowe określenie kosztów uzyskania przychodu. Jednak w tym przypadku artysta może określić koszty w wysokości 20% uzyskanego przychodu (zgodnie z regulacją art. 22 ust. 9 pkt 4 u.p.d.o.f.). Jeżeli jednak udowodni, że jego koszty były wyższe, wówczas przyjmuje się je w wysokości faktycznie poniesionej<sup>59</sup>. Płatnik nie ma obowiązku pobierania zaliczek, jeżeli podatnik złoży oświadczenie, że wykonywane przez niego usługi świadczone są w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. (jeśli świadczy je na podstawie umowy-zlecenia lub umowy o dzieło)<sup>60</sup>.

W pewnych sytuacjach opodatkowanie będzie miało formę ryczału. Przede wszystkim chodzi tu o sytuację, gdy artysta świadczący usługi w ramach działalności wykonywanej osobiście ma w Polsce ograniczony obowiązek podatkowy. Wówczas, zgodnie z regulacją art. 29 u.p.d.o.f. podatek pobiera się w formie ryczału w wysokości 20% dochodu. Podobnie będzie w przypadku, gdy należności z tytułu działalności

<sup>57</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

<sup>58</sup> Ibidem.

<sup>59</sup> Ibidem.

<sup>60</sup> Zob. PIT. *Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex.

wykonywanej osobiście nie przekroczyć 200 zł. Zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 5a u.p.d.o.f., w takiej sytuacji opodatkowanie wynosić będzie 18% przychodu (bez pomniejszania o koszty uzyskania przychodu)<sup>61</sup>.

Działalność wykonywana osobiście może być skierowana zarówno do spółek (wówczas obowiązki podatkowe spoczywają na tych podmiotach - płatnikach podatku), ale także do osób prywatnych (w takiej sytuacji jednak za obowiązki podatkowe odpowiedzialna jest osoba wykonująca działalność osobiście).

## **4. ARTYSTA PROWADZĄCY DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZĄ**

### **4.1. Działalność gospodarcza**

Działania związane z twórczością i działalnością artystyczną często mają cechy działalności gospodarczej. Również ustawodawca dopuszcza możliwość uznania twórców i artystów za przedsiębiorców - „potraktowanie działalności twórczej i artystycznej jako działalności gospodarczej oraz jej legalizacja np. w formie działalności gospodarczej prowadzonej przez osobę fizyczną pozwala występować w obrocie gospodarczym w sposób legalny. Umożliwia również nabywanie niezbędnych narzędzi i wyposażenia w ramach kosztów działania przedsiębiorcy”<sup>62</sup>. Choć działalność gospodarcza sprzyja poczuciu większej kontroli własnej działalności artysty, to wiąże się z koniecznością płacenia składek na ubezpieczenia społeczne, a także kosztami operacyjnymi, co niestety może być problematyczne, szczególnie na początkowym etapie<sup>63</sup>. W celu uzyskania praw do emerytury, działalność artystyczna musi zostać za taką uznana przez Komisję do Spraw Zaopatrzenia Emerytalnego i Twórców (o czym wspomniane było przy okazji definicji działalności twórczej, w poprzednim rozdziale), co w związku z brakiem definicji legalnej takiej działalności, może okazać się problematyczne. Stąd wybór przez artystę rejestracji swojej działalności może okazać się całkiem korzystny<sup>64</sup>.

Jak ustalono już we wcześniejszych fragmentach opracowania, dla zakwalifikowania przychodów, jako pochodzących z działalności gospodarczej kluczowe

---

<sup>61</sup> Ibidem.

<sup>62</sup> W. Wytrązek, *op. cit.*, s. 10.

<sup>63</sup> Ibidem, s. 11.

<sup>64</sup> Ibidem, s. 11.



znaczenie będzie mieć określenie samego pojęcia tej formy działalności. Działalność gospodarcza została zdefiniowana na potrzeby prawa podatkowego w Ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i zgodnie z definicją oznacza: „działalność zarobkową: wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową, polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż, polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych - prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły”. Dodatkowym wymogiem jest, żeby uzyskane z tak określonej działalności przychody nie były zaliczone do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2, 4 - 9 u.p.d.o.f. W art. 5b u.p.d.o.f. znajdują się dodatkowo wymienione warunki, które wykluczają uznanie danych czynności za pozarolniczą działalność gospodarczą. Należy pamiętać, że powyższe regulacje stanowią *lex specialis* w stosunku do przepisów Ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej<sup>65</sup>, w której w art. 2 znajduje się definicja legalna działalności gospodarczej<sup>66</sup>. W rozumieniu tej ustawy za działalność gospodarczą uznaje się każdą zarobkową działalność wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodową, wykonywaną w sposób zorganizowany i ciągły. Pojęcie działalności gospodarczej tak zdefiniowane określa kryterium ekonomicznej klasyfikacji działalności, cele zarobkowe działalności i sposób jej wykonywania ze względu na organizację i częstotliwość<sup>67</sup>. Pojęcie działalności gospodarczej z ustawy podatkowej ma jednak szerszy zakres znaczeniowy.

W orzecznictwie często pojawia się pogląd, że prowadzenie działalności gospodarczej jest kategorią o charakterze obiektywnym, bez względu na przekonanie podatnika. Określonego rodzaju działalność zarobkowa może być uznana za działalność gospodarczą, nawet jeżeli nie zostanie poddana rejestracji w odpowiednich rejestrach i ewidencjach. Wówczas przychody z tej działalności będą kwalifikowane jako pochodzące z pozarolniczej działalności gospodarczej i zostaną poddane opodatkowaniu zgodnie z art. 14 u.p.d.o.f. - „zarobkowa, a niezgłoszona działalność, polegająca na ciągłym «prywatnym» imporcie towarów w celu ich dalszej odprzedaży, jest

<sup>65</sup> Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, Dz.U. z 2004 r. Nr 173, poz. 1807.

<sup>66</sup> Zob. *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, (red.) C. Kosikowski, LexisNexis, Warszawa 2013, s. 15.

<sup>67</sup> *Ibidem*, s. 15.

działalnością gospodarczą w rozumieniu u.p.d.o.f., zaś przychody z niej powinny być opodatkowane na zasadach art. 14, a nie jako przychody ze źródła przychodów wskazanego w art. 10 ust. 1 pkt 8<sup>68</sup>.

Za działalność gospodarczą uznawane jest także wykonywanie wolnego zawodu. Choć brak definicji legalnej wolnego zawodu, to w celu zdefiniowania tego pojęcia należy sięgnąć do art. 86 Ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych<sup>69</sup>, który definiuje spółkę partnerską, oraz art. 88 k.s.h. określającego jakie podmioty wchodzi w skład spółki partnerskiej powołanej w celu wykonywania wolnego zawodu<sup>70</sup>.

Pojęcie działalności gospodarczej w rozumieniu Ustawy o podatku od towarów i usług nie jest tożsame z pojęciem pozarolniczej działalności gospodarczej na gruncie Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu Ustawy o podatku od towarów i usług, niekoniecznie będzie powodowało przychody kwalifikowane do źródła jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza w rozumieniu Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przypadki odwrotne również są możliwe, aczkolwiek rzadkie<sup>71</sup>.

#### 4.2. Przedmiot opodatkowania - przychody z działalności gospodarczej

Definicja pozarolniczej działalności gospodarczej jest definicją uniwersalną, a dla uzyskiwania przychodów z tego źródła podatnik nie ma obowiązku posiadać statusu przedsiębiorcy. Przychody z działalności gospodarczej zdefiniowane zostały w art. 14 u.p.d.o.f. i są to otrzymane lub należne kwoty uzyskane w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Z zakwalifikowaniem przychodów, jako przychodów z działalności gospodarczej wiąże się jednak kilka problemów. Przede wszystkim niektóre z przychodów mogą być alternatywnie zakwalifikowane, jako przychody z kapitałów pieniężnych lub praw majątkowych. Czasami problem sprawia także kwestia rozstrzygnięcia o tym, czy przychód pochodzi z działalności wykonywanej osobiście, czy właśnie z działalności

<sup>68</sup> Zob. *PIT. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex, wyrok NSA z dnia 1 kwietnia 1998 r., SA/Sz 1187/97, wyrok NSA z dnia 13 listopada 1998 r., I SA/Lu 1122/97.

<sup>69</sup> Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, Dz.U. z 2000 r. Nr 94, poz. 1037., dalej jako k.s.h.

<sup>70</sup> Zob. *PIT. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex.

<sup>71</sup> *Ibidem.*

gospodarczej. Kwestia ta jest o tyle istotna, że strat z danych źródeł nie można pokrywać z dochodów pochodzących z innych źródeł. Dany przychód może pochodzić tylko z jednego źródła, nie może być on zakwalifikowany częściowo do jednego, a częściowo do innego źródła<sup>72</sup>.

Dominującym poglądem doktryny i orzecznictwa jest kwalifikowanie przychodów, jako pochodzących z działalności gospodarczej, o ile nie można zaliczyć ich do innych źródeł przychodów wymienionych w art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f<sup>73</sup>. Wynika to wprost z treści definicji pozarolniczej działalności gospodarczej zawartej w słowniczku ustawowym, w której podkreślono, że chodzi o działalność, „z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9”<sup>74</sup>. W wyroku NSA z dnia 18 maja 2010 r. uargumentowano to w następujący sposób: "Nawet w sytuacji spełnienia przez podatnika warunku przewidzianego w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., wskazującego na to, że w ramach działalności wykonywanej zarobkowo, w sposób zorganizowany i ciągły, we własnym imieniu, na własny lub cudzy rachunek, podatnik osiąga przychody, które jednocześnie odpowiadają opisowi przychodów z innego niż pozarolnicza działalność gospodarcza źródła przychodu i nie zostały zaliczone w sposób jednoznaczny do przychodów z tej działalności, to przychody te stanowią przychód z tego innego źródła”<sup>75</sup>. Jeżeli zakwalifikowanie danych przychodów do innego źródła okaże się niemożliwe, a osiągnięcie przychodu jest wynikiem działalności zarobkowej wykonywanej w sposób zorganizowany i ciągły, wówczas przychód może zostać przydzielony do źródła jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza<sup>76</sup>.

Ze stanowiskiem wyrażonym w wyroku nie zgadza się jednak B. Brzeziński, który wskazuje na pewne niedopatrzenia związane z wykładnią obowiązujących przepisów<sup>77</sup>. Zgodnie z przedstawionymi argumentami, jako problem „wyjściowy” wskazano niefortunną regulację ustawodawcy, który w art. 5a pkt 6 lit. c *in fine* u.p.d.o.f. zbędnie umieścił zastrzeżenie o możliwości zaliczeniu przychodów do kategorii jaką jest

---

<sup>72</sup> Ibidem.

<sup>73</sup> Ibidem.

<sup>74</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

<sup>75</sup> Wyrok NSA z dnia 18 maja 2010 r. (II FSK 47/09).

<sup>76</sup> Zob. *PIT. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex.

<sup>77</sup> B. Brzeziński, *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 maja 2010 r. (II FSK 47/09)*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2014, Nr 3, B. Brzeziński, *Działalność gospodarcza czy inne źródło przychodów - łamigłówka rozwiązana...*, Przegląd Podatkowy 2015, Nr 2.

działalność gospodarcza dopiero w razie, gdy nie można zaliczyć ich do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9 u.p.d.o.f.<sup>78</sup>. Należy podkreślić, że kategoryzacja źródeł przychodów z art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f. ma „charakter zupełny, formalnie w pełni rozłączny”<sup>79</sup>, co oznacza, że jest możliwe zakwalifikowanie konkretnego przychodu do konkretnej, jednej kategorii źródeł (rozłączność), oraz że każdy przychód jest objęty podatkiem dochodowym (zupełność). Zaliczenia przychodów do konkretnej kategorii należy więc przypisać do jednej kategorii, bez rozważań, czy istnieje możliwość zaliczenia do innej. Takie rozwiązanie mogłoby być zastosowane w przypadku kategorii „inne” z art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f., gdy dany przychód nie jest objęty żadnym z zakresów pozostałych źródeł<sup>80</sup>.

Podsumowując powyższe rozważania, pozostaje wniosek, że dla uznania przychodów za pochodzące z działalności gospodarczej, należy przeanalizować cechy tej działalności, a nie stosować nie w pełni logiczne metody wykładni - „jeśli jakiś rodzaj aktywności podatnika ma cechy działalności gospodarczej, to dla celów opodatkowania jest źródłem przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. Jeśli natomiast nie ma takich cech, to może być zaliczony do innego źródła przychodów”<sup>81</sup>.

Ponadto, w art. 14 ust. 2 u.p.d.o.f. w drodze uzupełnienia definicji, zawarto otwarty katalog przychodów, które zalicza się do przychodów z działalności gospodarczej.

#### **4.2.1. Przychody ze zbycia rzeczy lub praw majątkowych, a przychody z działalności gospodarczej**

W kontekście działalności artystów, bardzo istotną kwestią jest rozliczenie przychodów ze zbycia praw majątkowych, co zostało przeanalizowane we wcześniejszej części opracowania. Jednak w związku z tym, iż kwestia ta nie jest oczywista, należy poddać ją ponownej analizie w kontekście działalności gospodarczej.

Jak już była o tym mowa, odpłatne zbycie praw majątkowych stanowi osobne źródło przychodów. Natomiast przychody z tworzenia i sprzedaży utworów, jeżeli są

<sup>78</sup> B. Brzeziński, *Działalność gospodarcza czy inne źródło przychodów*, op. cit., s. 14.

<sup>79</sup> B. Brzeziński, *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 maja 2010 r....*, op. cit., s. 212.

<sup>80</sup> *Ibidem*, s. 212.

<sup>81</sup> B. Brzeziński, *Działalność gospodarcza czy inne źródło przychodów*, op. cit., s. 15.

uzyskiwane w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, nie będą stanowiły przychodu z praw majątkowych zgodnie z art. 18 u.p.d.o.f., ale właśnie z działalności gospodarczej, o której mowa w art. 14 u.p.d.o.f.

Dopuszcza się możliwość zakwalifikowania uzyskanych ze zbycia praw majątkowych przychodów do tego źródła, jakim są przychody z praw majątkowych, gdy zakres przedmiotowy przychodów z działalności wykonywanej w ramach wolnego zawodu nie pokrywa się z zakresem przedmiotowym określonym dla pozarolniczej działalności gospodarczej<sup>82</sup>.

#### **4.2.2. Przychody z działalności wykonywanej osobiście, a przychody z działalności gospodarczej**

Choć dana działalność może być wykonywana albo w formie działalności wykonywanej osobiście, albo w formie działalności gospodarczej, ale dla obydwu form przewidziany został zestaw szczególnych cech (m.in. w stosunku do działalności wykonywanej osobiście, gdy ma być świadczona na podstawie umów zlecenia czy umów o dzieło, świadczenie tylko na rzecz przedsiębiorców). Jednakże w niektórych przypadkach cechy charakterystyczne dla działalności wykonywanej osobiście nie będą wystarczające by zakwalifikować daną działalność w ten sposób, ponieważ inne cechy przesądzą o tym, iż będzie to działalność gospodarcza<sup>83</sup>. Przede wszystkim będzie to świadczenie usług w sposób zorganizowany lub ciągły<sup>84</sup>.

Czasami niektóre czynności będące w przekonaniu podatnika prowadzeniem działalności gospodarczej, faktycznie stanowią osobiste wykonywanie usług (np. w przypadku samozatrudnienia lub świadczenia usług zarządczych z art. 13 pkt 9 u.p.d.o.f.). Tym bardziej, że samo zarejestrowanie działalności gospodarczej nie powoduje automatycznego kwalifikowania wszystkich przychodów podatnika do źródła pozarolnicza działalność gospodarcza. Właśnie w celu sprecyzowania, czym owa działalność gospodarcza jest lub nie jest, ustawodawca dodał wspomniany art. 5b

<sup>82</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

<sup>83</sup> Zob. *PIT. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex.

<sup>84</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

u.p.d.o.f. określający warunki, które wykluczają świadczenie czynności w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej<sup>85</sup>.

Działalność gospodarcza niejednokrotnie polega na świadczeniu usług na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło jedynie na rzecz osoby prawnej, jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej lub przedsiębiorcy (co wskazuje na pewne cechy działalności wykonywanej osobiście). Tego rodzaju działalność pozostaje nadal działalnością gospodarczą, gdyż inne cechy będą ją od działalności wykonywanej osobiście odróżniać. W związku z tym, w sytuacji gdy zarejestrowany jako podmiot gospodarczy podatnik, faktycznie wykonuje działalność w celach zarobkowych, zawodowo i we własnym imieniu, a działalność ma charakter zorganizowany i ciągły, przychody pochodzące z tej działalności zakwalifikowane zostaną do źródła jakim jest działalność gospodarcza, ponieważ to właśnie te charakterystyczne cechy, a nie świadczenie na rzecz określonego kręgu podmiotów będą decydować o charakterze działalności<sup>86</sup>.

#### 4.2.3. Najem, dzierżawa, a przychody z działalności gospodarczej

Najem może być odrębnym źródłem przychodów, ale przychody z najmu mogą być również uzyskiwane w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Jeśli najem jest związany z działalnością gospodarczą, będzie opodatkowany zgodnie z zasadami opodatkowania działalności gospodarczej. W przypadku najmu pomieszczeń wchodzących w skład nieruchomości użytkowanej na potrzeby działalności gospodarczej, przychody z tego tytułu mogą zostać rozliczone w ramach kosztów uzyskania przychodu. W tym przypadku przychód powstanie z chwilą, kiedy stanie się należny<sup>87</sup>.

Natomiast w przypadku wynajmu składników niezwiązanych z działalnością gospodarczą, albo w przypadku wynajmu składników majątku osobistego, przychody z tego tytułu będą opodatkowane na zasadach ogólnych. Poszukując odpowiedzi na pytanie, czym jest w związku z tym „majątek związany z działalnością”, należy posłużyć się wykładnią gramatyczną, zgodnie z którą „trzeba przyjąć, że chodzi o

---

<sup>85</sup> Ibidem.

<sup>86</sup> Zob. *PIT. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex.

<sup>87</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

składniki mienia, których posiadanie wiąże się z faktem wykonywania działalności gospodarczej. Ustawodawca nie wymaga, aby składniki te były wykorzystywane we wspomnianej działalności. Wystarczy istnienie związku z tą działalnością”<sup>88</sup>.

W kontekście działalności artystycznej, najem jest bardzo istotną formą umowy. Artysty i instytucje nie zawsze będą zainteresowani sprzedażą, bądź kupnem, szczególnie, jeśli chodzi o wschodzących artystów na których dzieła niekoniecznie istnieje wystarczający popyt. Nowym, interesującym trendem na rynku sztuki jest właśnie wynajem dzieł sztuki np. do biur. Nie wszyscy mogą sobie pozwolić na zakup często bardzo drogich dzieł sztuki, natomiast ich posiadanie niejednokrotnie kształtuje pozytywny wizerunek firmy. Jest to dla artysty także duża szansa na promocję własnej twórczości, niedużym kosztem (niestety też, nie tak dużym przychodem).

Od 1 stycznia 2007 r. zasadą generalną dotyczącą momentu powstania przychodu jest przyjęcie za datę jego powstania dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi albo częściowego wykonania usługi, nie późniejszy niż dzień: wystawienia faktury albo uregulowania należności (art. 14 ust. 1c u.p.d.o.f.). Przychód w związku z tym będzie powstawał z chwilą wydania rzeczy lub z chwilą wykonania usługi. Jeżeli jednak zostanie wcześniej wystawiona faktura, albo zostanie uregulowana należność, wówczas przyjmie się powstanie przychodu z tym dniem.

W kontekście tej regulacji pojawiają się wątpliwości, co do momentu powstania przychodu w przypadku uzyskania zaliczki na poczet towarów i usług, które zostaną wykonane w późniejszym okresie. Zgodnie z literalnym brzmieniem przepisu przychód należałoby uznać za powstały nie później niż w dniu uregulowania należności, a więc z chwilą otrzymania zaliczki. Tutaj istotne są jednak regulacje art. 14 ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.f., które wykluczają z przychodów z działalności gospodarczej m.in. pobrane wpłaty lub zarachowane należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych. W związku z tym, część doktryny opowiada się za przyjęciem, że zaliczki takie nie będą stanowić przychodu do momentu wykonania zobowiązań<sup>89</sup>.

---

<sup>88</sup> Ibidem.

<sup>89</sup> *Zob. PIT. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex.

### 4.3. Sposób kwalifikacji przychodów i opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej

Artysta-przedsiębiorca może wybrać formę opodatkowania działalności gospodarczej. W przypadku prowadzonej działalności gospodarczej, do wyboru ustawodawca pozostawił kilka możliwości:

- a) opodatkowanie na zasadach ogólnych (według skali podatkowej na poziomie 18% lub 32%),
- b) podatek liniowy 19%,
- c) podatek zryczałtowany<sup>90</sup>;

Wspólne dla tych form opodatkowania jest ustalanie dochodu ze źródła przychodu, natomiast zasady ustalania podstawy opodatkowania i wysokości podatku są odmienne. Wielkość przychodów podatników wykonujących działalność gospodarczą, ustalana jest na podstawie ksiąg rachunkowych albo na podstawie podatkowej księgi przychodów i rozchodów. W przypadku ryczału od przychodów ewidencjonowanych, formą dokumentacji jest ewidencja przychodów, a w przypadku karty podatkowej podatnicy zwolnieni są z obowiązku jakiejkolwiek ewidencji natomiast zobowiązani są do wydawania na żądanie klienta rachunków i przechowywania ich kopii przez okres 5 lat<sup>91</sup>.

#### 4.3.1. Opodatkowanie na zasadach ogólnych

Jeżeli podatnik wybrał podstawową formę opodatkowania, czyli według skali podatkowej, jego dochód z działalności gospodarczej łączy się z dochodami z innych źródeł przychodów.

Podatnik jest zobowiązany do wpłacania zaliczek, tak jak w przypadku działalności wykonywanej osobiście. Podatnik może wybrać jeden z dwóch sposobów obliczania zaliczki: albo zaliczki obliczane na zasadach ogólnych (art. 44 ust. 3 u.p.d.o.f.), albo zaliczki w uproszczonej formie (art. 44 ust. 6b-6g u.p.d.o.f.). Pierwszy polega na tym, że obowiązek wpłacenia pierwszej zaliczki powstaje w miesiącu w którym dochody ustalone zgodnie z zasadami ogólnymi z art. 26, 27 i 27b u.p.d.o.f. przekroczyły kwotę

---

<sup>90</sup> *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, H. Litwińczuk (red.), Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 50.

<sup>91</sup> *Ibidem*, s. 54-65.



powodującą obowiązek zapłacenia podatku, a zaliczka za dalsze miesiące ustalana jest w wysokości różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku, a sumą zaliczek za miesiące poprzedzające. Drugi sposób polega na tym, że podatnik wpłaca zaliczki miesięczne obliczone według stawek podatkowych obowiązujących w danym roku podatkowym, na podstawie 1/12 wykazanego w zeznaniu podatkowym dochodu, za rok poprzedzający dany rok podatkowy, albo za rok poprzedzający dany rok podatkowy o dwa lata. Zgodnie z art. 44 ust. 3 u.p.d.o.f. podatnicy kwalifikujący się, jako mali podatnicy (uzyskujący przychód ze sprzedaży nieprzekraczający równowartości 1 200 000 euro) oraz podatnicy rozpoczynający działalność (którzy w roku rozpoczęcia działalności oraz w okresie 2 lat, licząc od końca roku poprzedzającego rok rozpoczęcia nie prowadzili działalności w określonych ustawowo formach), mogą wpłacać zaliczki kwartalne. Podatnicy rozpoczynający prowadzenie działalności po raz pierwszy, o statusie małego przedsiębiorcy, mogą być zwolnieni z obowiązku wpłacania zaliczek<sup>92</sup>.

Podatnicy mają obowiązek składania zeznań rocznych do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym, a w przypadku uzyskania również dochodów, które nie podlegają kumulacji, nie zawiera ich w tym zeznaniu<sup>93</sup>.

#### **4.3.2. Podatek liniowy 19%**

Opodatkowanie dochodu według stawki liniowej w stosunku do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą regulują art. 9a i 30c u.p.d.o.f. Możliwość rozliczenia w ten sposób obwarowana jest jednak szczególnymi warunkami. Konieczne jest złożenie oświadczenia do kierownika urzędu skarbowego o wyborze tej formy opodatkowania, w terminie do 20 stycznia roku podatkowego, a w przypadku rozpoczynania działalności w trakcie trwania roku podatkowego, w terminie do dnia poprzedzającego dzień rozpoczęcia działalności, a najpóźniej w dniu uzyskania pierwszego przychodu<sup>94</sup>.

Taka forma opodatkowania nie jest dopuszczalna w stosunku do podatników, którzy w roku podatkowym wykonywali lub nadal wykonują w ramach stosunku pracy

<sup>92</sup> Ibidem, s. 59.

<sup>93</sup> Ibidem, s. 60.

<sup>94</sup> Ibidem, s. 61.

(lub spółdzielczego stosunku pracy). Opodatkowanie w tej formie dotyczy wówczas wszystkich form prowadzenia działalności. Podatnik ma prawo pomniejszenia dochodu o składki na ubezpieczenia społeczne, a podatku o składkę na ubezpieczenie zdrowotne. Nie może jednak korzystać z żadnych innych odliczeń, ani rozliczać się wspólnie z małżonkiem lub dzieckiem. Nie ma tutaj zastosowania także kwota zmniejszająca dochód do opodatkowania, tak jak jest to w przypadku skali podatkowej.

Podatnik zobowiązany jest wpłacać zaliczki w trakcie roku podatkowego, a także rozliczyć się rocznie. Wysokość zaliczki stanowi różnicę między podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku, a sumą zaliczek za poprzednie miesiące. Również w przypadku tej formy opodatkowania można zastosować przepisy dotyczące przedsiębiorców rozpoczynających działalność<sup>95</sup>.

### 4.3.3. Podatek zryczałtowany

Próbując rozważyć, czy artysta osiągający przychody z działalności gospodarczej może także wybrać zryczałtowaną formę opodatkowania, należy sięgnąć do przepisów Ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (dalej „u.z.p.d.f.”)<sup>96</sup>.

Działalność gospodarcza może być opodatkowana w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych, jak i w formie karty podatkowej. Opodatkowaniu ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych podlega pozarolnicza działalność gospodarcza osób fizycznych, ale może być także objęte wykonywanie wolnego zawodu. Na potrzeby ustawy wprowadzono definicję pojęcia wolnego zawodu, która stanowi zamknięty katalog wolnych zawodów i obejmuje: pozarolniczą działalność gospodarczą lekarzy, lekarzy stomatologów, lekarzy weterynarii, techników dentystycznych, felczerów, położne, pielęgniarki, tłumaczy oraz nauczycieli w zakresie świadczenia usług edukacyjnych polegających na udzielaniu lekcji na godziny. Opodatkowaniu w tej formie podlegają również dochody osiągane przez osoby fizyczne z tytułu najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze. Opłacanie podatku w formie ryczału wymaga jednak spełnienia kilku warunków: przede wszystkim w roku poprzedzającym rok podatkowy, uzyskanie przychodów z

<sup>95</sup> Ibidem, s. 62.

<sup>96</sup> Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. z 1998 r. Nr 144, poz. 930.

działalności prowadzonej wyłącznie samodzielnie w wysokości nieprzekraczającej 150 000 euro (w przypadku działalności prowadzonej w formie spółki, suma przychodów spółki również nie może przekroczyć 150 000 euro, ale to nie ma znaczenia w odniesieniu do artystów), oraz konieczność rozpoczęcia wykonywania działalności w danym roku podatkowym i nie korzystanie z opodatkowania w formie karty podatkowej. Wymiar podatku jest zróżnicowany, wyróżnia się pięć rodzajów stawek, w zależności od rodzaju działalności: 20% (wolne zawody, najem, dzierżawa), 17% (przychody określone w załączniku nr 2 do ustawy), 8,5 (m.in. dla przychodów z działalności usługowej), 5,5% (m.in. dla działalności wytwórczej), 3% (m.in. dla działalności usługowej w zakresie handlu). Teoretycznie więc można założyć, że powyższe regulacje nie uniemożliwiają artystom wyboru właśnie takiej formy opodatkowania<sup>97</sup>.

W przypadku karty podatkowej różnica polega na tym, że poszczególne rodzaje działalności opodatkowane są kwotowo, według tabeli będącej załącznikiem do ustawy. Ta forma opodatkowania przewidziana jest w szczególności w stosunku do działalności prowadzonej w małych rozmiarach, usługowej, bądź wytwórczo-usługowej.

Podatnik, który wybiera opodatkowanie w formie ryczałtu, zobowiązany jest złożyć pisemne oświadczenie do urzędu skarbowego o wyborze opodatkowania w tej formie za dany rok podatkowy, nie później niż do 20 stycznia roku podatkowego, natomiast w przypadku, gdy dana działalność rozpoczynana jest w trakcie trwania roku podatkowego, do dnia poprzedzającego dzień rozpoczęcia działalności, nie później jednak niż w dniu uzyskania pierwszego przychodu. Jeśli podatnik chciałby zmienić formę opodatkowania, ma obowiązek zgłoszenia tego faktu do 20 stycznia roku podatkowego. W przeciwnym razie uważa się, że jego działalność opodatkowana jest jak poprzednio.

Opodatkowanie w formach zryczałtowanych wyłącza możliwość rozliczenia wspólnego z małżonkiem oraz na zasadach przewidzianych dla osób samotnie wychowujących dzieci<sup>98</sup>.

Zanim dokonano zmiany ustawy zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne<sup>99</sup>, przychody z działalności

<sup>97</sup> *Prawo podatkowe przedsiębiorców, op. cit.*, s. 65.

<sup>98</sup> *Zob. PIT. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex.

artystycznej nie mogły być opodatkowane ryczałtem ewidencjonowanym. W Interpretacji prawa podatkowego wydanej przez Trzeci Urząd Skarbowy<sup>100</sup> wyraźnie wskazano, że działalność artystyczna, jako zakwalifikowana kodem PKWiU 92.31, mieściła się w wyłączeniu stanowiącym załącznik nr 2 do ustawy, ze względu na fakt, że w poz. 28 tego załącznika figurowały usługi związane z rekreacją i sportem - dział 92 PKWiU.

## 5. OSIĄGANIE PRZYCHODÓW ZE STOSUNKU PRACY

---

### 5.1. Stosunek pracy, a problematyka praw autorskich

Artysta może również uzyskiwać przychody z praw autorskich w ramach stosunku pracy. W art. 12 pr.aut. ustawodawca zdecydował jednak o tym, że w braku innych ustaleń (np. w umowie o pracę) zasadą jest, że to pracodawca nabywa majątkowe prawa autorskie do utworu, który stworzył jego pracownik w wyniku wykonywania obowiązków wynikających ze stosunku pracy, ale oczywiście w granicach wynikających z celu umowy o pracę i zgodnego zamiaru stron. Jako przykład twórców pracujących na podstawie umowy o pracę można powołać: osoby zatrudnione w działach marketingu (wykonujące prace wymagające twórczego zaangażowania), programistów i grafików komputerowych, nauczycieli opracowujących autorskie programy nauczania, innych pracowników, jeśli tworzą dzieła charakteryzujące się oryginalnością, niepowtarzalnością i indywidualnością<sup>101</sup>.

Zgodnie z art. 12 u.p.d.o.f. przychody pracownika ze stosunku pracy i tzw. stosunków pokrewnych pochodzić mogą ze stosunku służbowego, stosunku pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy. Przepisy te nie mają zastosowania w przypadku umów zlecenia czy umów o dzieło.

---

<sup>99</sup> Ustawa z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz. U. z 2010 r. Nr 219, poz. 1442.

<sup>100</sup> Interpretacja prawa podatkowego wydana przez Trzeci Urząd Skarbowy w Lublinie z dnia 26 września 2005 r. (D-3/415/18/05).

<sup>101</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

W prawie pracy wyróżnia się różne rodzaje stosunków prawnych, w ramach których pracownicy świadczą pracę na rzecz pracodawcy - przede wszystkim stosunki zobowiązaniowe i służbowe. Cechami charakterystycznymi dla tych stosunków jest dobrowolne, osobiste i odpłatne świadczenie pracy na rzecz pracodawcy, pod jego kierownictwem i na jego ryzyko, a także fakt, że uregulowane są przepisami prawa pracy. Inne stosunki prawne, na mocy których świadczona jest praca, określane są mianem „pracowniczych stosunków pracy”<sup>102</sup>. Jeśli chodzi o stosunki zobowiązaniowe, to zgodnie z Kodeksem pracy<sup>103</sup>, uprawnieniom jednej strony stosunku odpowiadają obowiązki drugiej, przy czym zachowana jest dobrowolność kontynuowania więzi prawnej, co przejawia przysługującą obydwu stronom możliwością zmiany istotnych warunków umowy o pracę. Ponadto pracownik podporządkowany jest pracodawcy, co charakteryzuje się tym, że pracodawca ma prawo wydawania pracownikowi poleceń, a pracownik ma obowiązek wykonywania tych poleceń<sup>104</sup>.

W przypadku stosunków służbowych z reguły pracodawcą jest państwo i jego jednostki organizacyjne lub podmioty należące do państwa, a pracownicy określane są mianem funkcjonariuszy. Podstawą zatrudnienia nie jest, jak w przypadku stosunku pracy, umowa o pracę, ale akt mianowania<sup>105</sup>.

Nakładczy stosunek pracy jest pojęciem doktryny prawa pracy. Praca nakładcza świadczona jest na podstawie umów cywilnoprawnych, czyli jest niepracowniczym stosunkiem zatrudnienia (nie zostaje nawiązany stosunek pracy w rozumieniu kodeksu pracy)<sup>106</sup>.

Spółdzielczy stosunek pracy nawiązywany jest między spółdzielnią pracy a jej członkiem w formie spółdzielczej umowy o pracę. Regulacje szczegółowe dotyczące tego stosunku pracy znajdują się w ustawie Prawo spółdzielcze<sup>107</sup>.

W związku z tym, że istnieje bardzo dużo zawodów, które związane są z wykonywaniem działań twórczych, co związane jest z powstawaniem utworów w rozumieniu prawa autorskiego, pojawia się pytanie o szczegółowe regulacje dotyczące

---

<sup>102</sup> A. M. Świątkowski, *Polskie prawo pracy*, LexisNexis, Warszawa 2014, s. 89.

<sup>103</sup> Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy, Dz.U. z 1974 r. Nr 24, poz. 141., dalej jako k.p.

<sup>104</sup> A. M. Świątkowski, *op. cit.*, s. 90.

<sup>105</sup> *Ibidem*, s. 95.

<sup>106</sup> Zob. *Kodeks pracy. Komentarz*, K. W. Baran (red.), Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 25 - 27.

<sup>107</sup> Ustawa z dnia 16 września 1982 r. Prawo spółdzielcze, Dz.U. z 1982 r. Nr 30, poz. 210.

rozstrzygnięcia do kogo należeć będą prawa autorskie w przypadku stosunku pracy<sup>108</sup>. W jakim zakresie sam autor może dysponować swoim dziełem, jeśli związany jest stosunkiem pracy? Jak już wcześniej ustalono, prawo autorskie do utworu przysługuje twórcy, który go stworzył. Jednak zgodnie z regulacjami prawa autorskiego, pracodawca, który zatrudnia twórcę nabywa majątkowe prawa autorskie na mocy stosunku pracy (tzw. utwór pracowniczy). Jest to oczywiście obwarowane szczególnymi warunkami, jakimi są cel umowy i zgoda stron. Żeby uznać utwór za pracowniczy, konieczne jest, aby powstał on w wyniku wykonywania obowiązków ze stosunku pracy. Wykonanie utworu może wynikać zarówno z treści umowy, jak i polecenia służbowego oraz wewnątrzzakładowych aktów prawa pracy. W przypadku jeśli np. projektant branżowy w pracowni architektoniczno-budowlanej, przy użyciu służbowego komputera tworzy rysunki do wydawanych przez siebie komiksów, to pomimo faktu wykonywania tych czynności na terenie zakładu pracy i w czasie pracy, pracodawca nie nabędzie praw majątkowych, gdyż nie mieści się to w zakresie obowiązków pracowniczych - „istotne jest zatem rozróżnienie, czy utwór powstał w ramach stosunku pracy, czy tylko «przy okazji», poza stosunkiem pracy”<sup>109</sup>. W celu ustalenia czy utwór powstał w wyniku wykonywania obowiązków pracowniczych należałoby zbadać dodatkowo, czy podczas tworzenia utworu pracownik pozostawał w stosunku podporządkowania pracodawcy lub osobie przez niego wskazanej, czy stosował się do wskazówek pracodawcy, czy realizacja danego utworu wchodziła w zakres działalności przedsiębiorstwa pracodawcy<sup>110</sup>.

Istotna jest również analiza celu umowy o pracę, którą należy interpretować z uwzględnieniem treści, ale także innych okoliczności istniejących przy jej zawieraniu. Mimo, że umowa o pracę z twórcą nie musi spełniać szczególnych wymogów, to zwraca się uwagę na kilka istotnych kwestii. Przede wszystkim, należy dokładnie określić zakres obowiązków pracownika, tak, aby nie było wątpliwości, że zadaniem jest tworzenie określonych utworów. Nie ma konieczności zawierania w umowie postanowień odnośnie pól eksploatacji, (o których mowa w art. 60 pr.aut.) - na pracodawcę przechodzą te prawa, które są związane z celem umowy. Jeśli chodzi o

---

<sup>108</sup> J. Basińska, *op. cit.*, s. 2.

<sup>109</sup> *Ibidem*, s. 2.

<sup>110</sup> *Ibidem*, s. 3.

osobiste prawa majątkowe to, jak wcześniej omówiono, nie podlegają one zbyciu, aczkolwiek w umowie o pracę mogą zostać zawarte postanowienia o nie wykonywaniu tych praw przez pracownika, bądź wykonywaniu w sposób niezakłócający pracodawcy korzystania z utworu<sup>111</sup>. Natomiast kwestia praw zależnych (czyli praw do korzystania i rozporządzania danym utworem) jest nieco problematyczna, ponieważ zgodnie z art. 46 pr.aut., jeżeli umowa nie stanowi inaczej, twórca zachowuje wyłączne prawo zezwalania na wykonywanie zależnego prawa autorskiego. Prawo autorskie chroni twórcę, dlatego najlepszym rozwiązaniem jest bardzo dokładne sprecyzowanie wszelkich oczekiwań dotyczących współpracy w umowie.

Wynagrodzenie z tytułu umowy o pracę obejmuje w tym wypadku także wynagrodzenie z tytułu nabycia autorskich praw majątkowych, ale strony mogą tą kwestię uregulować bardziej szczegółowo, gdy np. pracownik wykonuje jeszcze inne zadania, niezwiązane z tworzeniem utworów. Wówczas można w umowie wyodrębnić honorarium za tworzenie utworów i przenoszenie na pracodawcę praw do nich<sup>112</sup>.

## 5.2. Przedmiot opodatkowania - przychody ze stosunku pracy

Regulacja dotycząca przychodów ze stosunku pracy znajduje się w art. 12 u.p.d.o.f. Forma stosunku prawnego między pracodawcą a twórcą nie powinna mieć znaczenia dla przyjęcia ryczałtowych kosztów uzyskania przychodu, ale jest istotna w przypadku kwalifikacji przychodu z praw autorskich do źródła przychodu. Wynika to z faktu, iż stosunek prawny, w ramach którego wykonywane są prace twórcze, może regulować zarówno umowa o pracę, jak i umowa o dzieło lub umowa zlecenie. Dla obliczenia zaliczki na podatek dochodowy, płatnik wypłacający jednej osobie należności z różnych źródeł ma obowiązek zastosowania odpowiednich kosztów uzyskania przychodu, odpowiadających ich źródłom<sup>113</sup>.

Przychody ze źródła jakim jest stosunek pracy i tzw. stosunki pokrewne zostały zawarte w czterech kategoriach: wypłaty pieniężne, wartość świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, wartość świadczeń pieniężnych ponoszonych za pracownika, wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń. Ustawodawca poprzez

---

<sup>111</sup> Ibidem, s. 3.

<sup>112</sup> Ibidem, s. 4.

<sup>113</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

zastosowanie wyrażenia „w szczególności” wskazuje, że poszczególne kategorie przychodów mają charakter przykładowy i przychody z tego źródła stanowią katalog otwarty. W ustawie brak definicji legalnej przychodu ze stosunku pracy i stosunków pokrewnych, ale za przychody z tego źródła uznaje się: „wszelkiego rodzaju wypłaty i świadczenia w tym również koszty poniesione za pracownika, powodujące u niego przysporzenie majątkowe o trwałym charakterze, charakteryzujące się przyrostem jego aktywów albo zmniejszeniem pasywów, a mające swoje źródło w łączącym podatnika z pracodawcą stosunku pracy lub stosunku pokrewnym”<sup>114</sup>.

Co do zasady, za chwilę powstania przychodu z tytułu wynagrodzenia za pracę świadczoną na podstawie stosunku pracy uznaje się chwilę jego otrzymania przez pracownika lub postawienia mu go do dyspozycji, a nie datę, kiedy staje się należny<sup>115</sup>.

Ustalenie, czy dane świadczenie jest przychodem ze stosunku pracy lub stosunków pokrewnych ma bardzo istotne znaczenie dla określenia kosztów uzyskania przychodów w odpowiedniej wysokości, a następnie obliczenia należnego podatku i określenia w jaki sposób będzie pobrany. Zasadą jest, że przychodem ze stosunku pracy będzie świadczenie, które może otrzymać wyłącznie pracownik, np. wypłacony przez pracodawcę zasiłek chorobowy będzie przychodem z innych źródeł, w przeciwieństwie do wynagrodzenia za czas choroby, które na podstawie art. 92 § 1 k.p. stanowi przychód ze stosunku pracy<sup>116</sup>.

Przychody ze stosunku pracy najczęściej wypłacane są jako: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki (np. wyrównawczy, stażowy), premie i nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop, dodatkowe wynagrodzenie roczne (tzw. trzynastka), nagroda jubileuszowa, prowizje, świadczenia w naturze lub inne nieodpłatne lub częściowo odpłatne świadczenia zazwyczaj ponoszone bezpośrednio przez pracodawcę za pracownika<sup>117</sup>.

Niektóre przychody, mimo iż mają postać wypłat dokonywanych przez pracodawcę lub mają związek z danym stosunkiem pracy, nie stanowią przychodów ze stosunku pracy. Zaliczyć do nich należy w szczególności zasiłki chorobowe wypłacane przez pracodawcę (są to przychody z innych źródeł, zgodnie z art. 20 u.p.d.o.f.).

---

<sup>114</sup> Ibidem.

<sup>115</sup> Ibidem.

<sup>116</sup> Ibidem.

<sup>117</sup> Ibidem.



Częściowo zwolniona z opodatkowania jest wartość rzeczowych świadczeń dla pracowników, sfinansowanych ze środków związków zawodowych. Dopiero nadwyżka ponad kwotę 380 zł rocznie podlega opodatkowaniu (art. 21 ust. 1 pkt 67 u.p.d.o.f.)<sup>118</sup>.

### **5.3. Sposób kwalifikacji przychodów i opodatkowania dochodów ze stosunku pracy**

Dochody uzyskane ze stosunku pracy opodatkowane są stawką progresywną, a na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych wpłacane są zaliczki. Podstawę obliczenia i wysokość podatku ustala się zgodnie z art. 26 u.p.d.o.f. Płatnik, którym jest pracodawca, zobowiązany jest do potrącenia składek określonych w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych.

W przypadku twórców bardzo istotne jest określenie zakresu obowiązków pracowniczych, gdyż w ramach stosunku pracy może wystąpić sytuacja, w której za część przychodów będą przysługiwały wyższe koszty uzyskania przychodów - chodzi o przychody powstałe w związku ze zbyciem majątkowych praw autorskich.

W art. 22 ust. 2 u.p.d.o.f. określono, że koszty z tytułu stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej, w ryczałtowej formie wynoszą 111,25 zł miesięcznie, a za rok podatkowy nie więcej niż 1.335 zł (w przypadku jednego stosunku pracy, natomiast gdy podatnik uzyskuje przychody z więcej niż jednego stosunku pracy, przysługują mu wyższe koszty uzyskania przychodów). Dodatkowo przewidziane są koszty uzyskania przychodu w przypadku nie uzyskiwania przez podatnika dodatku za rozłąkę, przy miejscu stałego lub czasowego zamieszkania podatnika jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy<sup>119</sup>.

Jak już wspomniano we wcześniejszej części opracowania, w przypadku majątkowych praw autorskich istnieje możliwość odliczenia kosztów uzyskania przychodu w wysokości 50% uzyskanego przychodu, zgodnie z zasadami określonymi w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. Dla takiego preferencyjnego rozliczenia przychodów konieczne jest jednak wyraźne rozgraniczenie przychodów uzyskiwanych z

---

<sup>118</sup> Ibidem.

<sup>119</sup> E. Lis, *Twórca utworu ma prawo do podwyższonych kosztów*, Prawo i podatki 2015, Nr 121, s. 11.

majątkowych praw autorskich od pozostałych przychodów w ramach stosunku pracy (jeśli pracownik dodatkowo takie uzyskuje). Ryczałt kosztowy może odnosić się wyłącznie do tych elementów stosunku pracy, który obejmuje dyspozycją art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f.<sup>120</sup>.

Żeby móc zastosować 50% koszty uzyskania przychodu muszą zostać spełnione warunki: efekt pracy twórcy stanowi utwór w rozumieniu praw autorskich, pracownikowi przysługuje przymiot twórcy i uzyskuje on przychód z tytułu rozporządzenia prawami autorskimi<sup>121</sup>. W doktrynie funkcjonują dodatkowe wymogi dla zastosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodu: sprecyzowanie w umowie o pracę jaka część wynagrodzenia przysługuje pracownikowi z tytułu rozporządzania prawami autorskimi oraz głównie dla celów dowodowych prowadzenie przez pracodawcę ewidencji prac twórczych pozwalającą na rozgraniczenie czasu poświęconego na prace związane z utworami oraz inne zadania<sup>122</sup>.

Z punktu widzenia wymogów podatkowych bardzo istotne jest wyraźne wskazanie w umowie o pracę, że pracownik korzysta z prawa autorskiego. Wówczas, jeśli obowiązki określone w umowie o pracę dotyczą tworzenia utworów w rozumieniu prawa autorskiego, a wynagrodzenie za pracę jest równocześnie wynagrodzeniem za przeniesienie majątkowych praw autorskich do utworu, można zastosować koszty uzyskania przychodu w wysokości 50% (ograniczonego na mocy art. 22 ust. 9a u.p.d.o.f. limitem 1/2 kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., czyli od 2009 r. kwotą 42.764 zł). Natomiast, jeżeli w umowie brak odpowiednich postanowień określających korzystanie przez pracownika z praw autorskich, nie ma uzasadnienia dla zastosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodu<sup>123</sup>.

## 6. ZAKOŃCZENIE

---

Opracowanie miało na celu przeanalizowanie sytuacji prawnej szczególnego rodzaju podatnika jakim jest artysta. Jego szczególna pozycja wynika ze specyfiki pracy,

---

<sup>120</sup> J. Basińska, *op. cit.*, s. 5.

<sup>121</sup> E. Lis, *op. cit.*, s. 11.

<sup>122</sup> *Ibidem*, s. 12.

<sup>123</sup> J. Basińska, *op. cit.*, s. 6.

jaką podejmuje. Artysta działający na rynku sztuki spotyka się z wieloma regulacjami, które niekoniecznie są dla niego jasne i zrozumiałe. W zależności od tego, czy dany artysta decyduje się na działalność na rynku krajowym, czy też próbuje swoich sił na arenie międzynarodowej, trafia na zawilosci nie tylko przepisów polskich ustaw podatkowych, ale także jurysdykcji podatkowej krajów, w których prowadzi swoją działalność.

W opracowaniu nie zaprezentowano kwestii związanej z unikaniem podwójnego opodatkowania w przypadku artystów działających międzynarodowo. Warto jednak zaznaczyć, że wśród regulacji Modelu Konwencji OECD, osobne miejsce znalazły przepisy odnoszące się bezpośrednio do artystów. W Modelu Konwencji uwzględniono więc specyficzny charakter działalności artystycznej. Jednak po bardziej dokładnej analizie Modelu Konwencji, okazuje się, że nie tylko art. 17 MK OECD może mieć zastosowanie w przypadku rozliczania dochodów uzyskanych za granicą przez artystów, ale w zależności od formy działalności mogą być to także przepisy odnoszące się do: należności licencyjnych, dochodów z pracy, czy zysków przedsiębiorstw.

Jeśli chodzi natomiast o orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej<sup>124</sup> w odniesieniu do artystów, to należy wspomnieć, że jest ono mało oryginalne i dość ubogie. W chwili obecnej przy wyszukiwaniu według dziedziny „podatki” i hasła „artysta”, można odnaleźć tylko trzy sprawy dotyczące tego zakresu tematycznego: sprawa EMI Group przeciwko brytyjskiemu organowi podatkowemu (C-581/08)<sup>125</sup>, Komisja przeciwko Finlandii (C-169/00)<sup>126</sup> oraz sprawa Hoffmann (C-144/00)<sup>127</sup>, wszystkie z zakresu opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Jednakże w orzecznictwie Trybunału miała miejsce również bardzo interesująca sprawa Arnoud Gerritse przeciwko Finanzamt Neukölln-Nord (C-234/01)<sup>128</sup>, która na dzień dzisiejszy przy zastosowaniu wyżej wymienionych kryteriów nie znajduje się w wynikach wyszukiwania<sup>129</sup>. Sprawa ta była o tyle interesująca, że jej efektem było wskazanie, iż

<sup>124</sup> Dalej jako Trybunał Sprawiedliwości lub TS.

<sup>125</sup> Wyrok TS w sprawie EMI Group Ltd v The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-581/08, ECLI:EU:C:2010:559.

<sup>126</sup> Wyrok TS w sprawie Commission v Finland, C-169/00, ECLI:EU:C:2002:149.

<sup>127</sup> Wyrok TS w sprawie Hoffmann, C-144/00, ECLI:EU:C:2003:192.

<sup>128</sup> Wyrok TS w sprawie Arnoud Gerritse v. Finanzamt Neukölln-Nord, C-234/01, ECLI:EU:C:2003:340.

<sup>129</sup> Wyszukiwanie w udostępnionej na portalu internetowym Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej może być więc obarczone pewnym metodologicznym błędem, związanym z wprowadzanymi już w trakcie funkcjonowania tej wyszukiwarki zmianami (np. dziedzin wyszukiwania).

niezgodne z art. 49 i 50 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską są przepisy krajowe państwa członkowskiego, które do podstawy opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez podatników, niebędących rezydentami danego państwa, nakazują przyjęcie przychodu bez możliwości odliczenia wydatków będących w rzeczywistości kosztami uzyskania przychodu, jeżeli dla rezydentów kraju przewidziana jest taka możliwość.

Podsumowując powyższe rozważania, warto zauważyć, że pozycja artysty, z pewnymi małymi wyjątkami, nie różni się znacząco od pozycji jakiegokolwiek innego podmiotu działającego na rynku. Jedynie kwestia ochrony praw do stworzonych dzieł, jaką gwarantuje prawo autorskie, wydaje się być charakterystycznym dla działalności twórczej przymiotem. Jak zostało już wspomniane na samym początku niniejszego opracowania, przepisy prawa podatkowego, w przypadku przychodów z tytułu majątkowych praw autorskich wydają się „wychodzić artyście naprzeciw”, ale w obrębie samego systemu widać czasami brak spójności między poszczególnymi przepisami podatkowymi, nieprecyzyjne ich sformułowanie, w następstwie czego pojawiają się trudności interpretacyjne i niewłaściwe ich stosowanie.

## SUMMARY

**Taxation of artists' income**

The subject of the thesis concerns the legal situation of an artist in the tax law in the context of the tax rules related to the artists' income. Currently, as there exists no comprehensive study on the subject, this analysis aims at a synthetic presentation of the most important regulations related to artists, in terms of polish legislation. Some basic concepts and definitions are presented in the introduction. The mere area of the study outlining tax rules related to the artists' income, is focused on various forms of their activity in the market, including obtaining revenues from copyrights, personal activity or a business activity, as well as revenues from an employment relationship.

The scope of this essay comprises an analysis of the relevant provisions of tax law, but also the relevant provisions of the copyright law and civil law.

General conclusions that stem from the analysis show the lack of concrete definitions that should be applied to tax law, as well as the imperfections of the provisions related to artists.

It is of an utmost importance to underline the fact that the position of an artist, with some exceptions, is not significantly different from the position of any other entity acting in the market, although some specific tax rules are directed at this particular taxpayer.

**Key words:** income tax, artists' income, rules of taxation, qualification of sources of income

**Słowa kluczowe:** podatek dochodowy, dochód artystów, zasady opodatkowania, kwalifikacja źródeł przychodów

# ARTYKUŁY

---

# INSTYTUCJA WYŁĄCZENIA ORGANU PODATKOWEGO I JEGO PRACOWNIKÓW JAKO GWARANCJA BEZSTRONNOŚCI PRZY PODEJMOWANIU ROZSTRZYGNIEŃ PODATKOWYCH – UWAGI KRYTYCZNE

---

DR IRENEUSZ NOWAK\*

---

## SPIS TREŚCI

---

---

1. Uwagi wprowadzające .....	70
2. Bezstronność w procedurze Podatkowej .....	71
3. Wyłączenie pracownika organu podatkowego .....	73
4. Wyłączenie organu podatkowego .....	80
5. Podsumowanie .....	84

## 1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

---

---

Punktem wyjścia dla całego opracowania jest przedstawienie znaczenia bezstronności w postępowaniu podatkowym. Jednakże zasadniczym celem niniejszej publikacji jest dokonanie ustaleń odnośnie wybranych aspektów prawnych instytucji wyłączenia organu podatkowego i jego pracowników od rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy podatkowej z postulatami *de lege lata* i *de lege ferenda*. Zagadnienie to wciąż rodzi liczne spory, nie tylko wśród uczestników stosunków podatkowoprawnych, ale także przedstawicieli środowiska naukowego wraz z orzecznictwem. Tym samym, biorąc pod uwagę niedostatki obecnej

---

\* dr Ireneusz Nowak, doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, e- mail: irnowak@uni.lodz.pl

regulacji prawnej dotyczącej instytucji wyłączenia organu podatkowego i jego pracowników, uzasadnione jest postawienie tezy, iż w tej kwestii ustawa Ordynacja podatkowa<sup>1</sup> wymaga nowelizacji.

## 2. BEZSTRONNOŚĆ W PROCEDURZE PODATKOWEJ

---

Fundamentem poprawnie ukształtowanej procedury podatkowej jest zagwarantowanie podatnikowi prawa do rzetelnego i bezstronnego (neutralnego) procesu podatkowego, wynikającego m.in. z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej<sup>2</sup>, który stanowi, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Tym samym, podstawowym warunkiem spełniającym minimum ochrony w tym zakresie jest prawo do bezstronnego rozpoznania sprawy podatkowej<sup>3</sup>, przede wszystkim poprzez zbudowanie zaufania podatników do organów podatkowych w zakresie ich orzekania<sup>4</sup>. Innymi słowy, jeżeli postępowanie podatkowe ma zmierzać do wszechstronnego i prawidłowego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy i zostać zakończone zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa, to musi być prowadzone bezstronnie (obiektywnie)<sup>5</sup>. Nasuwa się wobec tego spostrzeżenie, że w inkwizycyjnej procedurze podatkowej – zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej wynikającą z art. 122 O.p. – w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy<sup>6</sup>. Tym samym, powinność ustalenia prawdy materialnej spoczywa na organie podatkowym<sup>7</sup>, ponieważ ustawodawca – odmiennie niż w procedurze cywilnej – ukształtował model procesowego stosunku podatkowoprawnego na zasadzie inkwizycyjności, a nie kontradiktoryjności. Podyktowane

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa; tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.; dalej: O.p.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 1997 r., nr 78, poz. 483 ze zm.

<sup>3</sup> Wyrok WSA w Lublinie z dnia 27 kwietnia 2017 r., II SA/Lu 1256/16, CBOSA.

<sup>4</sup> Por. wyrok NSA z dnia 21 stycznia 2011 r., I GSK 261/10, CBOSA.

<sup>5</sup> I. Nowak, *Wyłączenie samorządowych organów podatkowych od załatwiania spraw w postępowaniu podatkowym*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2017, nr 6, s. 26; wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2012 r., II FSK 2023/10, CBOSA.

<sup>6</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 stycznia 2017 r., III SA/Gl 1074/16, CBOSA.

<sup>7</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 stycznia 2017 r., III SA/Gl 2094/15, CBOSA.



jest to przede wszystkim ingerencyjnością prawa podatkowego oraz względami ochrony podatnika jako słabszego niż organ podatkowy podmiotu stosunku podatkowoprawnego<sup>8</sup>.

Bezstronność w orzekaniu w sprawach podatkowych zabezpiecza wiele instytucji prawnych, jednakże specyficzną rolę odgrywa w tym zakresie „system” wyłączeń pracownika i organu podatkowego uregulowany w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, stanowiący pierwszy krok na drodze do obiektywnego i bezstronnego załatwienia sprawy podatkowej<sup>9</sup>.

Prowadzenie postępowania podatkowego i wydanie rozstrzygnięcia załatwiającego sprawę podatkową jest uwarunkowane właściwością podmiotu wydającego indywidualny akt administracyjny (aspekt pozytywny) i brakiem podstaw do jego wyłączenia (aspekt negatywny)<sup>10</sup>. Za bezsporne uchodzi więc twierdzenie, że zdolność prawną organu podatkowego do prowadzenia konkretnego postępowania podatkowego wyznacza jego właściwość łącznie z instytucją wyłączenia podmiotu czynnego stosunku podatkowoprawnego lub jego pracownika<sup>11</sup>. Innymi słowy, instytucja wyłączenia organu podatkowego i instytucja wyłączenia pracownika tego organu może prowadzić do pozbawienia kompetencji do wykonywania administracji publicznej tylko wtedy, gdy tak wynika *expressis verbis* z przepisu prawa. Należy również za Z. Kmiecikiem przypomnieć, że ustalenie właściwości organu podatkowego, przy jednoczesnym braku podstaw do jego wyłączenia od załatwienia sprawy, a w pewnych sytuacjach – także pracowników tego organu w postępowaniu – jest równoznaczne ze spełnieniem przesłanek wyznaczających jego zdolność prawną do działania<sup>12</sup>.

Instytucję wyłączenia pracownika organu podatkowego oraz samego organu podatkowego w ramach przepisów Ordynacji podatkowej realizują bezpośrednio dwie zasady ogólne tejże procedury, ustanowione w art. 121 § 1 O.p. (działania budzące zaufanie do organów podatkowych) i w art. 122 O.p. (prawdy obiektywnej/materialnej)<sup>13</sup>. Natomiast

<sup>8</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 stycznia 2017 r., III SA/GI 2096/15, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 stycznia 2017 r., III SA/GI 2104/15, CBOSA.

<sup>9</sup> Por. zdanie odrębne Z. Czarnika do uchwały NSA z dnia 5 grudnia 2016 r., II GPS 2/16, CBOSA; A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012, s. 168.

<sup>10</sup> Tamże.

<sup>11</sup> Zdanie odrębne M. Jaśkowskiej do uchwały NSA z dnia 20 maja 2010 r., I OPS 13/09, CBOSA.

<sup>12</sup> Z. Kmiecik, *Zarys teorii postępowania administracyjnego 2014*, Lex/el; analogicznie W. Chróścielewski, J.P. Tarno, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2016, s. 71-76; B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownictwo administracyjne*, Warszawa 2009, s. 107.

<sup>13</sup> Wyrok NSA z dnia 23 sierpnia 2016 r., II FSK 2078/14, CBOSA.

pośrednio, stosowanie tych przepisów służy realizacji: zasady praworządności/legalizmu (art. 120 O.p.), zasady czynnego udziału strony (art. 123 O.p.), czy też zasady dwuinstancyjności (art. 127 O.p.)<sup>14</sup>.

Ordynacja podatkowa wprowadza instytucję wyłączenia w postaci:

- a) wyłączenia pracownika organu podatkowego (art. 130 § 1-4 O.p.),
- b) wyłączenie członka samorządowego kolegium odwoławczego (art. 130 § 5 O.p.),
- c) wyłączenia organu podatkowego (art. 131-132a O.p.).

### 3. WYŁĄCZENIE PRACOWNIKA ORGANU PODATKOWEGO

Zarówno w judykaturze, jaki i piśmiennictwie wskazuje się zgodnie, że „tryby wyłączenia pracownika są ukształtowane jako instrument działania profilaktycznego, ażeby nie mogły zaistnieć okoliczności dopuszczające przypuszczenie co do jego stronniczości. Nie zakłada się z góry, że pracownik w określonych sytuacjach będzie stronniczy, ani też nie trzeba dokonywać ustaleń, z jakich wynikałby taki jego zamiar lub rzeczywiste działanie, lecz uznaje się sam fakt istnienia okoliczności dopuszczających myśl o stronniczości za wystarczającą podstawę do odsunięcia od czynności urzędowych. Nie jest to ani wyraz braku zaufania do pracownika, ani przekonania o słabości jego charakteru, ani też nie będzie to akt oceny przydatności do służby, ale urzędowa przezorność zapewniająca ochronę samego pracownika przed uwikłaniem w trudną sytuację procesową oraz zapobiegająca podnoszeniu zarzutów co do poprawności czynności urzędowych”<sup>15</sup>.

Przyczyny wyłączenia pracownika organu podatkowego od udziału w procesie podatkowym zostały podzielone na dwie grupy<sup>16</sup>:

<sup>14</sup> I. Nowak, *Wyłączenie pracownika samorządowego organu podatkowego od udziału w postępowaniu podatkowym – zagadnienia ogólne*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2017, nr 8, s. 26; A. Krajewska, *Wyłączenie pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego (art. 130-132a Ordynacji podatkowej)*, [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa 2017. Poradnik dla praktyków*, Warszawa 2017, Legalis/el.

<sup>15</sup> Wyrok WSA w Lublinie z dnia 13 marca 2013 r., I SA/Lu 33/13, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 października 2012 r., I SA/Kr 369/12, CBOSA; J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 130 O.p.*, [w:] B. Adamiak, i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014*, Wrocław 2014, s. 638-639.

<sup>16</sup> Ustawodawca wykorzystał w art. 130 O.p. dwie metody (techniki) legislacyjne, tzw. enumerację pozytywną oraz klauzulę generalną – por. A. Kosieradzka-Federczyk, W. Federczyk, *Zastosowanie przepisów o wyłączeniu pracownika w postępowaniu administracyjnym w stosunku do pracownika organu uzgadniającego*, Gdańskie Studia Prawnicze-Przegląd Orzecznictwa 2012, nr 4, s. 57.

a) przesłanki skutkujące wyłączeniem pracownika z mocy samego prawa (*ex lege*) – art.130 § 1 O.p.),

b) przesłanki uzasadniające wyłączenie na wniosek lub z urzędu – art. 130 § 3 O.p.

Zgodnie z art. 130 § 1 O.p. funkcjonariusz służby celno-skarbowej, pracownik urzędu gminy (miasta), starostwa, urzędu marszałkowskiego, izby administracji skarbowej, Krajowej Informacji Skarbowej, urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz członek samorządowego kolegium odwoławczego podlegają wyłączeniu od udziału w postępowaniu w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych oraz innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego, w których:

- 1) są stroną;
- 2) pozostają ze stroną w takim stosunku prawnym, że rozstrzygnięcie sprawy może mieć wpływ na ich prawa lub obowiązki;
- 3) stroną jest ich małżonek, rodzeństwo, wstępny, zstępny lub powinowaty do drugiego stopnia;
- 4) stronami są osoby związane z nimi z tytułu przysposobienia, opieki lub kurateli<sup>17</sup>;
- 5) byli świadkami lub biegłymi, byli lub są przedstawicielami podatnika albo przedstawicielem podatnika jest jedna z osób wymienionych w pkt 3 i 4;
- 6) brali udział w wydaniu zaskarżonej decyzji;
- 7) zaistniały okoliczności, w związku z którymi wszczęto przeciw nim postępowanie służbowe, dyscyplinarne lub karne;
- 8) stroną jest osoba pozostająca wobec nich w stosunku nadrzędności służbowej.

Z brzmienia przepisu art. 130 § 1 O.p. jednoznacznie wynika, iż wymienia on zarówno kategorie organów podatkowych, jak też urzędy organów podatkowych, których pracownicy podlegają wyłączeniu<sup>18</sup>. Za zdecydowanie niedopuszczalne (chyba tylko w kategoriach przeoczenia) należy postrzegać tego typu technikę ustawodawczą, ponieważ *sui generis* kategoryzacja jest zupełnie zbędna, w sytuacji kiedy prawodawca w art. 13 O.p. wskazuje organy podatkowe, a przecież tylko one przez swoich pracowników mogą załatwiać sprawy

---

<sup>17</sup> Przyczyny wyłączenia od załatwienia sprawy trwają także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli – art. 130 § 2 O.p.

<sup>18</sup> B. Brzeziński, i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, tom II, Toruń 2007, s. 46.

podatkowe<sup>19</sup>. Jak słusznie wskazywał J. Zimmermann, wystarczyłoby, aby ustawodawca napisał, że wyłączeniu podlegają „pracownicy organów podatkowych”, unikając tym samym połączenia w jednym przepisie organów i jednostek organizacyjnych nie będących organami podatkowymi (np. urząd gminy)<sup>20</sup>. Ponadto, mamy tu także do czynienia z pewną niespójnością semantyczną (znaczeniową) pomiędzy tytułem rozdziału II (działu IV- Postępowanie podatkowe) Ordynacji podatkowej, pt. „Wyłączenie pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego” a treścią art. 130 § 1 O.p., ponieważ co do zasady powołany przepis reguluje wyłączenie pracowników jednostek organizacyjnych obsługujących organy podatkowe, a nie jak wskazuje tytuł rozdziału – pracowników organów podatkowych<sup>21</sup>. Jak trafnie ujmuje M. Münnich „rozbieżność terminologiczna tytułu rozdziału i treści przepisów jest wynikiem niedostosowania tego pierwszego do zmian wprowadzonych w 2003 r. w administracji podatkowej (przypis. autora), polegających na jednoznacznym określeniu organów podatkowych jako organów jednoosobowych (monokratycznych) w miejsce dotychczasowych organów będących jednostkami organizacyjnymi”<sup>22</sup>.

Przepisy o wyłączeniu z art. 130 O.p. stosuje się do wszystkich bez wyjątku pracowników organów podatkowych, którzy mieliby brać „udział w postępowaniu” w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych oraz innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego, w tym także osób sprawujących (piastujących) funkcje (stanowisko) organu podatkowego<sup>23</sup>. I tak na przykład, zgodnie z art. 130 § 1 pkt 8 O.p. pracownik organu podatkowego podlega wyłączeniu od udziału w postępowaniu podatkowym, w której jedną ze stron jest osoba pozostająca wobec niego w stosunku nadrzędności służbowej, np. osoba pełniąca funkcję organu<sup>24</sup>. Tym samym, jeżeli tą osobą nadrzędną służbowo jest pracownik będący, np. piastunem funkcji samorządowego organu podatkowego, wyłączenie tego pracownika pociąga za sobą skutek w postaci wyłączenia

<sup>19</sup> J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 43.

<sup>20</sup> Tamże.

<sup>21</sup> I. Nowak, *Wyłączenie pracownika...*, op. cit., s. 27.

<sup>22</sup> M. Münnich, *Komentarz do art. 130 O.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2016*, H. Dzwonkowski (red.), Legalis/el.

<sup>23</sup> B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2015, s. 619; B. Brzeziński, i in., *Ordynacja...*, op. cit., s. 47; K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbową w Polsce 2012*, Lex/el.

<sup>24</sup> B. Brzeziński, i in., *Ordynacja...*, op. cit., s. 56; B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, op. cit., s. 627; P. Pietrasz, *Komentarz do art. 130 O.p.*, [w:] J. Brolik, i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2013*, Lex/el.

organu, przez co indywidualnego aktu administracyjnego nie może wydać, ani wyłączony pracownik, ani żaden z pozostałych pracowników organu, ponieważ w odniesieniu do każdego z nich osoba sprawująca funkcję organu podatkowego będzie pozostawała w stosunku nadrzędności służbowej<sup>25</sup>. Zatem w przypadku wyłączenia wójta (burmistrza, prezydenta) – jak przyjmuje się w literaturze przedmiotu (moim zdaniem niezasadnie – przypis autora) – możliwe jest nadal wydanie decyzji z jego upoważnienia, gdyż zostaje on bowiem wyłączony jako osoba piastująca funkcję organu administracji podatkowej, a nie sam organ podatkowy<sup>26</sup>. Jednakże, nawet gdyby w określonym postępowaniu podatkowym inny pracownik działający z upoważnienia samorządowego podatkowego organu monokratycznego orzekał w sprawie podatkowej, to i tak jego *nolens volens* bezstronność jest co najmniej wątpliwa, ponieważ jedną ze stron w sprawie jest osoba pozostająca wobec pracownika w stosunku nadrzędności służbowej<sup>27</sup>. Innymi słowy, obawy, że w takich okolicznościach zapadnie rozstrzygnięcie serwilistyczne – a skutki wyłączenia spowodowane będą do fikcji – są w pełni zasadne<sup>28</sup>. Nasuwa się wobec tego spostrzeżenie, że w takiej sytuacji nie dojdzie nigdy do całkowitego wyeliminowania piastuna funkcji organu z procesu decyzyjnego, gdyż pośrednio zawsze zachowuje on środki wpływu na kierunek rozstrzygnięcia podatkowego, co wyklucza ideę bezstronności (obiektywizmu) w orzekaniu<sup>29</sup>. Być może kluczem do rozstrzygnięcia powstałego dylematu jest wprowadzenie „mechanizmu”, który zaproponowano w orzecznictwie, zgodnie z którym brak bezpośredniego przełożonego nie może czynić martwą regulację prawną zawartą w art. 130 O.p. W takiej sytuacji o wyłączeniu pracownika piastującego funkcję organu podatkowego powinien orzec organ wyższego stopnia<sup>30</sup> w rozumieniu art. 13 § 1 pkt 3 O.p., czyli samorządowe kolegium odwoławcze. Jednakże obowiązujące przepisy Ordynacji podatkowej takiego rozwiązanie nie przewidują, a szkoda bo na gruncie Kodeksu postępowania

<sup>25</sup> W. Chróścielewski, *Organ administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2002, s. 83-84.

<sup>26</sup> J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 130 o.p.* op. cit., s. 640.

<sup>27</sup> P. Mierzejewski, Głosa do wyroku WSA z dnia 14 listopada 2008 r., I SA/Wa 1023/08, Lex/el.

<sup>28</sup> Zob. W. Chróścielewski, Głosa do uchwały NSA z dnia 22 lutego 2007 r., II GPS 2/06, *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego* 2007, nr 3, s. 140-141; G. Łaszczycza, *Postanowienie administracyjne w ogólnym postępowaniu administracyjnym 2012*, Lex/el.

<sup>29</sup> R. Suwaj, Głosa do wyroku TK z dnia 6 grudnia 2011 r., SK 3/11, Lex/el; M. Szalkiewicz, Głosa do wyroku NSA z dnia 14 listopada 2014 r., I OSK 1845/14, Lex/el.

<sup>30</sup> Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2017 r., II GSK 3917/16, CBOSA; postanowienie NSA z dnia 13 września 2016 r., II GSK 3918/16, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2016 r., VI SAB/Wa 78/15, CBOSA.

administracyjnego<sup>31</sup> znajduje się przepis art. 26 § 3 kpa, zgodnie z którym jeżeli wskutek wyłączenia pracowników organu administracji publicznej organ ten stał się niezdolny do załatwienia sprawy, sprawę załatwia organ wyższego stopnia nad organem, w którym osoba wymieniona w tym przepisie zajmuje stanowisko kierownicze<sup>32</sup>. Zbieżny z tym zapatrywaniem pogląd wyraził P. Majka, według którego „możliwość wyznaczenia do załatwienia sprawy innego organu podatkowego na skutek braku możliwości jej załatwienia z uwagi na wyłączenie pracowników została przewidziana w art. 130 § 5 Ordynacji podatkowej wyłącznie w odniesieniu do samorządowych kolegiów odwoławczych”<sup>33</sup>. Oznacza to, że przepisy Ordynacji podatkowej w tym zakresie wymagają interwencji legislacyjnej, ponieważ obecna regulacja zawiera w tej materii poważną lukę prawną<sup>34</sup>.

Zastrzeżenia co do zakresu czynności, od wykonywania których pracownik organu podatkowego podlega wyłączeniu, powstawać mogą w związku z różnorodną terminologią, jaką posługuje się prawodawca w art. 130 O.p. Obok określenia „od udziału w postępowaniu” (§ 1 i 3) stosuje też zwroty: „od (do) załatwienia sprawy” (§ 2 i 5) oraz „do prowadzenia sprawy” (§ 4), którym trudno przypisać jednakowe znaczenia<sup>35</sup>. I tak zwrot „udział w postępowaniu” odnosi się do wszelkich czynności procesowych podejmowanych w danej sprawie. Jest to zatem pojęcie szersze niż „udział w wydaniu zaskarżonej decyzji”<sup>36</sup>. Przepis art. 130 § 1 O.p. stanowi o wyłączeniu pracownika organu podatkowego „od udziału w postępowaniu”, co *expressis verbis* wskazuje na zakres tej instytucji<sup>37</sup>, przez który należy rozumieć nie tylko udział w czynnościach postępowania przygotowawczego (np. czynności wyjaśniające), ale też w czynnościach decydujących (wydanie decyzji)<sup>38</sup>. Zatem przez „udział w postępowaniu” rozumie się udział podatnika w całym ciągu czynności postępowania

<sup>31</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego; tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 1257 ze zm. zwana dalej k.p.a.

<sup>32</sup> P.J. Suwaj, *Gwarancja bezstronności organów administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym*, Wrocław 2004, s. 259.

<sup>33</sup> P. Majka, *Wyłączenie samorządowych organów podatkowych oraz ich pracowników – uwagi de lege lata oraz de lege ferenda*, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 2015, nr 3, s. 45-46.

<sup>34</sup> W. Chróścielewski, *Wyłączenie pracownika i organu podatkowego od załatwienia sprawy*, [w:] W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000, s. 40.

<sup>35</sup> M. Karlikowska, *Komentarz do art. 130 O.p.*, [w:] *Komentarz do Ordynacji podatkowej 2011*, H. Dzwonkowski (red.), Legalis/el; B. Brzeziński, i in., *Ordynacja...*, op. cit., s. 447-448.

<sup>36</sup> Wyrok WSA w Lublinie z dnia 10 grudnia 2013 r., III SA/Lu 565/13, CBOSA.

<sup>37</sup> J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz...*, op. cit., s. 641.

<sup>38</sup> W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Ordynacja podatkowa a przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego* [w:] *Studia nad Ordynacją podatkową*, B. Brzeziński (red.), C. Kosikowski (red.), Łódź-Toruń 1999, s. 36; por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 maja 2017 r., III SA/Kr 384/16, CBOSA.

podatkowego, przeprowadzonych przez organ administracji podatkowej<sup>39</sup>, a więc obejmujących niewątpliwie wszystkie stadia postępowania (wstępne, wyjaśniające i decyzyjne), co zresztą było postulowane w literaturze przedmiotu niemal od początku obowiązywania Ordynacji podatkowej<sup>40</sup>.

określenie „załatwienie sprawy” oznacza władcze rozstrzygnięcie sprawy, co od zasady, w formie indywidualnego aktu administracyjnego (decyzji podatkowej)<sup>41</sup>. *Nota bene* sformułowanie „załatwianie spraw” „to nie tylko wydawanie decyzji lub postanowień, lecz także wykonywanie innych czynności procesowych bądź czynności realizowanych już po zakończeniu postępowania, ale uwarunkowanych uprzednimi działaniami procesowymi”<sup>42</sup>. Natomiast „prowadzenie sprawy” wiąże się ze stałym kontaktem danego pracownika z konkretną, indywidualną sprawą wraz ze wszystkimi czynnościami z nią związanymi<sup>43</sup>. Ponadto brak precyzji ustawodawcy powoduje, że wyłącza się pracownika „od udziału w postępowaniu w sprawie”, a nowego pracownika wyznacza się „do prowadzenia sprawy”, co sprawia, że ten ostatni może ponosić odpowiedzialność za czynności podejmowane przez inny podmiot<sup>44</sup>.

Trafna wydaje się w powyższym kontekście konstatacja, że posłużenie się przez ustawodawcę niejednorodną terminologią w art. 130 o.p. budzi uzasadnione wątpliwości, które zasługują na dezaprobatę w świetle paradygmatu racjonalnego prawodawcy<sup>45</sup>.

Artykuł 130 O.p. nie precyzuje formy, w jakiej powinno nastąpić wyłączenie, (ewentualnie odmowa wyłączenia) pracownika z mocy prawa od udziału w postępowaniu podatkowym (§ 1), ani w zakresie wyłączenia (odmowy wyłączenia) na wniosek lub z urzędu (§ 3)<sup>46</sup>. Jednakże, biorąc pod uwagę zasadę ogólną pisemności i możliwość pełnej kontroli przez strony poprawności stosowania przepisów podatkowych, poprzez kontrolę instancyjną lub kontrolę sądową, należałoby wydać stosowne postanowienia, na które nie służyłoby

<sup>39</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 17 maja 2016 r., II SA/OI 454/16, CBOSA.

<sup>40</sup> A. Kabat, *Komentarz do art. 130 O.p.*, [w:] S. Babiarski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2015, Lex/el.

<sup>41</sup> M. Karlikowska, *Komentarz...*, Legalis/el.

<sup>42</sup> G. Łaszczyca, *Akta sprawy w ogólnym postępowaniu administracyjnym* 2014, Lex/el.

<sup>43</sup> J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 132 O.p.*..., *op. cit.*, s. 643; H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 722.

<sup>44</sup> J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 132 O.p.*..., *op. cit.*, s. 654.

<sup>45</sup> J. Zimmermann, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 44.

<sup>46</sup> B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 627-628; A. Kabat, *Komentarz do art. 130 O.p.*..., Lex/el.

zażalenie (art. 216 § 1 w związku z art. 130 O.p.)<sup>47</sup>. Zatem również w tym zakresie potrzebna jest interwencja ustawodawcza, ponieważ w literaturze przedmiotu oraz w orzecznictwie nie ma jednolitego stanowiska w odniesieniu do tej kwestii<sup>48</sup>.

Jak podkreśla P. Pietrasz, zarówno konstrukcja art 131 O.p., jaki i 131a O.p. zasługują na krytykę, ponieważ ignorują fakt, że osoba piastująca stanowisko naczelnika urzędu skarbowego oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego „może zetknąć się, w ramach pełnionych obowiązków służbowych, ze wszystkimi sytuacjami określonymi w art. 130 § 1 i 2 O.p.”, pamiętając, że w końcu naczelnik urzędu skarbowego (naczelnik urzędu celno-skarbowego – przyp. autora) jest takim samym człowiekiem jak podlegli mu pracownicy<sup>49</sup>.

Ustawodawca aż dwukrotnie w przepisach dotyczących instytucji wyłączenia wskazuje, że przyczyny wyłączenia pracownika od załatwienia sprawy trwają także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli (po raz pierwszy w art. 130 § 2 O.p, a następnie w art. 132a O.p.)<sup>50</sup>. Jak zasadnie podkreśla A. Goettel, „przedstawiona niedoskonałość pociąga za sobą trudny do zaakceptowania stan rzeczy – wyłączenie pracownika organu podatkowego na podstawie art. 130 O.p. opiera się na dwóch, identycznie brzmiących, podstawach prawnych, co w oczywisty sposób pozostaje w sprzeczności z zasadami prawidłowej legislacji. W zaprezentowanej sytuacji mamy więc do czynienia z przykładem klasycznego *superfluum*, którego usunięcie powinno polegać na uchyleniu art. 130 § 2 O.p.”<sup>51</sup> i pozostawieniu wyłącznie art. 132a O.p., uwzględniającego wszystkie przypadki wyłączenia określone w rozdziale 2 działu IV Ordynacji podatkowej<sup>52</sup>.

---

<sup>47</sup> J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz...*, *op. cit.*, s. 653-654; M. Münnich, *Wyłączenie pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego*, [w:] P. Smoleń (red.), W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 179-180.

<sup>48</sup> B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 627-628; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 4 listopada 2016 r., I SA/OI 632/16, CBOSA.

<sup>49</sup> Analogiczna uwaga ma zastosowanie także do samorządowych organów podatkowych – P. Pietrasz, *Komentarz do art. 130 O.p.*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2017*, Lex/el.

<sup>50</sup> P. Pietrasz, *Komentarz do art. 130 i 132 O.p.* (2017), Lex/el.

<sup>51</sup> A. GOETTEL, *PODATKOWOPRAWNE SKUTKI ZAWARCIA I USTANIA MAŁŻEŃSTWA 2016*, LEX/EL.

<sup>52</sup> TAMŻE.



#### 4. WYŁĄCZENIE ORGANU PODATKOWEGO

---

W polskim systemie podatkowym, biorąc pod uwagę kryterium beneficjenta wpływów podatkowych, wyróżniamy dwa rodzaje organów podatkowych: państwowe i samorządowe<sup>53</sup>, (tzw. dualistyczny model administracji danin publicznych<sup>54</sup>). Na marginesie należy jednak dodać, że występują 3 podatki stanowiące dochody budżetu gminy, ale pobierane przez naczelników urzędów skarbowych, tj.; podatek od spadków i darowizn<sup>55</sup>, podatek od czynności cywilnoprawnych<sup>56</sup> i zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych pobierany w formie karty podatkowej<sup>57</sup>. Innymi słowy, kompetencję do wymiaru tych danin publicznych posiadają państwowe, a nie zaś samorządowe organy podatkowe, pomimo że podatki te w całości stanowią dochody budżetowe gmin<sup>58</sup>. Trudno zatem wskazać racjonalne argumenty na taki stan rzeczy, m.in. biorąc pod uwagę fakt, że gminy posiadają własny aparat podatkowy<sup>59</sup>. Stąd też trafny w doktrynie postulat *de lege ferenda* o przekazaniu do właściwości gminnych organów podatkowych wszystkich podatków zasilających ich budżet, ponieważ dualizm z jakim mamy obecnie do czynienia prowadzi do powstawania niepotrzebnych problemów i zwiększa koszty poboru tych danin<sup>60</sup>. Rację ma więc Z. Ofiarski, zauważając, iż „sprawy z zakresu podatków gminnych powinny być załatwiane przez gminne organy podatkowe”<sup>61</sup>. Analogicznie też zauważono w Kierunkowych założeniach nowej

---

<sup>53</sup> M. Masternak, *Administracja podatkowa*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 317.

<sup>54</sup> Zob. J. Kulicki, *Administracja danin publicznych w Polsce*, Warszawa 2014.

<sup>55</sup> Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn; tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 833 ze zm.

<sup>56</sup> Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych; tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r., poz. 1150 ze zm.

<sup>57</sup> Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne; tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r., poz. 2180 ze zm.

<sup>58</sup> B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka* 2017, Lex/el.

<sup>59</sup> L. Etel, M. Popławski, *Podatki lokalne*, [w:] C. Kosikowski (red.), J.M. Salachna (red.), *Finanse samorządowe. 580 pytań i odpowiedzi*, Warszawa 2012, s. 255.

<sup>60</sup> Ibidem; L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015, s. 262-264.

<sup>61</sup> Z. Ofiarski, *System (zbiór) podatków samorządowych – wstępne propozycje uporządkowania*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Vol. L, 1 Sectio H, s. 271; analogicznie I. Nowak, *Wyłączenie samorządowych...*, op. cit., s. 21.

Ordynacji podatkowej, że „w przyszłości należy natomiast postulować, aby wszystkie podatki stanowiące dochód gmin były realizowane przez ich organy podatkowe (...)”<sup>62</sup>.

Organy podatkowe w Polsce to organy monokratyczne (jednoosobowe), a ich sens „sprowadza się do związania przepisami prawa kompetencji organu z działaniami jednej osoby fizycznej”<sup>63</sup>. Innymi słowy, jeżeli wolę organu administracji publicznej wyraża jedna osoba nazywamy ten organ jednoosobowym (monokratycznym)<sup>64</sup>. Takie rozwiązanie prawne ma swoje zalety, ale także i wady. Jak podkreśla się w literaturze, zaletą organu monokratycznego jest duża operatywność (samodzielność), niskie koszty, szybkość podejmowania rozstrzygnięć, „sprawdzalna” i jawna odpowiedzialność za prawidłowość podejmowanych decyzji, itp.<sup>65</sup>. Wadą tego zabiegu prawnego jest duże ryzyko popełnienia błędu<sup>66</sup>. Jak trafnie wskazuje P. Majka, w stosowaniu przepisów dotyczących, np. wyłączenia gminnych organów podatkowych związane są liczne problemy, polegające na ryzyku wystąpienia braku neutralności w orzekaniu, m.in. w zakresie „wyłączenia organów od załatwienia spraw związanych z zobowiązaniami podatkowymi gminy”<sup>67</sup>. Taki stan krytycznie ocenia W. Chróścielewski, podnosząc, iż „(...) w demokratycznym państwie prawnym nie powinna występować sytuacja, w której w jednym postępowaniu administracyjnym ten sam organ wypełnia dwie role procesowe. Wyrażając to ściślej – nie może zdarzyć się przypadek, w którym organ prowadzący postępowanie występuje w nim także jako strona bądź podmiot ją reprezentujący”<sup>68</sup>. Ponadto, niedopuszczalne jest „nonszalanckie” podejście do instytucji wyłączenia organu podatkowego, m.in. poprzez oparcie się przy interpretacji przesłanek jedynie na wykładni językowej z całkowitym pominięciem dyrektyw wykładni funkcjonalnej i systemowej, tak jakby z góry zakładało się, że „bezstronność orzekania

<sup>62</sup> Kierunkowe założenia nowej Ordynacji podatkowej przygotowane przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego z dnia 24 września 2015 r., [http://www.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=c5583761-7069-4816-8f1f-63fb34b9d86b&groupId=764034](http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=c5583761-7069-4816-8f1f-63fb34b9d86b&groupId=764034)

<sup>63</sup> K. Teszner, *Administracja...*, Lex/el.

<sup>64</sup> E. Iserzon, *Prawo administracyjne*, Warszawa 1968, s. 76; P. Smoleń (red.), *System organów podatkowych w Polsce*, Warszawa 2009, s. 45; J. Zimmermann, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 78.

<sup>65</sup> R. Michalska-Badziak, *Podmioty administrujące*, [w:] M. Stahl (red.), *Prawo administracyjne. Pojęcia. Instytucje. Zasady w teorii i orzecznictwie*, Warszawa 2013, s. 272-273.

<sup>66</sup> Tamże; I. Nowak, *Upoważnienie pracownika do załatwiania spraw w imieniu samorządowego organu podatkowego*, *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych* 2017, nr 10, s. 20.

<sup>67</sup> Szerzej P. Majka, *Wyłączenie...*, *op. cit.*, s. 37 i nast.

<sup>68</sup> W. Chróścielewski, *Organ...*, *op. cit.*, s. 257.

jest fikcją, a dążenie do jej zapewnienia czystą utopią!”<sup>69</sup>. Już tylko te argumenty wskazują, że wszelkie wątpliwości powstające na tle wyłączenia gminnego organu podatkowego, np. od udzielenia własnej gminie ulgi uznaniowej w postaci umorzenia zaległości podatkowych, należy interpretować z poszanowaniem zasady prawdy obiektywnej oraz zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych<sup>70</sup>. Tym samym, zaistnieją w tym przypadku podstawy do wyłączenia samorządowego organu podatkowego w sprawie udzielenia ulgi uznaniowej macierzystej gminie wraz z obowiązkiem wyznaczenia przez samorządowe kolegium odwoławcze innego organu do załatwienia tejże sprawy<sup>71</sup>. Warto przy tym dodać, iż samorządowy organ podatkowy jako organ monokratyczny podlega przepisom o wyłączeniu pracownika (art. 130 O.p., jak i o wyłączeniu organu (art. 132 O.p.)<sup>72</sup>. Mimo, że przepisy Ordynacji podatkowej nie zawierają definicji „organu podatkowego”, nie oznacza to że z unormowań w niej zawartych nie można wyprowadzić wniosku, że organ podatkowy to pracownik, który tym się różni od innych, że zajmuje stanowisko, z którym związana jest właściwość do rozstrzygania – a nie tylko załatwiania – określonej kategorii spraw<sup>73</sup>. Jeżeli tak, to samorządowy organ podatkowy podlega wszystkim tym samym rygorom co szeregowy pracownik administracji publicznej, a ponadto rygorom dodatkowym, wynikającym z art. 132 O.p.<sup>74</sup>. Przyjęcie innego poglądu prowadziłoby do uznania, że gminny organ podatkowy nie podlega wyłączeniu nawet w sprawie, w której sam jest stroną, co byłoby wnioskiem absurdalnym<sup>75</sup>. Innymi słowy, regulacje prawne dotyczące wyłączenia samorządowego organu podatkowego (*vide* art. 132 O.p.) nie wykluczają stosowania do osoby piastującej funkcję gminnego organu podatkowego

---

<sup>69</sup> W. Chróścielewski, *Spór wokół instytucji wyłączenia pracownika organu administracji i samego organu w orzecznictwie sądowym*, Administracja. Teoria. Dydaktyka. Praktyka 2015, nr 3, s. 25.

<sup>70</sup> Cz. Martysz, *Wyłączenie organu administracyjnego*, [w:] G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, *Postępowanie administracyjne ogólne*, Warszawa 2003, s. 268.

<sup>71</sup> Odmienne B. Bzoma, *Wyłączenie organu podatkowego gminy od załatwienia sprawy udzielenia uznaniowej ulgi podatkowej gminie*, Nowe Zeszyty Samorządowe 2015, nr 4, s. 35 i nast.

<sup>72</sup> J. Zimmermann, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 48; por. A. Olszewska, *Bezstronność organu administracji publicznej w świetle art. 24 § 3 kodeksu postępowania administracyjnego w odniesieniu do zasad ogólnych tego kodeksu*, Samorząd Terytorialny 2008, nr 4, s. 56.

<sup>73</sup> Por. wyrok NSA z dnia 17 marca 2016 r., II OSK 23/14, CBOSA.

<sup>74</sup> Por. wyrok WSA w Opolu z dnia 18 października 2016 r., II SA/Op 217/16, CBOSA.

<sup>75</sup> Por. wyrok NSA z dnia 20 czerwca 1991 r., IV SA 487/91, CBOSA.

przepisów o wyłączeniu pracownika<sup>76</sup>. Reasumując, niedopuszczalne powinno być prowadzenie przez wójta, burmistrza (prezydenta) miasta postępowania podatkowego i wydanie decyzji podatkowej w przypadku, gdy stroną tego postępowania, czyli adresatem indywidualnego aktu administracyjnego, ma być jego macierzysta gmina<sup>77</sup>, ponieważ przyjęcie tego stanowiska prowadziłyby w istocie do zaprzeczenia rzymskiej zasady, zgodnie z którą nikt nie może być sędzią we własnej sprawie (*nemo iudex in causa sua*). W związku z tym, wydanie decyzji podatkowej przez wójta, burmistrza (prezydenta) miasta w sytuacji, gdy stroną postępowania, a więc adresatem decyzji (dotyczącej interesu majątkowego) jest jednostka samorządu terytorialnego, którą reprezentuje, należy ocenić ze wszech miar krytycznie, jako naruszającą gwarancyjną funkcję przepisów o wyłączeniu, które z założenia mają chronić bezstronność i obiektywizm orzekania oraz zapewniać warunki uczciwego procedowania<sup>78</sup>.

Ordynacja podatkowa wśród państwowych organów podatkowych podlegających wyłączeniu od załatwiania spraw dotyczących zobowiązań podatkowych lub innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego wymienia w art. 131 O.p. naczelników urzędów skarbowych i odpowiednio naczelników urzędów celno-skarbowych (art. 131a O.p.).

Niestety przepisy Ordynacji podatkowej nie wyłączają od załatwienia sprawy innych państwowych organów podatkowych, tj. dyrektora izby administracji skarbowej, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej<sup>79</sup>, które *nota bene* mogą być także organami działającymi w pierwszej instancji<sup>80</sup>. Ponadto treść tych przepisów nie koresponduje z katalogiem organów podatkowych wymienionych w art. 13 O.p.<sup>81</sup>. Innymi słowy, takie uregulowanie prawne instytucji wyłączenia odnośnie niektórych organów podatkowych, a w zasadzie jego brak, nie pozostawia wątpliwości co do

<sup>76</sup> Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21 października 2014 r., II SA/Gd 453/14, CBOSA.

<sup>77</sup> W. Chróścielewski, *Gmina jako strona postępowania administracyjnego – konsekwencje prawne uchylecia art. 27a k.p.a.*, Samorząd Terytorialny 1995, nr 4, s. 22.

<sup>78</sup> Wyroki WSA w Gdańsku z dnia 2017 r., III SA/Gd 1078-79/16, CBOSA; wyrok NSA z dnia 17 maja 2011 r., I OSK 1093/10, CBOSA.

<sup>79</sup> Wydaje się zatem, że jedynie na podstawie art. 130 O.p. możliwe będzie wyłączenie tych podmiotów jako pracowników piastujących stanowisko organu administracji podatkowej – P. Pietrasz, Komentarz do art. 131 O.p., (2017) Lex/el; podobnie B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, op. cit., s. 629-630.

<sup>80</sup> K. Teszner, *Administracja...*, Lex/el.

<sup>81</sup> M. Münnich, Komentarz do art. 130-132a O.p..., Legalis/el.

niedoskonałości regulacji prawnej w tym zakresie<sup>82</sup>. Taka rozbieżność w ramach tego samego aktu prawnego, świadczy o niewłaściwych standardach legislacyjnych i obniża poziom prawny całej ustawy<sup>83</sup>.

## 5. PODSUMOWANIE

---

*Ratio legis* instytucji wyłączenia polega na stworzeniu prawnych warunków przyczyniających się do wykluczenia wszystkich wątpliwości, zarówno co do bezstronności pracownika organu podatkowego, jak i samego organu podatkowego, stając się tym samym skutecznym instrumentem ochrony w zapewnieniu podatnikowi pełnej neutralności<sup>84</sup>, nie tylko w każdym stadium jurysdykcyjnego postępowania podatkowego, ale także w postępowaniach quasi-podatkowych, tj. czynnościach sprawdzających i kontroli podatkowej<sup>85</sup>.

Zaprezentowane w publikacji wybrane uwagi odnośnie instytucji wyłączenia pracownika organu podatkowego, jak i samego organu, nie pozostawiają wątpliwości co do niedostatków obecnych uregulowań prawnych, których nie zrealizuje przecież za legislatora orzecznictwo ani piśmiennictwo<sup>86</sup>.

W przepisach Ordynacji podatkowej w katalogu zasad ogólnych brak jest *expressis verbis* wskazania zasady bezstronności, która zgodnie ze współczesnymi realiami demokratycznych państw prawnych stanowi standard procedury administracyjnej<sup>87</sup>. Jak wskazuje orzecznictwo „zgodnie z Kartą Praw Podstawowych prawo do dobrej administracji wymaga, by sprawy załatwiane były bezstronnie (...). Zasadę tę wymienia również Europejski Kodeks Dobrej Administracji (...), a w ramach Rady Europy – Handbook powstały na podstawie decyzji Europejskiego Komitetu Współpracy Prawnej Rady Europy, formułujący m.in. zasady materialne i procesowe, w tym obiektywizmu i bezstronności (...).

---

<sup>82</sup> J. Zimmermann, *Ordynacja...*, op. cit., s. 46.

<sup>83</sup> M. Münnich, *Komentarz do art. 130-132a O.p...*, Legalis/el.

<sup>84</sup> W. Nykiel (red.), *Polskie prawo podatkowe*. Podręcznik akademicki, Warszawa 2015, s. 100.

<sup>85</sup> Zob. art. 280 i 292 O.p.; P. Pietrasz, *Komentarz do art. 130-132 O.p...*, Lex/el; H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 132 O.p.*, [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2003*

<sup>86</sup> Z. Kmiecik, *O ułomności regulacji prawnej wyłączenia pracownika, organu i członka organu kolegiального od udziału w postępowaniu administracyjnym (załatwienia sprawy)*, Państwo i Prawo 2013, nr 13, s. 31-32.

<sup>87</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 kwietnia 2016 r., IV SA/Gl 118/16, CBOSA.

Także rekomendacja Komitetu Ministrów Rady Europy z dnia 11 marca 1980 r. R 80/2, dotycząca wykonywania dyskrecjonalnych kompetencji przez władze administracyjne, do ogólnych reguł korzystania z władzy uznaniowej zaliczyła dochowanie przez organ administracji obiektywizmu i bezstronności (...)<sup>88</sup>.

Biorąc pod uwagę powyższe argumenty wraz z ideą sprawiedliwości proceduralnej, wywodzącą się z konstytucyjnej zasady sprawiedliwości społecznej i równości wobec prawa oraz inkwizycyjny charakter postępowania podatkowego, a także ostatnią nowelizację Kodeksu postępowania administracyjnego wprowadzającą do tego aktu prawnego zasadę bezstronności (art. 8), czas już najwyższy uregulować zasadę bezstronności także na gruncie przepisów proceduralnego prawa podatkowego<sup>89</sup>. Innymi słowy, zasada bezstronności, której należy przypisać podstawowe znaczenie dla rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, w trybie postępowania podatkowego powinna oznaczać, że organy administracji podatkowej i ich pracownicy nie powinni w swoich działaniach kierować się jakimikolwiek interesami czy motywami pozaprawnymi, które mogą naruszać interesy stron<sup>90</sup>. Tym samym, „wprowadzenie” do Ordynacji podatkowej *implicit*e zasady bezstronności wraz z jednoczesną nowelizacją przepisów dotyczących instytucji wyłączenia, umacniałoby stosowanie procesowych gwarancji bezstronności<sup>91</sup>.

*De lege ferenda* należałoby także postulować za P. Pietraszem, aby na gruncie Ordynacji podatkowej, biorąc pod uwagę fakt, że mamy tu do czynienia z organami podatkowymi monokratycznymi (jednoosobowymi), ujednoczyć przesłanki wyłączenia dla pracowników oraz organów podatkowych<sup>92</sup>, pamiętając, że w demokratycznym państwie prawnym nie jest dopuszczalne różnicowanie gwarancji zapewniających obiektywizm i bezstronność orzekania<sup>93</sup>.

<sup>88</sup> Uchwała NSA z dnia 20 maja 2010 r., I OPS 13/09, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 kwietnia 2016 r., IV SA/GI 118/16, CBOSA.

<sup>89</sup> P.J. Suwaj, Gwarancja..., op. cit., s. 39 i nast.

<sup>90</sup> Uzasadnienie do ustawy z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2017 r., poz. 935.

<sup>91</sup> B. Adamiak, *Komentarz do art. 8 k.p.a.*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2017*, Legalis/el.

<sup>92</sup> P. Pietrasz, *Komentarz do art. 131 O.p. (2017)*..., Lex/el.

<sup>93</sup> Wyrok TK z dnia 15 grudnia 2008 r., P 57/07, <http://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=1&dokument=1078&sprawa=4424>.

**SUMMARY**

**THE INSTITUTION OF EXCLUSION OF A TAX AUTHORITY AND ITS  
EMPLOYEES AS A GUARANTEE OF IMPARTIALITY WHEN TAKING TAX  
DECISIONS - CRITICAL REMARKS**

The considerations undertaken in the publication include issues related to procedural guarantees granted to the taxpayer regarding impartiality when making tax decisions, implemented, among others, through the institution of exclusion of a tax authority and its employees. Tax proceedings aimed at comprehensively and correctly explaining the facts of the case must be carried out impartially (objectively). Thus, the *ratio legis* of the institution of exemption (of both the tax authority and its employees) involves the creation of legal conditions eliminating any doubts as to impartiality in deciding on the case. This means that due to the principle of objective (material) truth and deepening citizens' confidence in state organs, a situation raising doubts as to impartiality - interest in the resolution of the case - of both employees of the administrative authority and the authority itself deciding on a specific matter should not be allowed to arise.

**Key words:** tax authority, exclusion, impartiality, employee, tax decision

**Słowa kluczowe:** organ podatkowy, wyłączenie, bezstronność, pracownik, rozstrzygnięcie podatkowe

---

# ORZECZNICTWO SAMORZĄDOWYCH KOLEGIÓW ODWOŁAWCZYCH W ZAKRESIE SPRAW OBJĘTYCH PROCEDURALNIE PRZEPISAMI ORDYNACJI PODATKOWEJ

---

AGNIESZKA FRAN CZAK\*

---

## SPIS TREŚCI

---

---

1.Kompetencje samorządowych kolegiów odwoławczych jako organów podatkowych drugiej instancji.....	87
2.Orzeczenia samorządowych kolegiów odwoławczych w zakresie podatków i opłat lokalnych w latach 2012-2016.....	93
3.Analiza wpływu działalności orzeczniczej samorządowych kolegiów odwoławczych na miejscowe prawo podatkowe.....	110
4.Podsumowanie .....	112

## 1. KOMPETENCJE SAMORZĄDOWYCH KOLEGIÓW ODWOŁAWCZYCH JAKO ORGANÓW PODATKOWYCH DRUGIEJ INSTANCJI

---

---

Podstawę prawną działalności samorządowych kolegiów odwoławczych stanowią regulacje zawarte w ustawie z dnia 12 października 1994 roku o samorządowych kolegiach odwoławczych<sup>1</sup>. Zgodnie z art. 1 u.s.k.o. samorządowe kolegia odwoławcze są organami wyższego stopnia w rozumieniu przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego i Ordynacji podatkowej w indywidualnych sprawach z

---

\* Agnieszka Franczak - doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Cywilnego i Gospodarczego na Wydziale Finansów i Prawa Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, e- mail: franczak@uek.krakow.pl.

<sup>1</sup> Tekst jedn.: Dz. U. 2015 r. poz. 1659 ze zm., dalej: u.s.k.o.



zakresu administracji publicznej należących do właściwości jednostek samorządu terytorialnego, jeżeli przepisy szczególne nie stanowią inaczej. W tych sprawach samorządowe kolegia odwoławcze są organami właściwymi w szczególności do rozpatrywania odwołań od decyzji, zażaleń na postanowienia, żądań wznowienia postępowania lub do stwierdzenia nieważności decyzji<sup>2</sup>. Zgodnie bowiem z art. 78 Konstytucji RP<sup>3</sup> każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydawanych w pierwszej instancji. Przepis ten wyraża zasadę dwuinstancyjności postępowania. Przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego<sup>4</sup>, podobnie jak i Ordynacji podatkowej<sup>5</sup>, rozszerzają jedynie jej treść<sup>6</sup>. Dwuinstancyjność postępowania administracyjnego jest nie tylko gwarancją ochrony praw jednostki, chroni również interesy samorządu terytorialnego, umożliwiając naprawienie błędów popełnionych przez organy niższych stopni i zachowanie jednolitości działania aparatu administracyjnego<sup>7</sup>.

Kompetencje samorządowych kolegiów odwoławczych jako organów podatkowych wynikają z art. 13 § 1 pkt 3 O.p. Zgodnie z treścią powołanego przepisu kolegia pełnią funkcję odwoławczego organu podatkowego od decyzji rozstrzygających sprawy podatkowe, wydawanych w pierwszej instancji przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta), starostę albo marszałka województwa. Samorządowe kolegia odwoławcze posiadają również przymiot organów podatkowych wyższego stopnia (§ 3). Działalność samorządowych organów podatkowych uwarunkowana jest przepisami o właściwości i o wyłączeniu organu podatkowego<sup>8</sup>. Właściwość rzeczową samorządowych organów podatkowych określają ustawy: o podatkach i opłatach lokalnych<sup>9</sup>, o podatku rolnym<sup>10</sup>, o podatku leśnym<sup>11</sup>, o opłacie skarbowej<sup>12</sup>, a więc

<sup>2</sup> art. 2 u.s.k.o.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 1257 ze zm.

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 201 ze zm., dalej: O.p.

<sup>6</sup> K. Helnika, A. Mazurkiewicz, *Sprawność samorządu terytorialnego w świetle orzecznictwa samorządowych kolegiów odwoławczych – zarys problematyki* [w:] *Sprawność działania administracji samorządowej. VII Doroczna Konferencja Stowarzyszenia Edukacji Administracji Publicznej*, Rzeszów 2006, s. 162.

<sup>7</sup> R. Kędziora, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 68.

<sup>8</sup> S. Fundowicz, *Wójt jako organ podatkowy* [w:] B. Kucia-Guściora, M. Munnich, L. Bielecki, A. Krukowski (red.), *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Lublin 2008, s. 209.

<sup>9</sup> Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 716, dalej: u.p.o.l.

ustawy kształtujące konstrukcje podatku od nieruchomości, od środków transportowych, rolnego, leśnego, opłaty targowej, miejscowej, uzdrowskiej, reklamowej i opłaty skarbowej. Właściwość rzeczową samorządowych organów podatkowych subsydiarnie określają również przepisy Ordynacji podatkowej. Odnosnie podatku od spadków i darowizn, podatku dochodowego opłacanego w formie karty podatkowej oraz podatku od czynności cywilnoprawnych (mimo ich lokalnego charakteru) właściwymi organami są naczelnicy urzędów skarbowych. Właściwość miejscowa samorządowych organów podatkowych, właściwych rzeczowo w sprawach podatków od nieruchomości, od środków transportowych, rolnego, leśnego oraz w sprawach opłaty skarbowej również została określona w ustawach regulujących te daniny publiczne. Określając właściwość miejscową organów, ustawodawca posłużył się kryterium miejsca położenia przedmiotu opodatkowania bądź miejsca zamieszkania podatnika lub jego siedziby.

Obowiązujące przepisy postępowania podatkowego dokonują zróżnicowania uprawnień samorządowych kolegiów odwoławczych<sup>13</sup>. W przeciwieństwie do Kodeksu postępowania administracyjnego w Ordynacji podatkowej utrzymano ograniczenie dotyczące kompetencji merytorycznych kolegiów. Samorządowe kolegium odwoławcze jako organ odwoławczy wydaje decyzje na podstawie art. 233 O.p. W stosunku do art. 138 k.p.a.<sup>14</sup> regulacja art. 233 O.p. została zmodyfikowana, a mianowicie w § 1 w pkt 2 wprowadzono lit. b stanowiącą, że organ odwoławczy uchyla decyzję organu pierwszej instancji w całości i przekazuje sprawę do rozpatrzenia właściwemu organowi pierwszej instancji, jeżeli decyzja została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości. Kompetencje kolegium jako podatkowego organu odwoławczego zostały ograniczone w stosunku do decyzji opartych na uznaniu administracyjnym<sup>15</sup>. Przepis art. 233 § 3 O.p.

---

<sup>10</sup> Ustawa z dnia 15 kwietnia 1984 r. o podatku rolnym, tekst jedn.: Dz. U. z 2017, poz. 1892, dalej: u.p.r.

<sup>11</sup> Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym, tekst jedn.: Dz.U. z 2017 r. poz. 1821, dalej: u.p.l.

<sup>12</sup> Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej, tekst jedn.: Dz.U.2016.1827 ze zm.

<sup>13</sup> T. Porczyński, *Samorządowe kolegium odwoławcze jako organ odwoławczy od decyzji podatkowych wydawanych na podstawie uznania administracyjnego* [w:] B. Brzeziński, J. P. Tarno (red.), *Sądowa kontrola administracji w sprawach podatkowych*, Warszawa 2011, s. 324.

<sup>14</sup> Ustawa z dnia 4 grudnia 2015 r. kodeks postępowania administracyjnego, tekst jedn.; Dz.U. z 2016 r. poz. 23, dalej k.p.a.

<sup>15</sup> Por. R. Hauser, *Kasacyjne orzecznictwo organów odwoławczych*, Rzeczpospolita z 12.11.1996, s. 15; W. Ryms, *Samorządowe kolegia odwoławcze w świetle orzecznictwa NSA*, Casus 1997, nr 4, s. 34, Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, 1999, s. 368.

stanowi bowiem, że samorządowe kolegia odwoławcze uprawnione są do wydawania decyzji uchylającej i rozstrzygającej sprawę co do istoty jedynie w sytuacji, gdy przepisy prawa nie pozostawiają sposobu jej rozstrzygnięcia uznaniu organu podatkowego pierwszej instancji<sup>16</sup>. W pozostałych przypadkach samorządowe kolegium odwoławcze, uwzględniając odwołanie, ogranicza się do uchylenia zaskarżonej decyzji. Nie można zgodzić się z poglądem, że art. 233 § 3 O.p. uprawnia kolegium jedynie do oceny decyzji podatkowej pod względem formalnym. Ten przepis wprawdzie nie przyznaje kolegium uprawnienia do orzekania co do istoty sprawy, lecz nie oznacza to, że nie bada ono sprawy merytorycznie<sup>17</sup>. Samorządowe kolegium odwoławcze ma obowiązek ocenić poprawność stosowania przepisów prawa materialnego i procesowego przez organ podatkowy pierwszej instancji, w tym występowanie przesłanek określonych w art. 67a § 1 O.p., a przez ewentualne uchylenie decyzji ma także pośrednio wpływ na merytoryczną treść rozstrzygnięcia wydanego przez organ pierwszej instancji<sup>18</sup>. W piśmiennictwie prezentowany jest pogląd, że w sytuacji gdy wystąpią przesłanki określone w § 1 pkt 2 lit. a) i 2 lit. b) lub w § 2 art. 233 O.p., organ odwoławczy jest zobowiązany do wydania decyzji kasacyjnej bądź też decyzji kasacyjnej z jednoczesnym przekazaniem sprawy do ponownego rozpoznania<sup>19</sup>. Kolegium nie może wskazać, przekazując sprawę organowi pierwszej instancji w przypadku odwołania wniesionego od decyzji organu podatkowego wydanej na podstawie uznania administracyjnego, jakie okoliczności należy wziąć pod uwagę przy ponownym rozpoznaniu sprawy, albowiem decyzja uchylająca i przekazująca sprawę do ponownego rozpoznania określona w art. 233 § 2 O.p. wydawana jest na podstawie innych przesłanek<sup>20</sup>. Uzasadniając wprowadzenie regulacji zawartej w art. 233 § 3 O.p., ustawodawca powoływał się na konieczność ochrony samodzielności samorządu terytorialnego przed władczą ingerencją

<sup>16</sup> Przepis art. 233 § 3 został wprowadzony do Ordynacji podatkowej z dniem 1 stycznia 1999 r. przepisem art. 142 pkt 14 ustawy z dnia 24 lipca 1998 r. o zmianie niektórych ustaw określających kompetencje organów administracji publicznej – w związku z reformą ustrojową państwa, Dz. U. Nr 106, poz. 688 ze zm.

<sup>17</sup> Por. A. Dumas, *Samorządowe kolegium odwoławcze – organ podatkowy w świetle ordynacji podatkowej*, Casus 2015, nr 75, s. 70.

<sup>18</sup> Wyrok NSA z dnia 7 listopada 2000 r., sygn. akt III SA 2525/99, wyrok WSA w Gliwicach z dnia 3 września 2008 r., sygn. akt I SA/Gl 618/07.

<sup>19</sup> Z. Kmiecik, *Odwołania w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011; A. Korzeniowska, *Postępowanie przed samorządowym kolegium odwoławczym*, Zakamycze 2002; A. Dumas, *Samorządowe kolegium odwoławcze ...*, s. 70.

<sup>20</sup> K. Czichy, *Odwołanie od decyzji organów podatkowych, wydanych na podstawie uznania administracyjnego*, Samorząd Terytorialny 2007, nr 7-8, s. 111-118.

samorządowego kolegium odwoławczego jako organu wyższego stopnia w rozumieniu Kodeksu postępowania administracyjnego i Ordynacji podatkowej, jednakże nie będącego organem nadrzędnym nad tymi organami w znaczeniu ustrojowym<sup>21</sup>. Rozwiązanie to spotkało się z krytyką doktryny. Podnoszono, że burzy ono dotychczasowy obowiązujący reformacyjny model postępowania odwoławczego, wprowadzając model kasacyjny z niewielkimi elementami modelu apelacyjnego<sup>22</sup>. A. Korzeniowska stwierdza, że ustawodawca wprowadzając § 3 do art. 233 O.p., chroni samodzielność gmin, powiatów i województw, nie zapewniając jednocześnie porównywalnej ochrony ich mieszkańcom<sup>23</sup>. Z. Kmieciak wyraża pogląd<sup>24</sup>, że wniesienie odwołania do samorządowego kolegium odwoławczego w sprawach rozstrzyganych w postępowaniu podatkowym stosownie do uznania prowadzącego je organu nie zapewnia takiej ochrony, jak w sprawach, które rozpoznawane są według przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego.

W tym miejscu należy rozważyć jak różnicowanie uprawnień samorządowych kolegiów odwoławczych wpływa na zasadę dwuinstancyjności postępowania podatkowego i na stosowanie prawa podatkowego przez samorządowe organy podatkowe? Ograniczenie kompetencji reformacyjnych samorządowych kolegiów odwoławczych wynikające z art. 233 § 3 O.p. może stanowić prawne uzasadnienie „dowolności” podejmowanych przez samorządowe organy podatkowe decyzji w sprawach z zakresu uznania administracyjnego, które wprawdzie podlegają kontroli organu wyższego stopnia, jednakże kontroli o charakterze kasacyjnym, pozbawionej możliwości merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy i udzielenia wskazań co do okoliczności, które powinny być wzięte pod uwagę przy ponownym rozpatrywaniu sprawy<sup>25</sup>. Decyzja kasacyjna nie gwarantuje jednak skuteczności kontroli instytucjonalnej. Ograniczenie uprawnień organu odwoławczego jedynie do wydania decyzji kasacyjnej, bez możliwości wskazania okoliczności, które powinien wziąć pod uwagę organ pierwszej instancji, rozpatrując ponownie sprawę, może bowiem

---

<sup>21</sup> J. P. Tarno, *Zasada dwuinstancyjności w postępowaniu podatkowym*, Administracja 2008, nr 3 s. 5-25.

<sup>22</sup> Ibidem.

<sup>23</sup> A. Korzeniowska, *Problematyka orzecznictwa administracyjnego organów kolegialnych*, [w:] *Postępowanie przed samorządowym kolegium odwoławczym*, Zakamycze 2002.

<sup>24</sup> Z. Kmieciak, *Samorządowe kolegia odwoławcze w układzie administracyjnego toku instancji*, Państwo i Prawo, 2013, nr 3, s. 6-20.

<sup>25</sup> T. Porczyński, *Samorządowe kolegium odwoławcze ...*, s. 327.

doprowadzić do sytuacji, w której w konkretnej sprawie z zakresu administracji publicznej, pozostawionej uznaniu organu administracji nie będzie mogło zapaść inne rozstrzygnięcie niż to, które preferuje organ pierwszej instancji. Z drugiej jednak strony przyznanie samorządowym kolegiom odwoławczym prawa do rozstrzygania co do istoty odwołań od wszystkich decyzji wydawanych przez jednostki samorządu terytorialnego pozwoliłoby na uzyskanie przez kolegia realnego wpływu na realizację dochodów własnych tych jednostek. Mogłoby to naruszać samodzielność finansową samorządu terytorialnego przez zmniejszenie tych dochodów w skutek decyzji kolegiów, pomimo tego, że to nie samorządowe kolegia odwoławcze, a organy wykonawcze jednostek samorządu terytorialnego są odpowiedzialne za wykonanie budżetu<sup>26</sup>.

Szczególnie istotny z perspektywy kolegialności jest art. 18 u.s.k.o. Z treści przytoczonego przepisu wynika, że kolegium orzeka w składzie trzyosobowym, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Orzekającemu składowi przewodniczy prezes albo etatowy członek kolegium. Zasady określania składów orzekających ustawodawca pozostawił do decyzji zgromadzenia ogólnego kolegium<sup>27</sup>. Orzeczenia samorządowych kolegiów odwoławczych zapadają większością głosów, z kolei z przepisu art. 17 ust. 3 u.s.k.o. wynika, że członek składu orzekającego nie może wstrzymać się od głosu. Jednakże na mocy art. 17 ust. 4 u.s.k.o. członek składu orzekającego, który został przegłosowany ma prawo do zgłoszenia zdania odrębnego, przy podpisywaniu orzeczenia. Korzystając z tego prawa członek składu orzekającego powinien uzasadnić je na piśmie w terminie 7 dni od dnia odbycia się narady. Zasadne wydaje się zatem włączenie tego dokumentu do akt danej sprawy, aby strony postępowania mogły się z nim zapoznać. Zgodnie z art. 130 § 1 O.p. członek kolegium podlega wyłączeniu od udziału w postępowaniu w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych oraz innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego, o ile zachodzą okoliczności wymienione w pkt 1-8 § 1 art. 130 O.p.

---

<sup>26</sup> Ibidem, s. 328.

<sup>27</sup> T. Karwicki, *Samorządowe kolegium odwoławcze jako kolegialny organ administracji publicznej* [w:] E. Olejniczak-Szałowskiej, B. Glinkowskiej, M. Kapusty (red.), *Prawne i organizacyjne aspekty funkcjonowania administracji publicznej*, Acta Universitatis Lodzianensis, Folia Oeconomica 2012, nr 270, s. 41.

Kontynuując podjęte rozważania nad działalnością samorządowych kolegiów odwoławczych jako organów podatkowych drugiej instancji, należy podkreślić, że w postępowaniu administracyjnym kolegia mogą występować zarówno w roli organu, przed którym dochodzi do zawarcia ugody, jak i w roli podmiotu objętego mediacją w postępowaniu przed sądem administracyjnym<sup>28</sup>. Zgodnie z art. 13 k.p.a. samorządowe kolegia odwoławcze mogą występować w roli organu skłaniającego strony do zawarcia ugody pod warunkiem, że taka wola zostanie wyrażona przez strony. W sytuacji, gdy przed organem drugiej instancji dojdzie do zawarcia ugody i zatwierdzenia jej w drodze postanowienia, automatycznie dochodzi do utraty mocy obowiązującej decyzji organu pierwszej instancji<sup>29</sup>. Z corocznych sprawozdań z działalności sądów administracyjnych wynika jednak, że instytucja postępowania mediacyjnego nie znalazła szerszego zastosowania w prawie podatkowym. Małe zainteresowanie postępowaniem mediacyjnym w sprawach podatkowych wynika przede wszystkim z braku zaufania podatników do administracji podatkowej, co z punktu widzenia doświadczeń podatników jest całkowicie uzasadnione, a administracja podatkowa w Polsce niewiele robi, żeby to zaufanie budować<sup>30</sup>.

## 2. ORZECZENIA SAMORZĄDOWYCH KOLEGIÓW ODWOŁAWCZYCH W ZAKRESIE PODATKÓW I OPŁAT LOKALNYCH W LATACH 2012-2016

---

Analizując rozstrzygnięcia samorządowych kolegiów odwoławczych jako organów podatkowych drugiej instancji należy mieć na względzie, że ich działalność stanowi jedynie pierwszą fazę kontroli decyzji podatkowych. Docelowa kontrola stosowania prawa podatkowego przez samorządowe organy podatkowe sprawowana jest bowiem przez sądy administracyjne<sup>31</sup>. Wyszukując nieprawidłowości w rozstrzygnięciach samorządowych organów podatkowych wykorzystano materiały uzyskane z Krajowej Reprezentacji Samorządowych Kolegiów Odwoławczych oraz znajdujące się w systemie informacji prawnej LEX. W celu zaobserwowania

---

<sup>28</sup> D. Strus, *Status prawny...*, s. 528.

<sup>29</sup> Ibidem.

<sup>30</sup> B. Brzeziński, *Relacje między administracją podatkową a podatnikami – od konfrontacji do współpracy?* [w:] A. Huchla, P. Borszowski, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.), *Podatnik versus organ podatkowy*, Wrocław 2011, s. 34-45.

<sup>31</sup> K. Helnika, A. Mazurkiewicz, *Sprawność samorządu ...*, s. 162.

ewentualnych tendencji przedmiotem badań uczyniono rozstrzygnięcia samorządowych kolegiów odwoławczych w latach 2012-2016. Dokonując analizy wpływu działalności samorządowych kolegiów odwoławczych na stosowane prawa podatkowe, rozstrzygnięcia pogrupowano w zależności od rodzaju aktu prawnego.

Analizując orzecznictwo samorządowych kolegiów odwoławczych, należy wskazać, że koncentruje się ono na dwóch zasadniczych typach spraw<sup>32</sup>. Pierwsza grupa to rozstrzygnięcia wydawane w następstwie wniesionych środków zaskarżenia (odwołań, zażaleń, wniosków o wszczęcie postępowań nadzwyczajnych) od decyzji i postanowień administracyjnych, a także bezczynności organów samorządowych. Druga grupa spraw to rozpatrywanie środków prawnych w sprawach cywilnych, dotyczących aktualizacji opłat za użytkowanie wieczyste nieruchomości<sup>33</sup>. Od strony przedmiotowej rozstrzygnięcia w sprawach administracyjnych koncentrują się na sprawach z zakresu Ordynacji podatkowej. Sprawy objęte proceduralnie przepisami Ordynacji podatkowej stanowiły w latach 2012-2016 od 18% do 22% wszystkich spraw administracyjnych<sup>34</sup>. W sprawach podatkowych najczęściej występują problemy na gruncie wykładni pojęć ustawowych.

## **2.1. Orzeczenia w zakresie stosowania przez gminne organy podatkowe przepisów Ordynacji podatkowej**

Analiza działalności samorządowych kolegiów odwoławczych w latach 2012-2016 wskazuje, że w rozstrzygnięciach samorządowych organów podatkowych pierwszej instancji występuje wiele przypadków naruszeń przepisów Ordynacji podatkowej. Do nieprawidłowości w zakresie stosowania przepisów Ordynacji podatkowej przez gminne organy podatkowe należy zaliczyć m.in.<sup>35</sup>:

---

<sup>32</sup> Uwagi sformułowane zostały w oparciu o *Zbiornicze informacje roczne z działalności samorządowych kolegiów odwoławczych i Krajowej Reprezentacji Samorządowych Kolegiów Odwoławczych*, a także na podstawie informacji o działalności samorządowych kolegiów odwoławczych w latach 2012-2016 uzyskanych z poszczególnych kolegiów.

<sup>33</sup> K. Helnika, A. Mazurkiewicz, *Sprawność samorządu ...*, s. 169.

<sup>34</sup> Na podstawie danych pochodzących ze *Zbiorniczej informacji rocznej z działalności samorządowych kolegiów odwoławczych i Krajowej Reprezentacji Samorządowych Kolegiów Odwoławczych*, a także na podstawie informacji o działalności samorządowych kolegiów odwoławczych w latach 2012-2016 uzyskanych z poszczególnych kolegiów.

<sup>35</sup> Ibidem.

- brak realizacji zasady czynnego udziału stron w postępowaniu podatkowym poprzez niewyznaczenie stronom, przed wydaniem decyzji, 7 dniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego;
- nie zawiadamianie stron o wszczęciu postępowania z urzędu (art. 165 § 4 O.p.);
- nieprzestrzeganie wymogów prawidłowego uzasadnienia decyzji (art. 210 § 4 O.p.);
- pomijanie niektórych podatników przy ustalaniu i określaniu zobowiązań podatkowych (na przykład w przypadku nieruchomości stanowiących współwłasność osób fizycznych);
- stosowanie wzorów decyzji bez dostosowania ich do potrzeb indywidualnego rozstrzygnięcia (na przykład pozbawionych uzasadnienia faktycznego decyzji);
- brak dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy oraz brak stanowiska organu odnośnie wystąpienia bądź braku przesłanek „ważnego interesu podatnika” oraz „interesu publicznego” w decyzjach wydawanych w oparciu o art. 67a O.p.
- brak wskazania trybu udzielenia przedsiębiorcom ulg w spłacie zobowiązań podatkowych;
- błędną ocenę przesłanek uchylenia lub zmiany ostatecznych decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego oraz ustalenia nowej kwoty zobowiązania (art. 240 § 1 i art. 254 O.p.);
- nakładanie kar porządkowych na podstawie art. 262 § 1 pkt 2 O.p. na podatnika wezwanego w trybie art. 155 § 1 O.p. do przedstawienia dokumentów niezbędnych do rozpatrzenia sprawy, celem dokonania ich oględzin, do którego to wezwania podatnik się nie zastosował;
- brak realizacji obowiązku wynikającego z art. 227 § 2 O.p. – organ podatkowy przekazuje sprawę bez ustosunkowania się do przedstawionych zarzutów, albo przekazuje swoje stanowisko wyłącznie organowi odwoławczemu z pominięciem stron postępowania;
- prowadzenie postępowań podatkowych z urzędu z pominięciem wydania stosownego postanowienia, brak powiadomienia podatników o możliwości wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego.



Najczęściej występującą grupą nieprawidłowości stwierdzaną przez samorządowe kolegia odwoławcze były sprawy udzielania ulg w zapłacie zobowiązań podatkowych (przede wszystkim umarzania zaległości podatkowych). Chodziło głównie o sposób interpretowania niedookreślonych pojęć zawartych w art. 67a O.p. „ważny interes podatnika” oraz „interes publiczny”. Analizując orzecznictwo samorządowych kolegiów odwoławczych zauważyć można praktykę niedostatecznego wyjaśnienia okoliczności świadczących (według organów podatkowych pierwszej instancji) o braku występowania wymienionych wyżej przesłanek. Z tego powodu wiele decyzji podatkowych cechowały istotne braki w uzasadnieniu prawnym i faktycznym. W analizowanych decyzjach organy podatkowe pierwszej instancji w sposób niewystarczający określały aktualną sytuację majątkową podatnika. Formułowały jedynie określenie „pozwala na wywiązanie się z zobowiązań bez konieczności zastosowania instytucji umorzenia”. Bardzo często również organy podatkowe pierwszej instancji nie odnosiły się w ogóle do kwoty zaległości podatkowej oraz odsetek za zwłokę.

Istotnym uchybieniem zauważalnym w analizowanych orzeczeniach w sprawach stosowania ulg w zapłacie zobowiązań podatkowych, jak również w sprawach dotyczących wymiaru zobowiązań było to, że organy podatkowe nie stosowały dyspozycji zawartej w art. 165 O.p. oraz w art. 200 O.p. Postępowania podatkowe w analizowanych sprawach wszczynane były z urzędu, jednak z pominięciem wydania odpowiedniego postanowienia. Podatnicy nie byli również zawiadamiani o możliwości wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego. Natomiast w zakresie wymiaru zobowiązań obciążających przedmioty opodatkowania, które stanowiły współwłasność kilku osób, częstym powodem uchylenia decyzji organów podatkowych pierwszej instancji było pomijanie niektórych współwłaścicieli nieruchomości i kierowanie decyzji podatkowej tylko do niektórych z podatników.

## **2.2. Orzeczenia w zakresie stosowania przez gminne organy podatkowe przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych**

Jednym z ważniejszych zagadnień orzecznicych samorządowych kolegiów odwoławczych w latach 2012-2016 była problematyka dotycząca opodatkowania

obiektów znajdujących się w podziemnych wyrobiskach górniczych. Sprawami o największym ciężarze były postępowania odwoławcze prowadzone z odwołań spółek węglowych. Dotyczyły one prawidłowości opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli, które zlokalizowane były w podziemnych wyrobiskach górniczych. Skomplikowany charakter tych postępowań wynika przede wszystkim z faktu, iż zagadnienie opodatkowania tych obiektów jest przedmiotem wieloletnich sporów pomiędzy podatnikami, a gminami oraz rozbieżności w klasyfikacji przedmiotów opodatkowania. Wiele rozstrzygnięć w tej kwestii, było przez podatników kwestionowanych, podczas gdy same przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie dawały jednoznacznych wytycznych. Regulacje zawarte w art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. odsyłające w kwestii definiowania „budowli” do przepisów prawa budowlanego, są przepisami niejasnymi i niedookreślonymi. Niejednoznaczność co do treści obowiązku podatkowego sprowadza się do istotnych trudności w ustaleniu, czy poszczególne urządzenia i obiekty znajdujące się w podziemnym wyrobisku górniczym, albo samo to wyrobisko podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle. Niejasny stan prawny, który w tej kwestii nie doczekał się przez lata należytej regulacji, skrytykowany został również przez Trybunał Konstytucyjny<sup>36</sup>. Orzeczenie to dotyczyło problemu opodatkowania wyrobisk górniczych, a także zlokalizowanych w nich obiektów i rzuciło nowe światło na problematykę przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości. Konkluzja wyroku była taka, że wyrobisko górnicze nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, co nie wyklucza jednak opodatkowania obiektów budowlanych, które znajdują się w tym wyrobisku. Efektem tego orzeczenia było także zakwestionowanie dotychczasowej w tej materii praktyki organów podatkowych, która polegała na automatycznym uznaniu wyrobisk górniczych za budowle na podstawie statusu nadanego im dla potrzeb podatku dochodowego, co przyczyniło się pośrednio do zakwestionowania wysokości obciążeń podatkowych jakie były dotychczas płacone z tytułu podatku od nieruchomości przez kopalnie. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego niestety nie usunął wszystkich wątpliwości interpretacyjnych, przede wszystkim dotyczących przypadków, gdy obiekt podlega

---

<sup>36</sup> Zob. wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09.

opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, jako całość techniczno-użytkowa i takich, kiedy opodatkowane są jedynie jego poszczególne części. Ponadto organy podatkowe przyjęły stanowisko, że jeżeli wyrok Trybunału Konstytucyjnego nie uchylił przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a tylko doprowadził do nadania przepisom wykładni zgodnej z regułami konstytucyjnymi, to taki wyrok nie może stanowić podstawy do żądania zwrotu nadpłaty na podstawie art. 74 O.p. Niekorzystna dla samorządowych organów podatkowych okazała się uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 września 2014 roku<sup>37</sup>. Z uchwały tej wynika, że po upływie terminu przedawnienia nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę. Konsekwencją uchwały była konieczność zwrotu przez gminy pobranych spornych podatków z tytułu podatku od nieruchomości. Samorządowe kolegia odwoławcze nadal zatem zmuszane są uczestniczyć w sporach przed sądami administracyjnymi. Bardzo częstą sytuacją w pierwszych latach analizowanego okresu było to, że spółki wydobywcze płaciły naliczone przez niektóre gminy górnicze podatki, a następnie odwoływały się do samorządowych kolegiów odwoławczych od tych decyzji podatkowych. Samorządowe kolegia odwoławcze w większości przypadków zawieszają sprawy, czekając na merytoryczne rozstrzygnięcia tej kwestii przez sądy. Jednak zawieszanie postępowań nie powodowało przerwania biegu pięcioletniego okresu przedawnienia. W związku z tym sprawy przedawniły się, a gminne organy podatkowe musiały umarzać postępowania, albo zostaną one umorzone w najbliższym czasie przez samorządowe kolegia odwoławcze, w następstwie czego zapłacony podatek powinien wrócić do podatnika.

Innym istotnym zagadnieniem orzecznictwem samorządowych kolegiów odwoławczych w latach 2012-2016 była problematyka dotycząca opodatkowania garaży wielostanowiskowych w budynkach mieszkalnych z punktu widzenia zastosowania właściwej stawki podatku od nieruchomości. Kwestią sporną było to czy wobec garażu stanowiącego samodzielną nieruchomością lokalową, który usytuowany jest w budynku mieszkalnym wielorodzinnym, należy zastosować stawkę przewidzianą w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l., a więc jak dla budynków lub ich części pozostałych, czy też właściwa

---

<sup>37</sup> Uchwała Pełnego Składu Izby Finansowej NSA z dnia 29 września 2014 r., sygn. akt II FPS 4/13.

jest stawka z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l., która przewidziana jest dla budynków lub ich części mieszkalnych. Zajmowanie się tą problematyką przez samorządowe kolegia odwoławcze podyktowane było dużą ilością spraw, jakie zostały w tej kwestii zarejestrowane w kolegiach, a także licznymi błędami występującymi w praktyce orzeczniczej samorządowych organów podatkowych pierwszej instancji oraz rozbieżnym orzecznictwem sądów administracyjnych. Problem ten był istotny również ze względu na ponad dziesięciokrotną różnicę w wysokości tych stawek oraz masowość jego występowania w skali całego kraju. W orzecznictwie i piśmiennictwie występowały dwa przeciwstawne poglądy odnoszące się do tej kwestii. Pogląd opowiadający się za opodatkowaniem przedmiotowych garaży według wyższych stawek, podzielała także część samorządowych kolegiów odwoławczych<sup>38</sup>. Zwolennicy poglądu opodatkowania garaży, które stanowią odrębną nieruchomość lokalową, wyższą stawką, za decydujące kryterium o zakwalifikowaniu nieruchomości do kategorii mieszkalnych budynków uznają faktyczne przeznaczenie budynku oraz jego wykorzystanie na cele mieszkalne. Pogląd ten należy uznać za słuszny, ponieważ skoro ustawodawca wskazując sposób wykorzystania budynku lub jego części rozdzielił przedmiot opodatkowania, to określeniu sposobu wykorzystania budynku lub jego części nadać należy jurydyczne znaczenie. Z przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wynika, że częścią budynku, mogącą stanowić samodzielny przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jest wyodrębniony lokal w takim budynku. Z art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. wynika, że zróżnicowane stawki wskazane pod lit. a, c, d, e, odnieść można do całego budynku, jak również do części użytkowanej w określony sposób.

---

<sup>38</sup> Taki pogląd prezentowany był m.in.: w wyrokach: WSA w Szczecinie z dnia 6 października 2010 r., sygn. akt I SA/SZ 508/10; WSA w Olsztynie z dnia 28 kwietnia 2011 r., sygn. akt I SA/OL 131/11; WSA w Bydgoszczy z dnia 28 września 2011 r. sygn. akt I SA/BD 456/11; WSA w Warszawie z dnia: 9 grudnia 2010 r. sygn. akt III SA/WA 2114/10, 5 sierpnia 2011 r., sygn. akt III SA/WA 313/11; WSA w Białymstoku z dnia 21 kwietnia 2011 r., sygn. akt I SA/BK 80/11; WSA w Poznaniu z dnia 9 grudnia 2009 r. sygn. akt III SA/PO 768/09; Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Gdańsku z dnia 26 listopada 2012 r. SKO 1363/12; Ponadto pogląd jest zbieżny ze stanowiskiem Ministra Finansów wyrażonym w piśmie Dyrektora Departamentu Podatków i Opłat Lokalnych z dnia 28 stycznia 2010 r., znak PL/LS/833/5/SIA/10/01 w sprawie opodatkowania garaży, a także w piśmiennictwie np. L. Etel, *Podatek od lokali garażowych*, *Finanse Komunalne* 2011, nr 5, s. 33-38; L. Etel, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości garaży w budynkach mieszkalnych*, *Przegląd podatków lokalnych i finansów samorządowych* nr 7-8 (101-102) 2009 r., s. 1, 9-13; G. Dudar, *Opodatkowanie budynków mieszkalnych znajdujących się w posiadaniu przedsiębiorcy - glosa do wyroku NSA z dnia 22 lipca 2009 r. sygn. akt II FSK 460/08*, *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych* nr 10 (104) 2009 r. s. 1, 4-8.

Zwolennicy drugiego poglądu kwestionują możliwość opodatkowania garaży usytuowanych w budynkach mieszkalnych stanowiących przedmiot odrębnej własności, według stawek podatku określonych w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) u.p.o.l., czyli pozostałych, co prowadzi w konsekwencji do opodatkowania garaży według stawek właściwych dla budynków mieszkalnych<sup>39</sup>. Zwolennicy tego poglądu podkreślają, że z art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. wynika, że w uchwale rady gminy rozróżnić można pod względem wysokości granic stawek podatkowych – budynki lub ich części mieszkalne, przy czym określenie „mieszkalne” dotyczy rodzaju budynku, co do jego podstawowej funkcji użytkowej, a nie funkcji poszczególnych jego lokali, ponieważ przedmiot opodatkowania stanowi budynek lub jego część (art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.). Ustawodawca nie wydzielił przedmiotowo budynku od jego części. Zatem nie występują dwa odrębne przedmioty opodatkowania, czyli budynek oraz części budynku. Zwrócono uwagę, że jedną cechą: mieszkalny lub niemieszkalny, przypisać można jednemu przedmiotowi opodatkowania.

W tej kwestii stanowisko zajął również Naczelny Sąd Administracyjny<sup>40</sup>, według którego garaż podlega opodatkowaniu zgodnie ze stawką wskazaną w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e, czyli właściwą dla budynków lub ich części pozostałych. Sąd podkreślił, że choć sam budynek należy do kategorii mieszkalnych, to jeśli w jego bryle jest garaż z urządzoną księgą wieczystą, należy go uznać za odrębny przedmiot opodatkowania. Powyższe wynika z brzmienia art. 3 ust. 4 w związku z ust. 5 u.p.o.l. Nieoczekiwanym skutkiem uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego były podejmowane przez samorządowe organy podatkowe pierwszej instancji próby wzruszania własnych decyzji ostatecznych, wydanych przed podjęciem uchwały przez Sąd, w których wymierzyły podatek od nieruchomości według stawki właściwej dla budynków mieszkalnych. Organy podatkowe podstaw wzruszenia ostatecznych decyzji wymierzających podatek od nieruchomości upatrywały w art. 247 § 1 pkt 3 O.p., czyli w kategoriach rażącego naruszenia prawa, oraz w art. 240 § 1 pkt. 5 O.p., poprzez zastosowanie trybu wznowienia postępowania z racji wyjścia na jaw nowych istotnych dla sprawy okoliczności faktycznych lub nowych dowodów istniejących w dniu wydania decyzji nie

---

<sup>39</sup> Taki pogląd został zaprezentowany w wyrokach m.in.: NSA z dnia 12 października 2011 r. sygn. akt II FSK 733/10 i II FSK 335/11; WSA w Bydgoszczy z dnia 28 lipca 2009 r., sygn. akt I SA/BD 346/09; WSA w Warszawie z dnia 2 września 2011 r., sygn. akt III SA/WA 795/11.

<sup>40</sup> Uchwała Składu Siedmiu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 lutego 2012 r. sygn. akt II FPS 4/11.

znanych organowi, który wydał decyzję, a także w trybie art. 254 O.p., który pozwala na zmianę decyzji ostatecznej przez organ, który ją wydał, jeżeli po jej doręczeniu nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania podatkowego, a skutki wystąpienia tych okoliczności zostały uregulowane w przepisach prawa podatkowego obowiązujących w dniu wydania decyzji<sup>41</sup>. Samorządowe kolegia odwoławcze nie wszczynały z urzędu postępowań mających na celu stwierdzenie nieważności decyzji wymiarowych, natomiast pierwszoinstancyjne decyzje, wydawane w warunkach wznowienia postępowania lub art. 254 O.p., uchylały, a postępowania organów pierwszej instancji umarzały<sup>42</sup>. Należy podkreślić w tym miejscu, że niezgodność stawki podatkowej ze stawką uznaną za właściwą przez Naczelną Sąd Administracyjny nie stanowi rażącego naruszenia prawa, bowiem „rażąco” naruszyć można jedynie przepis prawa brzmiący jednoznacznie, niewymagający wykładni. Jak podkreśla się w orzecznictwie, wybór jednego spośród dwóch konkurujących stanowisk dotyczących wykładni określonego przepisu prawa materialnego nigdy nie może być uznany za rażące naruszenie prawa w rozumieniu art. 247 § 1 pkt 3 O.p.<sup>43</sup>. W takim wypadku bowiem nie może być mowy o oczywistej sprzeczności rozstrzygnięcia z brzmieniem przepisu, co jest warunkiem zaistnienia rażącego naruszenia prawa<sup>44</sup>. Różnica poglądów, co do wykładni przepisu nie może być kwalifikowana jako przesłanka do odstąpienia od zasady trwałości decyzji ostatecznej, wskazanej w art. 247 § 1 pkt 3 O.p.<sup>45</sup>. Błędów wykładni prawa nie należy traktować jako rażące naruszenie prawa. Naczelną Sąd Administracyjny stwierdził, że pojęcie „rażącego naruszenia prawa” należy określić jako naruszenie mające oczywisty charakter, przejawiający się w tym, że treść decyzji pozostaje w wyraźnej i oczywistej sprzeczności z treścią przepisu<sup>46</sup>. Ostateczna decyzja podatkowa, która wymierza podatek od nieruchomości za garaż stanowiący przedmiot odrębnej własności, usytuowany w

---

<sup>41</sup> Zob. *Zbiorcza informacja roczna z działalności samorządowych kolegiów odwoławczych i Krajowej Reprezentacji Samorządowych Kolegiów Odwoławczych w 2014 roku*.

<sup>42</sup> Zob. np. *Informacja o działalności Samorządowego Kolegium Odwoławczego we Wrocławiu za okres od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 2014 roku*, [<http://www.sko-wroc.org/>], data dostępu 24.10.2017.

<sup>43</sup> Wyrok WSA w Łodzi z dnia 20 lutego 2014 r., sygn. akt I SA/Łd 1170/13.

<sup>44</sup> Ibidem.

<sup>45</sup> Zob. np. wyrok NSA z dnia 9 marca 2000 r., sygn. akt I SA/Ka 1582/98; wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2000 r., sygn. akt III SA 3279/99; wyrok NSA z dnia 6 grudnia 2002 r., sygn. akt III SA 146/01; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 lutego 2014 r., sygn. akt I SA/Gd 1680/13.

<sup>46</sup> Wyrok NSA z dnia 21 listopada 2012 r., sygn. akt II FSK 1802/11.

budynku mieszkalnym wielorodzinnym według stawki innej, niż wskazana w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego, nie może być wzruszona w trybie wznowienia postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 O.p. Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego nie jest bowiem ani nową okolicznością faktyczną, ani też nowym dowodem w sprawie podatkowej<sup>47</sup>.

Wielokrotnie w orzecznictwie samorządowych kolegiów odwoławczych pojawiały się problemy w zakresie zastosowania właściwej stawki podatku od nieruchomości między innymi dla gruntów, budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej czy wpisanych do rejestru zabytków. Przedmiotem rozstrzygnięcia Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Krakowie<sup>48</sup> było ustalenie, czy budynek ośrodka wypoczynkowego podlega opodatkowaniu stawką dla „budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej” w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) u.p.o.l., czy opodatkowany powinien zostać według stawki właściwej dla „budynków” lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń”, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) u.p.o.l. Podatnik odwołujący się od decyzji wymiarowej argumentował, że wpisanie przez wojewodę ośrodka wypoczynkowego na listę obiektów uprawnionych do organizowania turnusów rehabilitacyjnych dla osób niepełnosprawnych spełnia warunki do zastosowania obniżonej stawki podatku od nieruchomości. Kolegium nie podzieliło jednak tego poglądu, stwierdzając, że rehabilitacja osób niepełnosprawnych ma inny charakter niż rehabilitacja lecznicza. Stanowisko organu odwoławczego było prawidłowe, należy bowiem zauważyć, że prowadzenie turnusów rehabilitacji osób niepełnosprawnych jest oparte na art. 8 i art. 9 ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych<sup>49</sup>. Celem rehabilitacji osób niepełnosprawnych jest osiągnięcie możliwie najwyższego poziomu ich funkcjonowania, jakości życia tych osób i ich

---

<sup>47</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 lutego 2014 r., sygn. akt I SA/Gd 1659/13.

<sup>48</sup> Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Krakowie z 17 września 2014 r., SKO.Pod./4140/657/2014.

<sup>49</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych, Dz. U. z 2011 r. Nr 127, poz. 721 ze zm.

integracji społecznej, a nie wspomaganie procesu służącego zachowaniu, ratowaniu i poprawie stanu zdrowia.

Z kolei przedmiotem rozstrzygnięcia Samorządowego Kolegium Odwoławczego we Wrocławiu<sup>50</sup> było opodatkowanie podatkiem od nieruchomości, według stawki podatkowej określonej dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, części gruntów sklasyfikowanych jako lasy i grunty leśne oraz użytków sklasyfikowanych jako użytki rolne – grunty pod stawami. Podstawę materialnoprawną kwestionowanej decyzji podatkowej stanowił przepis art. 2 ust. 1 u.p.o.l., zgodnie z którym opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości albo obiekty budowlane: 1) grunty, 2) budynki lub ich części, 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Jednocześnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wynika, że grunty, budynki oraz budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to grunty, budynki i budowle znajdujące się w posiadaniu przedsiębiorcy albo innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej ze względów technicznych. Powyższe nie dotyczy jednak gruntów rolnych, gruntów zadrzewionych oraz zakrzewionych na użytkach rolnych, a także lasów, w odniesieniu do których zastosowanie ma art. 2 ust. 2 u.p.o.l. Zgodnie z przytoczonym przepisem opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Kluczowe jest zatem ustalenie w przypadku gruntów rolnych, gruntów zadrzewionych i zakrzewionych na użytkach rolnych oraz lasów, w jakim stopniu grunty o takim charakterze w roku podatkowym faktycznie były zajęte na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej. Tylko w takiej sytuacji mogły być opodatkowane podatkiem od nieruchomości, zaś w pozostałym zakresie podlegają one podatkowi rolnemu albo leśnemu. Samorządowe Kolegium we Wrocławiu słusznie wskazało, że niewystarczający dla uznania, że grunty

---

<sup>50</sup> Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego we Wrocławiu z dnia 12 grudnia 2013 r., SKO 4011/609/13.



w całości były zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie ośrodka wypoczynkowo-rekreacyjnego, jest fakt, iż organizowano na terenie ośrodka imprezy masowe o charakterze rekreacyjno-wypoczynkowym. Należy podzielić stanowisko organu odwoławczego, że organizacja imprez masowych nie przesądza o zajęciu gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów jako lasy oraz grunty pod stawami na prowadzenie działalności gospodarczej. Zauważyć należy, że samo udostępnienie lasu oraz stawu osobom przebywającym na terenie ośrodka nie wyklucza jeszcze prowadzenia na tych gruntach działalności rolniczej i leśnej. Z opisu stanu faktycznego wynikało, że imprezy na terenie ośrodka odbywały się sporadycznie. Nie były to zatem działania o charakterze zarobkowym, ciągłym oraz trwałym. Strona w toku postępowania konsekwentnie utrzymywała ponadto, że prowadzi działania mające na celu ochronę oraz zagospodarowanie lasu. Należy zatem zgodzić się ze stanowiskiem Kolegium uchylającym w całości decyzję organu podatkowego pierwszej instancji, w wyniku której podatnik zapłacił podatek od nieruchomości w wysokości większej niż należna.

Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Krakowie<sup>51</sup>, słusznie stwierdziło, że dla podjęcia rozstrzygnięcia o zwolnieniu z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. nie są istotne przyczyny powstania nieprawidłowości na zabytkowej nieruchomości, jak również wyjaśnienie kiedy one powstały oraz kto był za nie odpowiedzialny. Warunkiem stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. jest nie tylko bowiem indywidualny wpis gruntu i budynku do rejestru zabytków, ale także ich utrzymywanie oraz konserwacja, zgodnie z przepisami ustawy o ochronie zabytków i jednoczesne niewykorzystywanie budynku czy gruntu na potrzeby działalności gospodarczej. Z analizy z tego przepisu wynika, że zwolnienie obejmuje tylko przedmiot opodatkowania, który został „indywidualnie wpisany do rejestru zabytków”. Ponadto skorzystanie ze zwolnienia przewidzianego w art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. w odniesieniu do każdego przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości wymaga indywidualnego wpisu zarówno gruntu jak i budynku. Kluczowe znaczenie ma ustalenie, czy podatnik konserwuje i utrzymuje nieruchomość zgodnie z przepisami o ochronie zabytków, a nie czy podejmuje jakiegokolwiek działania w tym

---

<sup>51</sup> Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Krakowie z dnia 30 września 2013 r., SKO.Pod./4140/710/2013.

zakresie. To, że podatnik nabył nieruchomość w gorszym stanie od obecnego, nie przesądza automatycznie zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. Nie wystarczy bowiem wykonanie jakichkolwiek prac na nieruchomości, czy też poczynienie na nią jakichkolwiek nakładów. Organ odwoławczy słusznie zwrócił uwagę, że art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. nie wymaga od organu podatkowego szczegółowego wskazania, które konkretnie przepisy ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami<sup>52</sup> zostały naruszone i w jakim stopniu.

Przedmiotem rozstrzygnięć samorządowych kolegiów odwoławczych był również przepis art. 15 ust. 1 u.p.o.l. Sporne było to, czy miejsce, w którym prowadzona była sprzedaż stanowiło targowisko, na którym handel podlega opłacie targowej. Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Gdańsku umorzyło postępowanie pierwszej instancji w sprawie określenia wysokości zobowiązania i odsetek w opłacie targowej, która nałożona została za wystawienie kratki z okularami przeciwsłonecznymi przed sklepem. Odwołujący zakwestionował prawidłowość decyzji oraz podał, że sprzedaż prowadzi w budynku, a nie przed nim. Natomiast kratka z okularami stanowi formę ekspozycji, a nie jest odrębną formą sprzedaży dokonywanej na targowisku. Stanowisko Kolegium należy uznać za prawidłowe, ponieważ ekspozycja towaru stanowi formę reklamy danego handlowca i nie stanowi odrębnej formy sprzedaży<sup>53</sup>.

Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Gdańsku<sup>54</sup> słusznie utrzymało w mocy zaskarżoną decyzję organu pierwszej instancji w sprawie określenia wysokości opłaty targowej. Odwołujący wskazał, że zgodnie z uchwałą Rady Miejskiej w K. nr XI/81/2011 z dnia 27 października 2011 roku w sprawie ustalenia wysokości dziennych stawek i poboru opłaty targowej, na którą powołuje się organ w zaskarżonej decyzji „ustala się wysokość stawek dziennych opłaty targowej za sprzedaż na targowiskach miejskich”. Powyższa okoliczność, w związku z prowadzeniem przez odwołującego handlu na terenach nie należących do miasta stanowiła w ocenie odwołującego niemożność objęcia go przedmiotową opłatą, ponieważ uchwała dotyczyła jedynie targowisk należących do miasta. Jako uzasadnienie stanowiska Kolegium można wskazać wyrok Wojewódzkiego

<sup>52</sup> Ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 1595 ze zm.

<sup>53</sup> Podobne stanowisko prezentowane jest również w orzecznictwie sądowym np. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26 maja 2009 r., sygn. akt I SA/Bd 180/2009; wyrok NSA z dnia 24 lutego 2011 r., sygn. akt II FSK 1504/2009.

<sup>54</sup> Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Gdańsku z dnia 5 listopada 2012 r. 3168/12.

Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy<sup>55</sup>, zgodnie z którym fakt objęcia danego terenu uchwałą gminy dotyczącą lokalizacji targowiska nie ma decydującego znaczenia dla uznania, że dane miejsce prowadzenia sprzedaży jest targowiskiem w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, bowiem dla powstania zobowiązania w opłacie targowej istotne jest zaistnienie przesłanek wynikających z przepisów tej ustawy, a nie treść uchwały rady miejskiej. Podsumowując, należy podkreślić, że powstanie zobowiązania z tytułu opłaty targowej wynika z samego faktu podjęcia sprzedaży na terenie danej gminy, co w niniejszej sprawie miało miejsce.

### **2.3. Orzeczenia w zakresie stosowania przez gminne organy podatkowe przepisów ustawy o podatku rolnym i ustawy o podatku leśnym**

Częstym tematem rozstrzygnięć samorządowych kolegiów odwoławczych była kwestia zwolnień i ulg wynikających z ustawy o podatku rolnym. Samorządowe Kolegium Odwoławcze we Wrocławiu<sup>56</sup> rozważało, czy zwolnieniu i ulgom, określonych w art. 12 ust. 1 pkt 4 u.p.r., podlega wcześniej nabyty grunt o powierzchni nie tworzącej jeszcze nowego gospodarstwa rolnego, jednak po spełnieniu warunków określonych w przytoczonym przepisie – poprzez nabycie, w drodze umowy sprzedaży, w późniejszym terminie dodatkowej powierzchni użytku rolnego. Z wnioskiem o zwolnienie z podatku rolnego oraz z zastosowaniem ulgi z tytułu nabycia w 2010 roku 0,75 ha oraz w 2013 roku 0,50 ha użytków rolnych na utworzenie nowego gospodarstwa rolnego, podatnik zwrócił się do organu pierwszej instancji w Gminie T. Organ pierwszej instancji odmówił wnioskowanych zwolnienia i ulg, uzasadniając to tym, że dopiero nabyty w 2013 roku przez rolnika grunt o powierzchni 0,50 ha w innej gminie utworzył nowe gospodarstwo rolne. O skorzystanie ze zwolnienia i ulg strona może więc starać się w Gminie T., w odniesieniu do nabytych tam gruntów, albowiem nabycie to należy analizować w kontekście sytuacji bieżącej. Grunty nabyte wcześniej (o powierzchni 0,75 ha) na terenie Gminy J.-L. nie stanowiły obszarowo gospodarstwa rolnego, i tym samym nie została spełniona przesłanka dotycząca utworzenia nowego gospodarstwa rolnego. W odwołaniu od decyzji organu pierwszej instancji podatnik

<sup>55</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 11 września 2007 r., sygn. akt I SA/Bd 473/2007.

<sup>56</sup> Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego we Wrocławiu z dnia 28 października 2013 r., SKO 4011/595/13.

podniósł, że ustawa o podatku rolnym nie wskazuje związku czasowego pomiędzy nabyciem gruntu a utworzeniem gospodarstwa. Nie może zatem być podstawą do odmowy przyznania zwolnienia i ulgi okoliczność, że gospodarstwo rolne nie zostało utworzone w chwili nabycia gruntu, ale powstało w terminie późniejszym. W ocenie podatnika odmowna decyzja wypacza społeczno-ekonomiczny sens zwolnień i ulg mających służyć między innymi pomocą podatnikom rozpoczynającym działalność rolniczą. Samorządowe Kolegium Odwoławcze we Wrocławiu rozpatrując sprawę słusznie uchyliło decyzję organu pierwszej instancji w całości. Kolegium wskazało, że zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 4 lit. a zwalnia się od podatku rolnego grunty przeznaczone na utworzenie nowego gospodarstwa rolnego lub powiększenie już istniejącego do powierzchni nieprzekraczającej 100 ha, będące przedmiotem prawa własności lub prawa użytkowania wieczystego, nabyte w drodze umowy sprzedaży albo wchodzące w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa, które zostały objęte w trwałe zagospodarowanie. Na konstrukcję tego zwolnienia podatkowego składają się więc cztery przesłanki: 1) cel, dla którego podatnik nabył grunt (utworzenie nowego albo powiększenie już istniejącego gospodarstwa rolnego); 2) powierzchnia nowo utworzonego albo powiększonego gospodarstwa (nieprzekraczająca 100 ha); 3) sposób objęcia gruntów (trwałe zagospodarowanie); 4) sposób (forma prawna) nabycia gruntów (umowa sprzedaży). Kolegium prawidłowo stwierdziło, że odstępy czasowe między nabywaniem kolejno gruntów, do osiągnięcia ustawowo określonej powierzchni gospodarstwa rolnego, mogą wpłynąć jedynie na okres przysługującego zwolnienia. Nabywanie gruntów w odstępach czasu nie może natomiast wykluczać zwolnienia i ulg w odniesieniu do wcześniej nabytych gruntów. W przepisie normującym przedmiotowe zwolnienie i ulgi ustawodawca nie ustanowił żadnej normy czasowej. Natomiast czasowe ograniczenie dotyczy początku okresu zwolnienia. Zgodnie z art. 12 ust. 3 u.p.r., okres zwolnienia, o którym mowa w ust. 1 pkt 4, wynosi 5 lat, licząc od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zawarto umowę sprzedaży gruntów lub prawa wieczystego użytkowania, ustalono prawo wieczystego użytkowania lub objęto grunt w trwałe zagospodarowanie w drodze umowy. Analizując to rozstrzygnięcie, należy stwierdzić, że w tej sprawie zostały spełnione przesłanki, w tym przesłanka celu, określone w art. 12 ust. 1 pkt 4 u.p.r., rozstrzygające o udzieleniu omawianych zwolnienia i ulg w podatku rolnym.

W podobnej sprawie orzekło Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Gdańsku<sup>57</sup>, do którego wpłynęło odwołanie od decyzji organu pierwszej instancji w sprawie przyznania zwolnienia z podatku rolnego w stosunku do gruntów o powierzchni 10,3291 ha oraz 6,8230 ha, nabytych w celu powiększenia gospodarstwa rolnego. Organ podatkowy pierwszej instancji odmówił przyznania zwolnienia od podatku rolnego, ponieważ kupujący zapłacili tylko część ceny za przedmiotowe grunty, pozostałą zaś część zobowiązał się spłacić w formie rat od 31 października 2011 roku do 31 października 2024 roku. Organ podatkowy pierwszej instancji stwierdził, że nastąpiło odroczenie płatności, co według niego oznaczało, że wydatki inwestycyjne zostały częściowo sfinansowane ze środków publicznych. W związku z tym zdaniem organu pierwszej instancji nie jest możliwe zastosowanie ulgi inwestycyjnej. Skarżący podniósł, że spłata należności za zakupione grunty nie została odroczone. Nastąpiło jedynie rozłożenie płatności na raty, co nie stanowi finansowania ze środków publicznych. Dodatkowo nie składał on wniosku o przyznanie ulgi inwestycyjnej, ale o przyznanie zwolnienia. Kolegium w Gdańsku trafnie uchyliło zaskarżoną decyzję, stwierdzając że sprawa powinna zostać rozpoznana jeszcze raz przez organ pierwszej instancji. Analizując intencje, którymi kierował się organ pierwszej instancji należy sięgnąć do przepisów regulujących przyznanie zwolnienia od podatku rolnego z uwagi na sfinansowanie inwestycji z udziałem środków publicznych. Taka sytuacja została uregulowana w art. 13 ust. 1 u.p.r. i dotyczy sytuacji, w których podatnik dokonuje inwestycji polegającej na budowie albo modernizacji budynków inwentarskich (służących do chowu, hodowli i utrzymywania zwierząt gospodarskich oraz obiektów służących ochronie środowiska), bądź też na zakupie i zainstalowaniu deszczowni, urządzeń melioracyjnych i urządzeń zaopatrzenia gospodarstwa w wodę, urządzeń do wykorzystywania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii (wiatru, biogazu, słońca, spadku wód). Jednak przedstawiona powyżej sprawa dotyczy udzielenia ulgi polegającej na zwolnieniu od podatku rolnego z tytułu zakupu gruntów w celu powiększenia gospodarstwa, a nie sytuacji uregulowanej w art. 13 ust. 1 u.p.r., dlatego potwierdzić należy słuszność stanowiska organu odwoławczego.

---

<sup>57</sup> Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Gdańsku z dnia 25 stycznia 2013 r., SKO 2042/12.

Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Krakowie<sup>58</sup> uchyliło w całości decyzję, którą organ pierwszej instancji określił Staroście C. wysokość zobowiązania podatkowego w podatku leśnym. W uzasadnieniu rozstrzygnięcia organ pierwszej instancji opisał przebieg postępowania i wyjaśnił, że z danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków wynika, że sporne lasy stanowią własność Skarbu Państwa, wykonującego swoje prawa właścicielskie za pośrednictwem określonych podmiotów, którym na mocy odrębnych przepisów przyznano prawo do jego reprezentowania. Organ pierwszej instancji przyjął, że takim odrębnym uregulowaniem jest w przedmiotowym stanie faktycznym art. 11 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami<sup>59</sup>, zgodnie z którym organem reprezentującym Skarb Państwa, z zastrzeżeniem wyjątków wynikających z ustawy o gospodarce nieruchomościami oraz odrębnych ustaw, w sprawach gospodarowania nieruchomościami jest starosta wykonujący zadania z zakresu administracji rządowej, a organami reprezentującymi jednostki samorządu terytorialnego są ich organy wykonawcze. Starosta C. odwołując się od decyzji stwierdził, że organ pierwszej instancji przyjmując go za podatnika podatku leśnego, naruszył art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. poprzez przypisanie staroście podmiotowości prawnopodatkowej w zakresie podatku leśnego od nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa. Zdaniem odwołującego, podatkiem można obciążyć wyłącznie podmiot jednoznacznie wskazany w ustawie. Tymczasem ustawa o podatku leśnym nie wskazuje, że podatek od nieruchomości leśnych powinien uiszczać starosta. Odwołujący zauważył, że organ podatkowy pierwszej instancji powinien obciążyć płatnością podatku leśnego właściwy podmiot powołany do zarządzania Lasami Państwowymi w RP, czyli Lasy Państwowe<sup>60</sup>. W niniejszej sprawie spór dotyczył zatem zagadnienia przypisania Staroście C. podmiotowości prawnej w podatku leśnym odnośnie do nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa. Kolegium podkreśliło, że organ podatkowy pierwszej instancji nie odniósł się w rozpoznawanej sprawie do ustawy o lasach. Z art. 4 ust. 3 u.l. wynika bowiem, że w ramach

---

<sup>58</sup> Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Krakowie z dnia 30 czerwca 2014 r. SKO.Pod./4140/631/2014.

<sup>59</sup> Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 1529 ze zm.; dalej u.g.n.

<sup>60</sup> Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o lasach (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 788 ze zm.; dalej: u.l.) lasami stanowiącymi własność Skarbu Państwa zarządza Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe.

sprawowanego zarządu Lasy Państwowe prowadzą gospodarkę leśną, a także prowadzą ewidencję majątku Skarbu Państwa oraz ustalają jego wartość. „Gospodarowanie” w rozumieniu powyższego przepisu obejmuje również reprezentowanie Skarbu Państwa w postępowaniach dotyczących nieruchomości znajdujących się w zarządzie. Stosownie do art. 32 ust. 1 u.l. Lasy Państwowe jako państwowa jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej reprezentują Skarb Państwa w zakresie zarządzania mieniem. Użyte w tych przepisach określenia „gospodarowanie gruntami i innymi nieruchomościami” oraz „reprezentacja” odnoszą się nie tylko do czynności cywilnoprawnych, ale również do udziału w postępowaniach podatkowych dotyczących nieruchomości objętych zarządem. Należy zgodzić się, z Kolegium, że takie stanowisko potwierdza również art. 11 ust. 1 u.g.n. Przepis ten stanowi bowiem domniemanie kompetencyjne na rzecz starosty, jednak zastrzega, że przepisy szczególne mogą przekazywać kompetencje do zarządu nieruchomości Skarbu Państwa innym podmiotom. Przepis art. 4 u.l. stanowi „wyjątek wynikający z innej ustawy”. Należy również zaznaczyć, że zebrany materiał dowodowy nie pozwalał na ustalenie, czy przedmiotowe lasy nie mogą zostać objęte zwolnieniem przewidzianym w art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l.

### 3. ANALIZA WPŁYWU DZIAŁALNOŚCI ORZECZNICZEJ SAMORZĄDOWYCH KOLEGIÓW ODWOŁAWCZYCH NA MIEJSCOWE PRAWO PODATKOWE

---

Analiza literatury przedmiotu, przepisów ustrojowych, jak również orzecznictwa sądowego, odnoszących się do organizacji i funkcjonowania samorządowych kolegiów odwoławczych pozwala na postawienie tezy, że samorządowe kolegia odwoławcze jako podatkowe organy odwoławcze mają istotny wpływ na jakość miejscowego prawa podatkowego. W tym miejscu należy postawić pytanie na podstawie jakich kryteriów i źródeł informacji oceniać działalność orzeczniczą samorządowych kolegiów odwoławczych jako organów podatkowych drugiej instancji. Na potrzeby niniejszych rozważań przyjęto, że o sprawności samorządowych kolegiów odwoławczych decyduje rozpatrywanie przez nie spraw zgodnie z przepisami prawa określającymi terminy, w jakich sprawy należące do ich właściwości powinny być załatwione (art. 35 k.p.a. i art.

139 O.p.)<sup>61</sup>. Zatem można oprzeć taką ocenę na liczbie skarg kierowanych do sądów administracyjnych na beczynność kolegiów lub przewlekłe prowadzone postępowania. W 2016 roku liczba skarg na beczynność kolegium skierowana do wojewódzkich sądów administracyjnych ogółem wyniosła 285, z czego 82 skargi sądy uwzględniły. Wskaźnik uwzględnionych skarg przez sądy administracyjne w stosunku do liczby spraw ogółem pozostających do rozpatrzenia w latach 2012-2016 mieścił się w przedziale zaledwie od 0,2% do 0,5%. Jednak z głębszej analizy corocznych informacji zbiorczych z działalności samorządowych kolegiów odwoławczych wynika, że występuje realny problem z przedłużającym się w czasie załatwieniem spraw przez samorządowe kolegia odwoławcze. Z roku na rok rośnie liczba spraw nie załatwionych w tym roku, w którym wpłynęła. W 2016 roku z liczby ponad 233 608 spraw do załatwienia, aż 53 365 to sprawy z roku poprzedniego, co stanowi 23% ogółu spraw. W tym miejscu należy jednak zauważyć, że skoro kłopoty z wykładnią materialnego prawa podatkowego mają sędziowie, to trudno się dziwić, że pracownicy samorządowych kolegiów odwoławczych zwlekają z podjęciem decyzji, czekając na rozstrzygnięcia Naczelnego Sądu Administracyjnego ujednolicające orzecznictwo. Ponadto przyczyną powstawania zaległości jest brak dostatecznej ilości etatów orzeczniczych, na co wskazują same kolegia.

Innym kryterium pozwalającym ocenić jakość rozstrzygnięć podejmowanych przez samorządowe kolegia odwoławcze jest zgodność z prawem prowadzonych przez te organy postępowań i wydawanych orzeczeń<sup>62</sup>. Jako podstawowe mierniki spełnienia tego kryterium można byłoby przyjąć odsetek spraw, w których uprawniony podmiot skorzystał z prawa do wniesienia skargi do sądu administracyjnego na podjęte orzeczenie. Wojewódzkie sądy administracyjne w 2016 roku rozpatrzyły 14 181 skarg na decyzje i postanowienia samorządowych kolegiów odwoławczych, z czego 3 243 zostało uchylonych wyrokami sądów<sup>63</sup>. Przy czym kolegia wniosły od wydanych wyroków, 513 skarg kasacyjnych do Naczelnego Sądu Administracyjnego (w roku 2015 – 504). Kryterium pozwalającym w miarę obiektywnie ocenić pracę orzecznictwem

---

<sup>61</sup> Zob. D. R. Kijowski, *Samorządowe kolegia odwoławcze po 25 latach*, Samorząd Terytorialny 2015, nr 3, s. 52.

<sup>62</sup> Ibidem.

<sup>63</sup> Na podstawie informacji o działalności samorządowych kolegiów odwoławczych w latach 2012-2016 uzyskanych z Krajowej Reprezentacji Samorządowych Kolegiów Odwoławczych.



samorządowych kolegiów odwoławczych jest zatem wskaźnik zaskarżalności, który w latach 2012-2016 mieścił się w przedziale od 5% – 15%. W analizowanym okresie najwyższy poziom osiągnął on w 2014 roku. Takie podejście ma jednak mankamenty, ponieważ nie pozwala do końca ustalić prawdziwego obrazu działalności samorządowych kolegiów odwoławczych, między innymi nie daje odpowiedzi na pytanie jak załatwiane są sprawy, które nie trafiają do sądu.

#### 4. PODSUMOWANIE

---

Podsumowując przeprowadzoną w tym rozdziale analizę pozycji prawnej samorządowych kolegiów odwoławczych oraz ich działalności orzeczniczej w zakresie stosowania miejscowego prawa podatkowego, należy stwierdzić, że są to organy administracji publicznej nowego typu, odpowiadające standardom europejskim, znacznie różniące się od innych funkcjonujących w administracji publicznej. Przesądza o tym między innymi tryb powoływania tych organów w drodze konkursu, obiektywizm (procedowanie kolegialne oraz zakaz łączenia funkcji), czynny udział stron w postępowaniu przed kolegium (oparcie rozstrzygnięcia na postępowaniu wyjaśniającym prowadzonym w formie rozprawy), wreszcie poddanie pod nadzór w zakresie orzekania sądowi administracyjnemu (realizacja prawa obywateli do drogi sądowej)<sup>64</sup>. Kolegia stanowią obecnie w Polsce modelowy przykład niezależnego organu kontroli instancyjnej<sup>65</sup>, którego niezależność nie stanowi jedynie postulatu ustawodawcy, lecz jest faktem<sup>66</sup> aprobowanym zarówno przez doktrynę<sup>67</sup>, jak i sądownictwo administracyjne<sup>68</sup>. Mając powyższe na uwadze, wolno nawet przyjąć, że wyznaczono w tej materii wiele właściwych standardów, których zastosowanie można

---

<sup>64</sup> G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego: Komentarz. Tom I do art. 1-103*, Warszawa 2010, s. 83.

<sup>65</sup> Zob. na ten temat Cz. Martysz, A. Matan, G. Łaszczyca, *Samorządowe Kolegium Odwoławcze jako niezależny organ kontroli instancyjnej. Miejsce i rola RIO i SKO w systemie samorządu terytorialnego*, Zielona Góra 2005, s. 43 i n.

<sup>66</sup> Zob. Z. Kmiecik, W. Chróścielewski, *Niezależny organ kontroli w postępowaniu administracyjnym – raport badawczy*, Samorząd Terytorialny 2005, nr 11.

<sup>67</sup> Zob. J. Borkowski, *Samorządowe Kolegium Odwoławcze* [w:] R. Mikosz (red.), *Rozprawy pisemne. Księga pamiątkowa dla uczczenia pracy naukowej prof. Antoniego Agopszowicza*, Katowice 2000, s. 24-26; J.P. Tarno, *Samorząd terytorialny w Polsce*, Warszawa 2002, s. 280-281.

<sup>68</sup> Zob. R. Hauser, *Sprawdzona koncepcja*, Rzeczpospolita z 2.10.2000, s. 7; R. Hauser, *Sądy nie są nieomyłne*, Gazeta Prawna z 21-23.11.2003, s. 9.

byłoby rozważać w przypadku pozostałych organów podatkowych<sup>69</sup>. Postulowane zmiany mające na celu usprawnianie postępowania podatkowego przed kolegiami powinny ewoluować w następujących kierunkach:

- 1) Wzmocnienia potencjału kadrowego w kolegiach. Trzon kadry kolegiów powinni tworzyć dobrze przygotowani zawodowo i doświadczeni prawnicy. Kolegia nie dysponują wystarczającą fachową kadrami, która mogłaby zbierać dowody potrzebne do wydania pełnowartościowej decyzji merytorycznej w dziedzinach wymagających profesjonalnych ekspertyz, obliczeń lub analiz<sup>70</sup>. Mając powyższe na uwadze, można się zastanowić, czy nie powinni mieć oni ukończonych aplikacji, skoro coraz częściej strony w postępowaniu podatkowym są reprezentowane przez wykwalifikowanych pełnomocników (radców prawnych, doradców podatkowych)<sup>71</sup>.
- 2) Zwiększenia ilości etatów orzeczniczych w samorządowych kolegiach odwoławczych. Główną przyczyną powstawania zaległości jest brak dostatecznej ilości etatów orzeczniczych pozwalających reagować na nieoczekiwane zmiany w przepisach materialnego prawa podatkowego. Ponadto, ograniczone środki finansowe na przygotowywanie spraw przez pozaetatowych członków samorządowych kolegiów odwoławczych, uniemożliwiają w pełni ich wykorzystanie.
- 3) Jednostki samorządu terytorialnego powinny mieć możliwość zaskarżenia do sądu administracyjnego decyzji samorządowego kolegium odwoławczego. W wyniku niekorzystnych dla gmin decyzji samorządowych kolegiów odwoławczych, gminy bardzo często tracą znaczne dochody podatkowe. W świetle art. 133 O.p. gmina nie jest stroną postępowania administracyjnego, a zatem nie przysługuje jej prawo do zaskarżenia orzeczeń samorządowego kolegium odwoławczego. Prawo to powinno przysługiwać gminie jako jednostce samorządu terytorialnego, a nie tylko wójtowi (burmistrzowi, prezydentowi

---

<sup>69</sup> Por. L. Etel, K. Teszner, *Udział obywateli w postępowaniu podatkowym*, Państwo i Prawo 2008, z. 4, s. 44-45.

<sup>70</sup> Zob. J. Zimmermann, K. Sieniawska, *W ciągu 15 lat kolegia stały się niezbędnym ogniwiem ustroju administracji publicznej w Polsce*, Casus 2014, nr 71, s. 7.

<sup>71</sup> Por. P. Smoleń, W. Taras, *Rzecz o samorządowych kolegiach odwoławczych w dobie przekształcającej się administracji lokalnej* [w:] *Dziesięć lat reformy ustrojowej administracji publicznej*, J. Parchomiuk, B. Uliasz, E. Kruk (red.), Warszawa 2009, s. 517.

miasta) jako organowi podatkowemu orzekającemu w pierwszej instancji<sup>72</sup>. Gmina powinna mieć możliwość ochrony swoich dochodów podatkowych w postępowaniu przed sądem administracyjnym. Wpłynęłoby to korzystnie także na poziom orzeczeń samorządowych kolegiów odwoławczych, które musiałyby się liczyć z możliwością ich zaskarżenia nie tylko przez podatnika, ale i gminę<sup>73</sup>.

- 4) Ponadto należy zastanowić się nad wprowadzeniem bodźców skłaniających podatników oraz samorządowe organy podatkowe do stosowania procedury mediacji przed samorządowym kolegium odwoławczym. Małe zainteresowanie postępowaniem mediacyjnym w sprawach podatkowych wynika przede wszystkim z braku zaufania podatników do administracji podatkowej, co z punktu widzenia doświadczeń podatników jest całkowicie uzasadnione, a administracja podatkowa w Polsce niewiele robi, żeby to zaufanie budować<sup>74</sup>. Kolejną kwestią jest nadrzędna pozycja organu podatkowego wobec podatnika. Nierówność podmiotów w prawie administracyjnym jest cechą ważną ze względu na możliwość zastosowania mediacji<sup>75</sup>. Aby zwiększyć zastosowanie procedury mediacyjnej w sprawach z zakresu prawa podatkowego, konieczne jest zwiększenie świadomości podatników, że posiadają prawo do załatwienia określonych spraw podatkowych na drodze mediacji, między innymi poprzez przeprowadzenie akcji promującej taką formę rozstrzygania sporów.

Są to rozwiązania, które mogą przyczynić się do podniesienia jakości i sprawności rozstrzygnięć podejmowanych przez samorządowe kolegia odwoławcze oraz poprawności stosowania przepisów prawa podatkowego przez samorządowe organy podatkowe. Należy jednak pamiętać, że docelowa kontrola stosowania miejscowego prawa podatkowego sprawowana jest przez sądy administracyjne.

---

<sup>72</sup> L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006, s. 189-190.

<sup>73</sup> Ibidem.

<sup>74</sup> B. Brzeziński, *Relacje między ...*, s. 34-45.

<sup>75</sup> Por. W. Federczyk, *Praktyka stosowania mediacji przed sądami administracyjnymi*, ADR Arbitraż i Mediacje 2008, nr 4, s. 17-28.

**SUMMARY**

**The Judicature of Poland's Local Government Boards of Appeal Regarding Cases Falling Under Local Tax Law Procedures**

The article's purpose is to present Poland's local government boards of appeal as tax authorities of the second instance. The study initiated an analysis of the influence of local boards of appeal on local tax law. In the final section of the article, the author refers to legislative prospects regarding these boards of appeal and postulates amendments to improve the effectiveness of said boards as tax authorities of the second instance. The consideration of the issue was couched in the dogmatic method and supported by a review of selected doctrinal perspectives. Furthermore, the considerations were supplemented by empirical studies of local government boards of appeal rulings and further rulings of Poland's administrative courts. The analysis of the juridical influence by local government boards of appeal on local tax law required not only strict legal interpretive methods, but also statistical interpretation. The analysis of annual statistical reports pertaining to the activities of local boards of appeal is an essential reference point for generating assessments and postulates de lege ferenda. With the intention of observing any tendencies, the study focused on the local boards of appeal rulings falling under the jurisdiction of Poland's pertinent Tax Law procedures for the years 2012 to 2016.

**Key words:** Communal tax office, Local taxes, Land tax, Forestry tax, Local tax law

**Słowa kluczowe:** Gminne organy podatkowe, podatki lokalne, podatek rolny, podatek leśny, miejscowe prawo podatkowe

---

# KLAUZULA NADUŻYCIA PRAWA W USTAWIE O VAT

---

JUSTYNA ZAJĄC-WYSOCKA\*

---

## SPIS TREŚCI

---

---

1. Wstęp.....	116
2. Orzecznictwo unijne - przesłanki zastosowania klauzuli.....	117
3. Optymalizacja podatkowa wolna od zarzutu?.....	121
4. Skutki uznania danej czynności za nadużycie prawa .....	123
5. Przepisy polskie .....	124
6. Porównanie przepisu polskiego z orzecznictwem unijnym.....	125
7. Przykłady czynności, które mogą być uznane za nadużycie prawa.....	126
8. Alternatywa dla wprowadzenia klauzuli.....	136

---

## 1. WSTĘP

---

Podatek od towarów i usług stanowi podstawowe źródło dochodów budżetowych, zaś jego kondycja jest gwarancją stabilności politycznej i finansowej naszego kraju.<sup>1</sup> Nie sposób nie zauważyć, że podatek ten przeżywa od kilku lat postępujący kryzys efektywności fiskalnej. W celu przeciwdziałania tej sytuacji proponowane są różne rozwiązania, które mają na celu odbudowanie i uszczelnienie systemu podatku od towarów i usług.

---

\* Justyna Zając-Wysocka, doradca podatkowy i radca prawny, doktorantka w Zakładzie Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego, e-mail: justzajac@poczta.onet.pl

<sup>1</sup> Zob. uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 15 września 2015 r. o podatku od towarów i usług.

Uniemożliwianiu oszustw<sup>2</sup> w praktyce stosowania ustawy o podatku od towarów i usług<sup>3</sup> ma służyć szereg rozwiązań wprowadzonych na mocy nowelizacji Ordynacji podatkowej z 13 maja 2016 r.<sup>4</sup> Przedmiotowa nowelizacja wprowadziła na grunt polskich przepisów, obok JPK<sup>5</sup>, m.in. tzw. klauzulę nadużycia prawa w podatku od towarów i usług.

Wprowadzenie powyższej instytucji wpisuje się w nurt unormowań wdrażanych w innych państwach członkowskich, mając zarazem swoje oparcie w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej jako: TSUE) i legislacji wspólnotowej, w tym w art. 8 dyrektywy Rady 2011/16/UE,<sup>6</sup> którego implementacja do polskiego porządku prawnego nastąpiła w formie tejże ustawy. Ustawodawca wskazał, iż: „(...) zmiana ma zatem charakter jedynie uzupełniający (...)” Warto podkreślić że choć zinstytucjonalizowanie wskazanej zasady na gruncie art. 5 ust. 4 i 5 ustawy o VAT nastąpiło we wskazanej wyżej nowelizacji, polskie sądy nieraz w oparciu o nią uzasadniały swoje rozstrzygnięcia. Podstawę ku temu stanowiło bowiem bogate orzecznictwo TSUE.

## 2. ORZECZNICTWO UNIJNE - PRZESŁANKI ZASTOSOWANIA KLAUZULI

---

Klauzula nadużycia prawa jest od dawna znana na gruncie praktyki orzeczniczej TSUE. Z uwagi na brak definicji w dyrektywie, dopiero analiza konkretnych stanów faktycznych daje podstawę do zdefiniowania i pełnego dookreślenia przedmiotowej konstrukcji.

Zasadnicze znaczenie dla omawianego zagadnienia ma wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 21 lutego 2006 r., sygn. C-255/02, w sprawie Halifax.

---

<sup>2</sup> Oszustwo podatkowe jest to sytuacja, kiedy podatnik zafałszowuje wymiar zobowiązania podatkowego poprzez dokonanie niezgodnego z podatkowo-prawnym stanem faktycznym wymiaru zobowiązania podatkowego (P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2002, s. 19).

<sup>3</sup> Ustawa z dn. 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 177 z późn. zm. poz. 312; dalej jako ustawa o VAT).

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2016 poz. 846; dalej jako: nowelizacja).

<sup>5</sup> Skrót od : Jednolity plik kontrolny

<sup>6</sup> Dyrektywa z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (dalej jako: dyrektywa 2006/112/WE).

Halifax była instytucją bankową, która podjęła decyzję o konieczności wybudowania czterech ośrodków obsługi telefonicznej w Wielkiej Brytanii na gruntach, które były jej własnością, względnie których Halifax był wieloletnim dzierżawcą. Dokonał on dość skomplikowanej operacji, przy wykorzystaniu trzech innych podmiotów ze swojej grupy (spółki deweloperskiej), które w pełni kontrolował. W jej wyniku Halifax miał uzyskać prawo do korzystania z wzniesionych na cele jego działalności budynków, które po wybudowaniu pozostały w rękach spółek z grupy. Cała operacja skutkowałaby pozyskaniem budynków przez podmioty z grupy przy niemal pełnym odliczeniu kwoty podatku naliczonego, mimo że budynki miały być wykorzystywane na potrzeby prowadzenia działalności zwolnionej od podatku. Tymczasem zarówno dyrektywa 2006/112/WE, jak i ustawodawca krajowy przyjął, że, co do zasady, podatnik wykorzystujący towary lub usługi do prowadzenia działalności zwolnionej od VAT nie może odliczyć podatku naliczonego przy nabyciu takich towarów i usług. W orzeczeniu wydanym na gruncie przedstawionego stanu faktycznego TSUE sformułował przesłanki, które przemawiają za uznaniem danej czynności za nadużycia prawa:

- po pierwsze, dane transakcje, pomimo iż spełniają formalne przesłanki przewidziane w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy (obecnie dyrektywy 112) i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, mają skutkować uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów;
- po drugie, z ogółu obiektywnych okoliczności powinno również wynikać, iż zasadniczym celem tych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej.

Pierwsza z przesłanek ma więc charakter obiektywny i odnosi się więc do takich czynności, które po pierwsze, spełniają formalne warunki określone przez dyrektywę 2006/112/WE lub przepisy krajowe. W przypadku, gdy transakcja nie jest przeprowadzona zgodnie z zasadami określonymi przez stosowne przepisy dojść może bowiem raczej do oszustwa niż nadużycia. Druga przesłanka ma natomiast charakter subiektywny – jest nią cel przeprowadzenia transakcji. Jak bowiem podkreślił Trybunał, zakaz nadużyć jest bezprzedmiotowy wówczas, gdy dane transakcje mogą mieć inne uzasadnienie niż tylko osiągnięcie korzyści podatkowych.

W innym istotnym orzeczeniu w sprawie C-425/06<sup>7</sup> Trybunał doprecyzował sposób postępowania pozwalający ocenić, czy czynności można uważać za praktyki stanowiące nadużycie – w tym celu „sąd krajowy powinien najpierw zbadać, czy zamierzonym skutkiem jest korzyść podatkowa, której przyznanie byłoby sprzeczne z jednym lub kilkoma celami szóstej dyrektywy, a następnie, czy stanowiła ona zasadniczy cel przyjętego rozwiązania umownego”.

W wyroku z 22.12.2010 r. w sprawie C-277/09 (RBS Deutschland Holdings GmbH), TSUE rozstrzygał przypadek, w którym podatnik wykorzystał rozbieżność pomiędzy przepisami poszczególnych państw członkowskich. TSUE, powołując się na przesłanki stwierdzenia nadużycia prawa określone w wyroku w sprawie Halifax, zauważył w pierwszej kolejności, że pomiędzy spółką RBS Deutschland a jej kontrahentami nie występowały żadne powiązania prawne. Było też bezsporne, że wykonane czynności nie miały charakteru sztucznego, a także, że zostały one dokonane w ramach normalnej działalności gospodarczej. TSUE podkreślił, że zarówno cechy wykonanych czynności, jak i charakter stosunków między stronami, nie zawierały żadnych elementów, które mogłyby prowadzić do przyjęcia, że stworzono sztuczną konstrukcję, mającą na celu wyłącznie uzyskanie korzyści podatkowej.

Jednym z wniosków, do których doszedł sąd było to, iż: "fakt, że spółka mająca siedzibę w jednym państwie członkowskim świadczyła usługi na rzecz spółki mającej siedzibę w drugim państwie członkowskim, a postanowienia dotyczące dokonanych czynności zostały ustalone w zależności od uwarunkowań właściwych zainteresowanym podmiotom gospodarczym, nie może być uważany za nadużycie prawa"<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Wyrok TSUE z 21 lutego 2008 r. Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Ministero dell'Economia e delle Finanze (ministrem gospodarki i finansów) a Part Service Srl, dotyczącego określenia wysokości zobowiązania z tytułu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do czynności leasingu, których przedmiotem w większości przypadków były pojazdy samochodowe.

<sup>8</sup> Zgodnie z uzasadnieniem: „W stanie faktycznym, takim jak w sprawie przed sądem krajowym, art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie nie może odmówić podatnikowi odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego z tytułu nabycia towarów dokonanego w tym państwie członkowskim w wypadku, gdy towary te zostały wykorzystane do celów czynności leasingowych dokonywanych w innym państwie członkowskim, tylko dlatego, że z tytułu czynności dokonanych w sytuacji, w której powinny być one objęte podatkiem należnym, w tym drugim państwie członkowskim nie został zapłacony podatek od wartości dodanej.”



Podobne rozstrzygnięcie zapadło w wyroku z 22.12.2010 r. w sprawie C-103/09<sup>9</sup>. W przedstawionym stanie faktycznym nie ulegało wątpliwości, że celem przeprowadzonych transakcji leasingowych było uzyskanie korzyści podatkowej polegającej na rozłożeniu w czasie płatności podatku VAT z tytułu omawianych zakupów, tak aby odroczyć powstanie zobowiązań podatkowych. TSUE przypomniał, że "dla stwierdzenia wystąpienia praktyki stanowiącej nadużycie, konieczne jest również, by pomimo spełniania warunków formalnych ustanowionych w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, wskazana korzyść podatkowa była sprzeczna z celem, któremu służą owe przepisy".

Tymczasem niewątpliwie transakcje leasingowe są objęte zakresem stosowania przepisów o VAT, a "korzyść podatkowa mogąca ewentualnie wyniknąć z dokonywania tych transakcji nie stanowi sama w sobie korzyści, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem właściwych przepisów tej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego dyrektywę (...)"

W konsekwencji w ocenie Trybunału: "korzyść podatkowa wynikająca z dokonania przez przedsiębiorstwo transakcji leasingowych w zakresie środków trwałych, takich jak będące przedmiotem sporu w sprawie przed sądem krajowym, zamiast bezpośredniego zakupu tych środków nie stanowi korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem właściwych przepisów szóstej dyrektywy (...) i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, o ile warunki umowne tych transakcji, w szczególności dotyczące określenia kwoty opłat leasingowych, odpowiadają normalnym warunkom rynkowym, i o ile udział we wskazanych transakcjach pośredniczącej spółki trzeciej nie może stanowić przeszkody w stosowaniu tych przepisów, co podlega ocenie sądu krajowego."

Reasumując, sformułowane przez TSUE przesłanki zastosowania przedmiotowej klauzuli są jasne, a sam dorobek orzeczniczy unijnego sądu w tym względzie jest bogaty. Pozwala to sądom krajowym na orzekanie z powołaniem się tylko na treść wskazanych wyżej wyroków.

---

<sup>9</sup> Wyr. z 22.12.2010 r. w sprawie C-103/09 Weald Leasing. TSUE analizował w nim strukturę transakcji, w której podatnik wykonujący czynności zwolnione poprzez zestaw transakcji otrzymał w użytkowanie na podstawie umowy leasingu samochody.

### 3. OPTYMALIZACJA PODATKOWA WOLNA OD ZARZUTU?

---

W istocie rzeczy zasadniczym zagadnieniem nad jakim pochylał się Trybunał, było wytyczenie granicy dzielącej uprawnione planowanie podatkowe od nadużycia prawa. Przedmiotowa zasada znajdowała bowiem zastosowanie do transakcji przeprowadzanych wprawdzie zgodnie z obowiązującymi przepisami, ale w konsekwencji których podatnik osiąga korzyść podatkową, która wykracza poza to, co przewidział ustawodawca.

W orzecznictwie TSUE wskazuje się, że wybór pomiędzy transakcjami zwolnionymi i transakcjami opodatkowanymi może opierać się na wielu czynnikach, a w szczególności na względach natury podatkowej dotyczących systemu podatku VAT (tak np. w wyrokach w sprawach C-4/94 BLP Group, C-108/99 Cantor Fitzgerald International, C-255/02 Halifax). Podobne stanowisko Trybunał przyjmował także w przypadku możliwości dokonania przez podatnika wyboru pomiędzy różnymi rodzajami transakcji prowadzącymi do różnych konsekwencji podatkowych (np. wyroki w sprawach C277/09 RBS Deutschland Holdings GmbH, C-103/09 Weald Leasing). Ponadto, Trybunał wskazywał, że nie można czynić podatnikowi zarzutu, iż skorzystał z przepisu prawa lub luki prawnej, które pozwoliły mu, bez nadużycia prawa podatkowego, na zmniejszenie zobowiązania podatkowego (zob. wyrok w połączonych sprawach C-487/01 i C-7/02 Gemeente Leusden i Holin Groep)<sup>10</sup>.

TSUE, we wskazanym już wyroku w sprawie Halifax, zauważył, iż: „w sytuacji, gdy podatnikowi przysługuje wybór pomiędzy dwoma transakcjami, dyrektywa nie nakłada na niego obowiązku dokonania wyboru tej transakcji, z którą wiąże się zapłata najwyższej kwoty podatku VAT.” TSUE podkreślił, że podatnikowi przysługuje prawo do dokonania wyboru takiej struktury swojej działalności, poprzez którą ograniczy swoje zobowiązanie podatkowe. Z uzasadnienia wyroku wynika również, iż zakaz nadużyć jest bezprzedmiotowy wówczas, gdy dane transakcje mogą mieć inne uzasadnienie niż tylko osiągnięcie korzyści podatkowych. O ile więc nie ulega wątpliwości, że TSUE nie wymaga, dla ustalenia wystąpienia nadużycia, aby owa korzyść podatkowa była celem wyłącznym, o tyle przyjmuje, że nawet jeżeli ów cel jest celem głównym to jednak

---

<sup>10</sup> Zob. Michalik Tomasz, *VAT. Komentarz*, wyd. 12., Warszawa 2016, Wydawnictwo C.H. Beck, ISBN: 978-83-255- 8630-0.

istnienie innych, gospodarczo uzasadnionych celów przeprowadzenia transakcji w określonej formie pozwala na zaakceptowanie poprawności przeprowadzonej transakcji.

Rzecznik Generalny M. Poiares Maduro w swojej opinii wydanej w przedmiotowej sprawie,<sup>11</sup> uznał, że: „podstawową zasadą jest swoboda wyboru najniżej opodatkowanego sposobu prowadzenia działalności w celu zminimalizowania kosztów. Z drugiej strony taka swoboda wyboru istnieje tylko w zakresie prawnych możliwości przewidzianych przez reżim podatku VAT”.

W dalszej zaś części Rzecznik doszedł do następujących wniosków: „ze względu na owe zasady zakres zasady interpretacyjnej prawa wspólnotowego zakazującej nadużycia przepisów dotyczących podatku VAT musi być zdefiniowany w taki sposób, aby nie wpływał na legalny handel. Takiemu potencjalnemu, negatywnemu wpływowi zapobiega takie rozumienie zakazu nadużycia, zgodnie z którym prawo dochodzone przez podatnika jest wyłączone jedynie wtedy, gdy wykonywana przez niego dana działalność gospodarcza nie ma żadnego innego obiektywnego uzasadnienia, niż spowodowanie powstania tego prawa względem organów podatkowych, a jego uznanie stałoby w sprzeczności z celami i skutkami, których osiągnięciu służą właściwe przepisy wspólnego systemu podatku VAT. Działalność gospodarcza tego rodzaju, nawet jeżeli nie jest bezprawna, nie zasługuje na ochronę ze strony wspólnotowej zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, ponieważ jej jedynym prawdopodobnym celem jest podważenie założeń samego systemu prawnego”.

We wskazanym już wyroku C-103/09 TSUE stwierdził, iż „Nie można bowiem zarzucić podatnikowi, że wybrał transakcję leasingową, zapewniającą mu korzyść podatkową polegającą, jak wynika z postanowienia odsyłającego, na rozłożeniu w czasie płatności podatku, a nie transakcję kupna, która by mu tej korzyści nie zapewniła, o ile podatek VAT z tytułu wskazanej transakcji leasingowej zostanie należycie i w pełni uiszczony”.

Mając na względzie powyższe podkreślenia wymaga fakt, że klauzula nadużycia prawa w orzecznictwie TSUE nie ma na celu przeciwdziałania zachowaniom mającym na celu optymalizację podatkową. Podatnikowi przysługuje bowiem prawo do dokonania

---

<sup>11</sup> Opinia z dnia 5 kwietnia 2005 r. w sprawie C-255/02.

wyboru takiej struktury swojej działalności, poprzez którą ograniczy swoje zobowiązanie podatkowe.

#### 4. SKUTKI UZNANIA DANEJ CZYNNOŚCI ZA NADUŻYCIE PRAWA

---

Uznanie praktyki określonego podmiotu za nadużycie prawa wywoływało z kolei wątpliwość co do konsekwencji podatkowych przedmiotowych czynności. Zadawano sobie pytanie czy należy je ustalać zgodnie z formalnym przebiegiem transakcji, czy też można zastosowaną przez podatnika konstrukcję pominąć, a jeśli tak, to w jakich okolicznościach i na jakich zasadach określić ostateczne skutki podatkowe takich czynności.

W komentowanej już sprawie Halifax Trybunał podkreślił, że przepisy, do których przyjęcia są upoważnione państwa członkowskie celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, powinny prowadzić do obowiązku zwrotu uzyskanych korzyści w przypadku gdy doszło do nadużycia prawa.

Podobnie Trybunał wypowiedział się w przywołanej już sprawie C-425/06: „jeżeli stwierdzono istnienie nadużycia, to przeprowadzone transakcje powinny zostać przededefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących nadużycie.”

Warto także przytoczyć wyrok TSUE o sygnaturze C-653/11,<sup>12</sup> w którym TSUE wskazał, że: „omawiane warunki umowne należy ponownie określić, tak by przywrócić sytuację, która miałaby miejsce w braku transakcji będących taką praktyką stanowiącą nadużycie.”

---

<sup>12</sup> Wyrok TSUE (trzecia izba) z dnia 20 czerwca 2013 r. w sprawie Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs przeciwko Paul Newey. Trybunał uznał, iż „Warunki umowne, jakkolwiek stanowią one czynnik, który należy brać pod uwagę, nie są decydujące do celów ustalenia, kto jest usługodawcą i usługobiorcą w transakcji „świadczenia usług” w rozumieniu art. 2 pkt 1 i art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej przez dyrektywę Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r. Można je w szczególności pominąć, jeżeli okaże się, że nie odzwierciedlają one rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych, lecz stanowią całkowicie sztuczną konstrukcję oderwaną od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, stworzoną wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowych. Zadanie dokonania takiej oceny spoczywa na sądzie krajowym.”

Mając na uwadze powyższe, możliwe jest sformułowanie przesłanek, jakimi należy się kierować przy analizie czy dana sytuacja może stanowić nadużycie prawa w VAT (przesłanki te powinny być spełnione łącznie):

- celem czynności jest uzyskanie korzyści podatkowej;
- w przypadku wystąpienia również innych celów danej transakcji niż cel powyższy, nie mogą one mieć uzasadnienia gospodarczego;
- powyższa korzyść ma być sprzeczna z określonym celem założonym w Dyrektywie 2006/112/WE czy też w ustawodawstwie krajowym transponującym ten akt unijny;
- brak jest uzasadnienia gospodarczego dla przeprowadzanych transakcji;
- można było ukształtować dany stosunek w inny sposób, niewiążący się z tego typu konsekwencjami podatkowymi.

Co ważne, dokonywane transakcje mają być z formalnego punktu widzenia w pełni oparte na istniejących przepisach.

## 5. PRZEPISY POLSKIE

---

### 5.1 Definicja

Klauzulę nadużycia prawa, w świetle nowego brzmienia art. 5. ustawy o VAT, dodany ustęp 5 definiuje jako: „(...)dokonanie czynności, o których mowa w ust. 1, w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy, miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy.”

Przy czym przez czynności, o których mowa w ust. 1, rozumieć należy zdarzenia podlegające opodatkowaniu, w tym:

- odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;
- eksport towarów;
- import towarów na terytorium kraju;
- wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
- wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

Przepis ten wskazuje także na konsekwencje dokonania czynności, które można uznać za praktyki stanowiące nadużycie w świetle ustawy o VAT. Zgodnie bowiem z art. 5 ust. 4 w/w ustawy czynności, o których mowa w ust. 1, wywołują jedynie takie skutki podatkowe, jakie miałyby miejsce w przypadku odtworzenia sytuacji, która istniałaby w braku czynności stanowiących nadużycie prawa.

## 6. PORÓWNANIE PRZEPISU POLSKIEGO Z ORZECZNICTWEM UNIJNYM

---

Pojęcie nadużycia prawa na gruncie polskim zostało zdefiniowane zgodnie z tezami wynikającymi z orzecznictwa TSUE. Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o VAT czynności mające na celu nadużycie prawa zostały dokonane w ramach transakcji, która spełnia warunki formalne ustanowione w przepisach ustawy. Taki wniosek można także wyprowadzić z powołanego orzecznictwa TSUE, gdzie jednym charakterystycznych elementów konstrukcji nadużycia prawa jest to, że dokonywane transakcje są z formalnego punktu widzenia w pełni oparte na istniejących przepisach.

Co istotne, trudno w pełni ustalić do jakiego rodzaju warunków formalnych, które spełnić miałyby dana transakcja, a które zostały ustanowione w przepisach ustawy ustawodawca się odnosi.

Elementem składowym polskiej definicji jest także to, aby transakcja miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy.

Jak się wydaje jest to formuła zgodna z tezami zawartymi w orzecznictwie TSUE co do celu przeprowadzenia transakcji. Jednak, jak wynika z tez zawartych w orzecznictwie TSUE, zakaz nadużyć jest bezprzedmiotowy wówczas, gdy dane transakcje mogą mieć inne uzasadnienie niż tylko osiągnięcie korzyści podatkowych. TSUE nie wymaga dla ustalenia wystąpienia nadużycia, aby owa korzyść podatkowa była celem wyłącznym. Przyjmuje jednak, że nawet jeżeli ów cel jest celem głównym to jednak istnienie innych, gospodarczo uzasadnionych celów przeprowadzenia transakcji w określonej formie pozwala na zaakceptowanie poprawności przeprowadzonej transakcji.

Należy wskazać, że polski ustawodawca nie wprowadza powyższego doprecyzowania wprost.

Warunek jakim jest sprzeczność z celem, któremu służą określone przepisy ustawy jest dość nieprecyzyjny, niemniej zgodny jest z tezami zawartym w orzecznictwie TSUE. Nie ulega wątpliwości, że osiągnięcie korzyści takiej jak np. odliczenie podatku naliczonego w przypadku, w którym kontrola wykaże, że zakupiona usługa nigdy nie została wykonana jest korzyścią nieprzewidzianą przez ustawę.

Ustawodawca w art. 5 ust. 4 określa konsekwencje stwierdzenia nadużycia prawa, które również wynikają z rozstrzygnięć dokonanych przez TSUE.

Reasumując, regulacja przedmiotowej zasady na gruncie ustawy o VAT jest o wiele mniej rozbudowana, a tym samym mniej treściwa od określenia jej istoty i przesłanek w orzecznictwie unijnym. Sytuacja ta nie jest korzystna dla polskiego podatnika. Przepisy bowiem powinny być sformułowane w sposób jasny i precyzyjny, co sprzyja pewności prawa i zaufaniu obywatela do państwa, pomagając tym samym w stosowaniu prawa i pozwalając unikać problemów interpretacyjnych.

## **7. PRZYKŁADY CZYNNOŚCI, KTÓRE MOGĄ BYĆ UZNANE ZA NADUŻYCIE PRAWA**

---

Warto w tym miejscu wskazać na przykłady transakcji, które są szczególnie „narażone” na przyporządkowanie ich do kategorii nadużycia prawa.

### **7.1 Świadczenia kompleksowe**

Przedmiotowe świadczenia składają się z szeregu czynności, które mogą być przedmiotem odrębnych stosunków prawnych. Przykładem świadczenia złożonego jest kompleksowa usługa transportowa obejmująca oprócz transportu również usługi okołotransportowe takie jak załadunek, rozładunek, ważenie, informowanie o przybyciu bądź odprawie towarów czy też dostawa towaru wraz z dołączonym dodatkiem promocyjnym. Świadczenie tego typu występuje również w sytuacji dostawy powiązanych ze sobą towarów lub usług (bądź też towarów wraz z usługą) w taki sposób, że stanowią one pewną nierozzerwalną całość oferowaną kontrahentowi.

W ślad za zapytaniami kierowanymi przez podatników do organów podatkowych wskazać można pewną stale powtarzającą się grupę transakcji, co do których istnieje niepewność w zakresie uznania ich za sprzedaż kompleksową. Dotyczyć to będzie głównie nabywania usług dodatkowych przy nabywaniu towarów opodatkowanych odwrotnym obciążeniem, dostawę sprzętu medycznego,<sup>13</sup> usług najmu, usług w zakresie organizacji konferencji, sprzedaży pakietów promocyjnych na zakup dostępu do platformy szkoleniowej w zakresie kursów na prawo jazdy czy też usług wstępu na siłownię.

Polskie przepisy nie dają bezpośredniej podstawy prawnej do wyodrębnienia świadczeń złożonych i traktowanie ich jako takich na gruncie przepisów o VAT<sup>14</sup>.

Należy wskazać, iż świadczenia kompleksowe mogą być jednym z rodzajów optymalizacji podatkowej, zarówno w zakresie wysokości deklarowanej kwoty podatku należnego, jak i możliwości skorzystania z prawa do odliczenia VAT.

Dokonując czynności kompleksowej, w ramach której świadczenie główne jest opodatkowane poza terytorium kraju lub według obniżonej stawki podatku VAT, czy też ma szczególny moment powstania obowiązku podatkowego, podatnik powinien te zasady również zastosować do czynności pomocniczych. Może to oznaczać optymalizację podatkową, w przypadku gdy świadczenia pomocnicze podlegają

---

<sup>13</sup> Zagadnienie to było przedmiotem interpretacji m.in. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 14.03.2013 r., sygn. IPPP1/443-1237/12-2/PR. Organ podatkowy uznał, że dostawa wyrobu medycznego oraz jego instalacja (montaż) w wyznaczonym miejscu stanowią na tyle ściśle powiązane ze sobą czynności, że obiektywnie tworzą one jedno nierozzerwalne świadczenie. Bez dostawy sprzętu medycznego, usługa instalacji (oraz montażu, w części polegającej na połączeniu urządzeń tego samego typu w system) utraciłaby swój sens. Montaż służy zapewnieniu prawidłowego wykonania i skorzystania ze świadczenia głównego. Zatem montaż wyrobu medycznego jest elementem czynności dostawy wyrobu medycznego. Wobec tego dostawę wyrobu medycznego wraz z jego montażem należy traktować jako kompleksową i opodatkować stawką właściwą dla dostawy wyrobu medycznego, tj. 8%.

<sup>14</sup> Zob. m.in. wyrok NSA z 1.06.2011 r., sygn. I FSK 869/10, w którym sąd stwierdził, że łącząc poszczególne dostawy czy świadczone usługi w jedno świadczenie nie można zapominać, że zasadą ustawową jest oddzielność i samodzielność poszczególnych dostaw czy świadczonych usług. Rozpoznawanie odrębnych świadczeń jako jednego kompleksowego świadczenia ma więc charakter wyjątkowy. Podobnie orzekł NSA w wyroku z dnia 25.08.2010 r., sygn. I FSK 1221/09. Stanowisko takie powielają również organy podatkowe w wydawanych interpretacjach podatkowych. Przykładowo wskazać należy na interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 29.04.2013 r., sygn. IPPP3/443-98/13-2/KT.



opodatkowaniu w kraju lub mają podstawową stawkę podatku VAT, czy też powinny być wykazywane wcześniej w deklaracji aniżeli świadczenie główne<sup>15</sup>.

Zasadniczo najczęściej z optymalizacją podatkowa w odniesieniu do świadczeń kompleksowych mamy do czynienia w przypadku zastosowania do całości stawki niższej - właściwej dla usługi głównej.

Optymalizacja podatkowa może wystąpić nie tylko w przypadku wykonania przez podatnika czynności kompleksowej i opodatkowania całej transakcji według np. preferencyjnej stawki VAT właściwej dla czynności głównej. Z optymalizacją będziemy mieli również do czynienia, gdy podatnik odliczy podatek naliczony wynikający z faktury dokumentującej zakup świadczenia kompleksowego, w skład którego wchodzi świadczenie zasadnicze dające prawo do odliczenia (np. organizacja konferencji) ale i czynność pomocnicza, która gdyby była zakupiona oddzielnie nie byłaby odliczona przez podatnika (np. usługa gastronomiczna)<sup>16</sup>.

Szczególnie wrażliwym obszarem w ramach usług kompleksowych są transakcje dokonywane w branży gastronomicznej, gdzie praktyką jest sprzedaż towarów w zestawach, prowadzona w celu zyskania na różnicy w stawkach VAT. Warto w tym miejscu przytoczyć wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi<sup>17</sup>. Odnosząc się do opisanego we wniosku mechanizmu polegającego na sprzedaży zestawów składających się z towarów opodatkowanych stawką podstawową VAT (np. napoje) i obniżoną organ stwierdził, że przy określaniu subiektywnego wynagrodzenia za sprzedawane towary należy wziąć pod uwagę całokształt okoliczności

---

<sup>15</sup> Przykładowo optymalizacja podatkowa z uwagi na miejsce świadczenia usług wystąpi, gdy podatnik realizuje usługę kompleksową serwisu urządzenia na rzecz podatnika z Niemiec, w której usługą podstawową jest usługa serwisowa, a usługą pomocniczą jest przeszkolenie w zakresie funkcjonowania urządzenia przeprowadzone na terytorium kraju. Przy założeniu, że występuje usługa kompleksowa i opodatkowanie powinno nastąpić według zasad właściwych dla usługi głównej, to zgodnie z art. 28b ustawy o VAT, cała transakcja powinna być rozliczona przez kontrahenta niemieckiego w Niemczech, tj. kraju, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej. Natomiast przy oddzielnym rozliczaniu usług, usługa serwisowa opodatkowana byłaby w Niemczech, zaś usługa szkoleniowa w Polsce.

<sup>16</sup>Prawo do odliczenia w takich przypadkach potwierdzają również organy podatkowe w interpretacjach podatkowych (np. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji z 05.10.2010 r., sygn. IBPP1/443- 670/10/EA).

<sup>17</sup> Wyrok WSA z dnia 20 kwietnia 2016 r. (I SA/ Łd 166/16).

towarzyszących takiej transakcji, zwłaszcza to, czy nie stanowią one nadużycia prawa w celu uzyskania korzyści podatkowej.

## 7.2 Rabaty

Kwestią problematyczną może okazać się także udzielanie rabatów. Przykładowo działania przedsiębiorcy polegające na klasyfikacji objętych rabatem towarów, opodatkowanych według różnych stawek, do towarów objętych jedynie podstawową stawką VAT (pomijając przy tym towary, dla których właściwa jest stawka obniżona) może zostać uznane za działanie mające na celu chęć zapłaty niższego podatku VAT (a przez to mieszczące się w definicji w/w klauzuli).

Trzeba zauważyć, że aby zastosować rabat, będący obniżeniem podstawy opodatkowania musi być on prawnie dopuszczalny. Co ważne, należy zauważyć, że z dniem 1 stycznia 2004 r. zmieniła się regulacja dotycząca rabatów.

Pojęcie "opustu" w obecnym art. 29a ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT<sup>18</sup> może być utożsamiane z pojęciem rabatu w brzmieniu art. 29 ustawy VAT obowiązującego do 31 grudnia 2013 r.<sup>19</sup>.

Unormowanie z art. 29 ust. 4 ustawy o VAT obowiązujące przed 1 stycznia 2014 r. w części dotyczącej rabatów obniżających podstawę opodatkowania były sformułowane inaczej niż przepisy obecnie obowiązujące. Po pierwsze, zgodnie z przedmiotowym przepisem obrót zmniejszało się o kwoty udokumentowanych,<sup>20</sup> prawnie dopuszczalnych<sup>21</sup> i obowiązkowych rabatów (bonifikat, upustów, uznanych reklamacji i skont). W braku regulacji analogicznej do obecnie obowiązującego art. 29a

---

<sup>18</sup> Zgodnie z art. 29a ust.10 ustawy o VAT podstawę opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 13, obniża się o:

- 1) kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen;
- 2) wartość zwróconych towarów i opakowań, z zastrzeżeniem ust. 11 i 12;
- 3) zwróconą nabywcy całość lub część zapłaty otrzymaną przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło;
- 4) wartość zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, o których mowa w ust. 1.

<sup>19</sup> Zgodnie z tym przepisem podstawę opodatkowania zmniejszało się o kwoty udokumentowanych, prawnie dopuszczalnych i obowiązkowych rabatów, bonifikat, opustów, uznanych reklamacji i skont) i o wartość zwróconych towarów, zwróconych kwot nienależnych w rozumieniu przepisów o cenach oraz zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, z zastrzeżeniem ust. 4a i 4b).

<sup>20</sup> Udokumentowanie oznaczało konieczność potwierdzenia udzielenia rabatu, co mogło zostać dokonane zarówno w formie odpowiedniego aneksu do umowy, jak i faktury wystawianej przez sprzedawcę (udzielającego rabatu), gdyż faktura taka jest wystarczającym potwierdzeniem udzielenia rabatu.

<sup>21</sup> Prawnienie dopuszczalne były te rabaty, które nie były explicite zabronione – de facto oznaczało to pełną dowolność udzielania rabatów.

ust. 7<sup>22</sup> z punktu widzenia regulacji dotyczących podstawy opodatkowania rabaty należało podzielić na te przyznane przed ustaleniem ceny i te, które zostały przyznane po ustaleniu ceny. Przepis art. 29 ust. 4 dotyczył zatem tylko tych rabatów, które zostały udzielone po wystawieniu faktury i po pierwotnym określeniu obrotu.

Brak na gruncie art. 29a w obecnym brzmieniu wymogów dotyczących udokumentowania i dopuszczalności rabatów. Niektórzy zwracają uwagę, że formułowanie takich wymogów nie jest potrzebne – dla celów dowodowych, gdyż (nie tylko dla potrzeb obniżenia podstawy opodatkowania) podatnicy powinni zadbać o udokumentowanie zarówno ceny, jak i jej obniżki.<sup>23</sup>

Zgodnie z art. 29a ust. 7 ustawy o VAT możliwe jest przez podatników zastosowanie rabatu, co wpływa na kształtowanie podstawy opodatkowania. Co ważne, przepis pozostawia im dużą swobodę i w sposób wyraźny nie ogranicza podatnika ani w wysokości udzielanych rabatów, ani w przedmiocie wyboru towarów na jakie rabat ma zostać udzielony.

Przedmiotowa względna swoboda w udzielaniu rabatu może być przyczyną zakwestionowania przez organy tego typu transakcji.

Przykładowo, Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi stwierdził, że udzielenie rabatu na produkt opodatkowany najwyższą stawką VAT, przy pozostawieniu ceny produktów obłożonych niższą stawką bez zmian, stanowi nadużycie prawa podatkowego.<sup>24</sup> Interpretacja ta spotkała się z uzasadnioną krytyką.

Należy zauważyć, iż obiektywne istnienie innych korzyści niż te o charakterze podatkowym powoduje, że nie ma podstaw do tego, by odmawiać podatnikowi prawa do ustalenia rabatu w określonej przez niego wysokości. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych nie stanowi obejścia prawa podatkowego. Zmniejszenie zobowiązania

---

<sup>22</sup> Zgodnie z art. 29a ust. 7. ustawy o VAT podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot:

1) stanowiących obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty;  
2) udzielonych nabywcy lub usługobiorcy opustów i obniżek cen, uwzględnionych w momencie sprzedaży;  
3) otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku.

<sup>23</sup> Michalik T., VAT. Komentarz, wyd. 12., Warszawa 2016, Wydawnictwo C.H. Beck, ISBN: 978-83-255-8630-0.

<sup>24</sup> Interpretacja indywidualna IPTPP3/4512-297/15-2/OS z dnia 27 października 2015 r.

podatkowego w wyniku wyboru towaru, który podlegać będzie rabatowaniu nie powinno stanowić przesłanki do ingerowania w działalność gospodarczą podatnika<sup>25</sup>.

### 7.3 Sprzedaż za złotówkę

Z rabatami łączy się także praktyka sprzedaży za złotówkę towarów o znacznie wyższej wartości. Wprowadzenie klauzuli może stać impulsem dla organów, które dotychczas nie dysponowały instrumentem doszacowania podstawy opodatkowania w VAT w przypadku tego typu transakcji między podmiotami niepowiązаныmi. Organy mogą podnosić, że tak niska zapłata została wprowadzona wyłącznie po to, aby czynność nie była opodatkowana jako nieodpłatna, czyli od znacznie wyższej wartości.

### 7.4 Outsourcing usług

Outsourcing usług jest jedną z możliwości obniżania kosztów. Zazwyczaj bywa on definiowany jako przedsięwzięcie polegające na wydzieleniu ze struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa macierzystego realizowanych przez nie funkcji i przekazanie ich do realizacji innym podmiotom gospodarczym<sup>26</sup>.

Pozwala on ograniczyć koszty, skoncentrować się na kluczowych kompetencjach, podnieść jakość usług, poszerzyć umiejętności, skrócić czas wprowadzania nowości na rynek i powiększyć przewagę nad konkurencją<sup>27</sup>.

W umowie outsourcingu funkcji podatkowych można zawrzeć zapisy przenoszące na firmę zewnętrzną część ryzyka podatkowego, związanego z proponowanymi rozwiązaniami optymalizacyjnymi.

Zważając na przedstawioną specyfikę outsourcingu, mając na względzie jeden z celów tego rodzaju działalności, tj. obniżenie kosztów działania firmy, organy podatkowe mogą zarzucić danemu podmiotowi chęć uzyskania nieuprawnionej korzyści, a w dalszej konsekwencji nadużycie prawa na gruncie ustawy o VAT.

### 7.5 Usługi niematerialne

Największy wpływ na rozwój przedsiębiorstwa i jego wartość dla akcjonariuszy mają aktywa niematerialne – patenty i know-how, marki, kwalifikacje personelu, silne

---

<sup>25</sup> Zob. Książek Marcin, *Rabat a nadużycie prawa podatkowego*, strona internetowa Grant Thornton.

<sup>26</sup> Trocki M., *Outsourcing. Metoda restrukturyzacji działalności gospodarczej*, Warszawa 2001, s. 13.

<sup>27</sup> Wyciśłok J., *Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych*, Wyd. 2, Warszawa 2013r., Wydawnictwo C.H. Beck.

więzi z klientami, oprogramowanie, unikalne rozwiązania organizacyjne, procesy i tym podobne elementy.

Obecnie istotnym aspektem zarządzania ryzykiem podatkowym jest prawidłowe zarządzanie usługami niematerialnymi, m.in. w zakresie podatków.

Tego rodzaju usługi o charakterze niematerialnym często służą do wyprowadzenia zysków ze względu na brak ich materialnego produktu oraz możliwość zawyżenia wyceny.

Problematyczny może okazać się zarówno sposób ustalenia ceny za tego typu usługi, jak i dokumentacja ich wykonania są często przedmiotem zainteresowania ze strony organów podatkowych.

Dokumentacja usług niematerialnych musi potwierdzać fakt, że usługa taka rzeczywiście była świadczona. Sama faktura i dowód zapłaty nie są wystarczającymi dowodami. Częstym zarzutem ze strony kontrolujących jest to, że usługa niematerialna była fikcyjna, czyli że firma nigdy jej nie świadczyła.

Niematerialny charakter tego typu usług stwarza bowiem możliwości ku nadużyciom. Są one wykorzystywane w procederze „handlu fakturami” czy „przesuwania wyniku podatkowego”. Jeśli faktura odzwierciedla rzeczywistą transakcję, uprawnia nabywcę towaru lub usługi do odliczenia wynikającego z niej podatku naliczonego, co prowadzi do obniżenia zobowiązania w VAT. „Sprzedaż faktur” polega natomiast zasadniczo na handlu fakturami dokumentującymi dostawę towaru lub wykonanie usługi, do których nie doszło (tzw. puste faktury) i jest działaniem nielegalnym.

Zważając na fakt, iż usługi niematerialne zostały wskazane przez Ministra Finansów jako jeden z priorytetowych obszarów kontroli podatkowych i skarbowych w najbliższym czasie, bardzo prawdopodobnym wydaje się scenariusz, w którym organy podatkowe powezmą wątpliwości na tle tego typu usług.

#### **7.6 Powoływanie przez gminy spółek celowych**

Nadużycia prawa organ będzie mógł się doszukać również w rozliczeniach gmin, gdy powołują one spółki celowe jedynie po to, by mieć możliwość odzyskania VAT od inwestycji.

#### **7.7 Podwykonawstwo (usługi budowlane)**

Z tematyką świadczenia usług budowlanych łączy się szereg nieuczciwych praktyk podatników. Jedną z nich jest sprzedaż materiałów budowlanych jako rzekomej usługi budowlanej z użyciem takiego materiału. Wynika to ze zróżnicowania stawek – do usług budowlanych stosuje się obniżoną stawkę 8 proc., a na materiały budowlane – 23 proc.

Świadczenie usługi podwykonawstwa może się łączyć z problemami m.in. w stosowaniu odpowiedniej stawki podatku VAT w transakcjach między podmiotami polskimi (ustawa o VAT przewiduje tu 2 możliwe stawki - 8% lub 23%) czy też przy transakcjach zagranicznych (konieczne będzie tu ustalenie miejsca świadczenia usługi i w związku z tym możliwe będzie stosowanie różnych stawek lub całkowite zwolnienie, zwłaszcza jeżeli to będzie wewnątrzspółnotowe świadczenie usług).

W celu zmniejszenia nadużyć na tle rozliczania tego typu usług przewidziano nowy schemat rozliczania podatku<sup>28</sup>. Będzie ono polegał na tym, że w obrocie między podwykonawcami to nabywca usługi będzie naliczał podatek. Potencjalny nieuczciwy przedsiębiorca nie dostanie więc kwoty tego podatku w wynagrodzeniu za swoją usługę.

Ponadto eksperci<sup>29</sup> zwracają uwagę, że wprowadzenie mechanizmu odwróconego obciążenia VAT dla podwykonawców usług budowlanych może doprowadzić do wykorzystywania schematu klasycznej transakcji karuzelowej, tyle że dotyczącej usług<sup>30</sup>.

## 7.7 Pośrednictwo

Transakcje dokonywane przez pośredników są często przedmiotem badania organów podatkowych pod względem nadużyć na tle podatkowym.

---

<sup>28</sup> Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych z dnia 21 października 2016 r.,

<http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12290205/12380467/12380468/dokument251249.pdf>

<sup>29</sup> Prof. W. Modzelewski, *Odwrótny VAT dla podwykonawców usług budowlanych: Czy można wymyślić większy nonsense?* Interia Biznes z dnia 16 października 2016 r., <http://biznes.interia.pl/podatki/news/odwrrotny-vat-dla-podwykonawcow-uslug-budowlanych-czy-mozna,2404327,4211>.

<sup>30</sup> Ibidem. Mechanizm wykorzystania tego pomysłu dla unikania opodatkowania ma być bardzo prosty. Podwykonawcy, którym wykonawca zleca także zakup materiałów, korzystając ze stawki 0 proc. ("odwrócony VAT"), uzyskują zwroty podatku naliczonego od zakupionych materiałów i "usług niebudowlanych". Następnie formalny wykonawca świadczy te usługi z rabatem, sprzedając je poniżej wartości, pokrywając niezapłaconym VAT-em straty na tej działalności. W końcu inwestor otrzymuje zwrot podatku naliczonego z tytułu tej inwestycji, choć podatku VAT nie zapłacił.

Przykładem mogą być transakcje łańcuchowe. Ustawa wprost reguluje skutki tzw. łańcuchowej dostawy towarów<sup>31</sup>. Jest to sytuacja, w której odbywają się co najmniej dwie dostawy pomiędzy co najmniej trzema podmiotami, przy czym towar wydawany jest bezpośrednio przez pierwszego dostawcę ostatniemu nabywcy.

W takich przypadkach, mimo że faktyczne przemieszczenie towarów odbywało się tylko pomiędzy pierwszym dostawcą a ostatnim nabywcą, uznaje się, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach. Oczywiście dostawy towarów nie dokonuje ostatni (finalny) nabywca, chociaż jest on również podmiotem biorącym udział w tych czynnościach.

Transakcje łańcuchowe są wykorzystywane przez mechanizm „karuzeli podatkowej”. Polega on na tym, że pierwszym nabywcą towarów na terytorium kraju jest podmiot pełniący rolę „znikającego podatnika”, który nie odprowadza należnego podatku VAT do urzędu skarbowego. Dokonuje on sprzedaży towaru do kolejnych podmiotów pełniących funkcję pośredników („buforów”), którzy formalnie spełniają obowiązki związane z rozliczeniami podatku VAT. Ich głównym celem nie jest jednak zysk na transakcji w rozumieniu rynkowym, a jedynie wydłużenie łańcucha obrotu, aby utrudnić wykrycie procederu. Finalnie zaś towar trafia do ostatniego w łańcuchu krajowych dostaw podmiotu („brokera”), który dokonuje sprzedaży towaru w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy bądź eksportu, przy zastosowaniu preferencyjnej stawki VAT 0% i występuje o zwrot podatku, który nie został zapłacony na wcześniejszym etapie obrotu

Organy podatkowe przyjmują, że jeśli łańcuch dostaw, w skład którego wchodzi dokonane przez dany podmiot transakcje nabycia lub sprzedaży, stanowią część oszustwa będącego „karuzelą podatkową”, którego dopuściły się osoby trzecie, to nawet wówczas, gdy podmiot ten o tym, że w tym łańcuchu uczestniczy, nie wiedział, to i tak nie nabywa on prawa do zwrotu uiszczanego podatku VAT naliczonego od nabytych w ten sposób towarów (w łańcuchu dostaw), które następnie odsprzedaje innym podmiotom.

---

<sup>31</sup> Zgodnie z art. 7 ust. 8. ustawy o VAT w przypadku gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, uznaje się, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach.

O ile karuzela podatkowa nie zostanie ujawniona w pierwszych etapach działania, w późniejszym czasie organy podatkowe posiadają bardzo ograniczone możliwości dochodzenia nieuiszczonych należności podatkowych bezpośrednio od podmiotów będących faktycznymi inicjatorami i beneficjentami całego procederu.

### **7.8 Kompensaty**

Kompensaty są formą rozliczeń bezgotówkowych pomiędzy kontrahentami i dają możliwość dokonania rozliczeń należności z jednej strony i zobowiązań z drugiej w warunkach braku płynnych środków płatniczych. Mogą one przynieść szereg korzyści, dlatego są chętnie stosowane w obrocie wierzytelnościami. Jedną z nich jest unikanie dwukrotnego regulowania zobowiązań pomiędzy podmiotami, które świadczą sobie nawzajem usługi i dostarczają towary.

W umowie kompensacyjnej strony mają możliwość swobodnego określenia poziomu wynagrodzenia z uwzględnieniem uzasadnionych rabatów i VAT jest naliczany od kwoty należnej ustalonej przez strony. Ma to szczególne znaczenie przy tego typu rozliczeniach między podmiotami powiązanymi.

Powyższe korzyści mogą być rozpatrywane przez organy podatkowe jako czynność mająca na celu nadużycie prawa.

Pod lupą tychże organów znajdują się zapewne „operacje stalowe”, które wykorzystują wielokrotny obrót stalą na rynku krajowym, która jest od 1 października 2011 r. faktycznie opodatkowana stawką 0% ze względu na objęcie go mechanizmem odwrotnego obciążenia. W najbardziej upowszechnionej formie podatnikowi oferuje się zakup określonych usług z dużym podatkiem naliczonym, za które płaci on przy pomocy przedmiotowych operacji kompensacyjnych, a zwrot podatku uzyskuje poprzez zakup i sprzedaż partii towarów, które są wymienione w załączniku nr 11 do ustawy, czyli objętych tzw. odwrotnym obciążeniem.

### **7.8 Barter**

Zgodnie z art. 603 kodeksu cywilnego<sup>32</sup> barter jest umową zbliżoną do umowy zamiany, w przypadku której każda ze stron zobowiązuje się przenieść na drugą stronę własność rzeczy w zamian za zobowiązanie się do przeniesienia własności innej rzeczy. Ustalając podstawę opodatkowania przy transakcjach barterowych, należy mieć na

---

<sup>32</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz.U. 1964 nr 16 poz. 93; dalej jako: k.c.).



uwadze, że organy podatkowe będą badały prawidłowość ustalenia obrotu pod kątem wspomnianej definicji. Może się więc zdarzyć, że urząd będzie niekiedy próbował zakwestionować przyjętą wartość świadczenia i ustalić ją na poziomie wartości nabycia towaru lub całkowitego kosztu poniesionego przez stronę umowy na wykonanie tych usług.

### 7.9 Przekształcenia

W ramach optymalizacji podatkowej firmy weryfikują alternatywne metody stosowania określonego rozwiązania biznesowego pod kątem minimalizacji obciążeń podatkowych. Przykładem takiej optymalnej konstrukcji prawnej może być zastosowanie strategii z wykorzystaniem spółek: komandytowej i z ograniczoną odpowiedzialnością. Ta mieszana (hybrydowa) forma prowadzenia działalności gospodarczej może bowiem przekładać się na wymierne, realne oszczędności (korzyści) finansowe, w tym w podatku VAT.

## 8. ALTERNATYWA DLA WPROWADZENIA KLAUZULI

---

W ostatnich latach podejmowane były różnorakie działania mające na celu, tak jak i klauzula nadużycia prawa, ukrócenie oszustw na gruncie ustawy o VAT. Jednym z proponowanych rozwiązań legislacyjnych był projekt ustawy z dnia 15 września 2015 r. o podatku od towarów i usług<sup>33</sup>.

Zaproponowano walkę z nadużyciami w podatku VAT poprzez m.in.

- rozszerzenie zasady solidarnej odpowiedzialności za podatek zbywcy towarów czy usługodawcy w obszarze wszelkich towarów i usług (poza określonymi wyjątkami) w przypadku zakupów powyżej 100.000 zł miesięcznie. Co do zasady więc nabywca odpowiadałby za niewpłacony przez dostawcę podatek (zaległość podatkową sprzedawcy);
- procedurę podzielonej płatności, która zwalniałaby z w/w solidarnej odpowiedzialności. Istotą procedury podzielonej płatności polega na tym, że część ceny za towar czy usługę odpowiadającą wartości netto nabywca wpłaca sprzedającemu, natomiast wartość podatku VAT zostaje uiszczona na

---

<sup>33</sup> Projekt ten przygotowany został przez Instytut Studiów Podatkowych „Modzelewski i Wspólnicy”

dedykowane konto nabywcy będące pod nadzorem organu podatkowego, z którego organ pobiera wpłaconą kwotę podatku za dany okres rozliczeniowy;

- stworzenie Centralnego Rejestru Podatników, który byłby wykorzystywany do weryfikowania danych podawanych przez kontrahentów podatników. Podatnicy mogliby sprawdzić, czy ich kontrahenci są podatnikami VAT czynnymi a także zweryfikować inne podstawowe dane ujawniane m.in. na fakturach z tytułu wykonania czynności;
- możliwość przedstawienia swoich regulaminów w Urzędzie Skarbowym do ich akceptacji. Właściwy organ podatkowy mógłby złożyć zastrzeżenia do zasad rozliczania podatku przez podatnika dotyczących niezgodności z prawem sposobu prowadzenia rozliczenia lub interpretacji przepisów podatkowych.

Z projektu wynikało, że podatnicy, którzy uczestniczą w operacjach dających korzyści podatkowe w VAT informowaliby o tym właściwy urząd skarbowy. Chodziło o operacje skutkujące zmniejszeniem podatku należnego lub zwiększeniem podatku naliczonego w danym roku lub kolejnych pięciu latach.

Podatnik, który według ustawy osiągnąłby korzyści podatkowe, lecz nie złożyłby zawiadomienia lub złożyłby je, podając nieprawdę lub zatajając prawdę, obowiązany byłby udowodnić w postępowaniu podatkowym, że zastosowane operacje gospodarcze są zgodne z prawem i rzeczywistością. Organ mógłby więc w każdym przypadku zakwestionować taką korzyść i to podatnik będzie musiał udowodnić prawidłowość rozliczeń.

Konstrukcja opodatkowania korzyści podatkowych ma pewne elementy wspólne z klauzulą nadużycia prawa. Łączy je cel, tj. wyeliminowanie sytuacji, w których podatnik uzyskuje korzyść majątkową w sposób nieuprawniony. Powyższy pomysł poddany został jednak również krytyce. Wskazywano, że przedstawiona w projekcie konstrukcja mogłaby powodować, iż operacją gospodarczą uznaną przez fiskusa za zmierzającą do osiągnięcia korzyści podatkowych mogłoby być np. udzielenie rabatu albo dokonanie jakichkolwiek zakupów, które spowodują powstanie nadwyżki podatku naliczonego.

Pomysł ten oceniany był negatywnie także ze względu na potencjalną niezgodności z prawem unijnym.

Czy to dobrze, że wprowadzono przedmiotową klauzulę?

Klauzula nadużycia prawa budzi liczne wątpliwości interpretacyjne. Należy zastanowić się czy jej wprowadzenie, z punktu widzenia przedsiębiorcy, było korzystnym rozwiązaniem?

Powszechne jest stanowisko, wg którego lakoniczność klauzuli da organom podatkowym zbyt szeroki margines swobody, co może odbić się niekorzystnie na sytuacji przedsiębiorców. Organy będą mogły bowiem często kwestionować transakcje, które w ich subiektywnym przekonaniu, stanowiły nadużycie prawa. Trudność w określeniu granic między nadużyciem, a dopuszczalną swobodą decydowania przedsiębiorcy o tym, jaki podatek powinien zapłacić (na swobodę w tym zakresie wskazuje TSUE) wiązać się może z nadmiernym obciążeniem dla „zwykłych” podatników niż dla rzeczywistych oszustów podatkowych.

Należy wskazać, że już przed wprowadzeniem do porządku prawnego przedmiotowej zasady organy miały skuteczne narzędzie do kwestionowania wątpliwych czynności z punktu widzenia podatku VAT. Tego typu środkiem było powoływanie się na przepis kodeksu cywilnego. W ramach tego badania czynności cywilnoprawne ocenia się z punktu widzenia ich zgodności z prawem, w szczególności, czy nie zostały one dokonane w celu obejścia prawa lub dla pozorów (art. 58 i 83 KC).<sup>34</sup> Jednocześnie sądy i organy korzystały także ze wskazanego w niniejszej pracy bogatego orzecznictwa unijnego.

Z drugiej strony, fakt uregulowania przedmiotowej zasady na gruncie przepisów o VAT, tj. unormowań krajowych, może sprzyjać większej pewności prawa. Podatnik, w toku przeprowadzanych czynności, będzie miał na względzie przedmiotową konstrukcję.

Istotne, zwłaszcza z punktu widzenia podatnika, wydaje się stworzenie określonych ram w prawie krajowym dla odgraniczenia uprawnionych działań podatnika od nadużycia prawa. Jak podkreśla bowiem TSUE „(...) nie można czynić podatnikowi zarzutu, iż skorzystał z przepisu prawa lub luki prawnej, które pozwoliły

---

<sup>34</sup> L. Kleczkowski, *Unikanie opodatkowania a obejście prawa*, MonPod 2000, Nr 7. Zob. też np. wyr. SN z 4.2.1994 r. (III ARN 84/93, POP 1995, Nr 2, poz. 36); wyr. NSA z 14.7.1999 r. (I SA/GD 2444/98, Legalis).

mu, bez nadużycia prawa podatkowego, na zmniejszenie zobowiązania podatkowego (C-487/01 i C-7/02 Gemeente Leusden i Holin Groep).”

### SUMMARY

#### **Abuse of rights clause in the Act of VAT**

This article describes the role and functions of Anti-Abuse Rule and presents some reflections on it. The Clause has been introduced by amending the Polish Tax Ordinance on 13th May 2016. In the present article the attempt has been made to analyse and compare the case law of the European Court of Justice on this issue to polish provisions of Anti-Abuse Rule establishing in the Goods and Services Tax Act. For example it is mentioned a fundamental judgment - C-255/02 (Halifax), which has been made by Court of Justice of the European Union on 21th February 2006 . The author makes a careful risk-benefit assessment of this Rule emphasising doubts arising from the way the Rule was constructed.

Key words: VAT carousel fraud, tax decision, observance of the law, tax law, tax inspection

Słowa kluczowe: karuzela vat, rozstrzygnięcie podatkowe, przestrzeganie prawa, prawo podatkowe, kontrola podatkowa

---

# OPODATKOWANIE PAKIETÓW MEDYCZNYCH NA RZECZ PRACOWNIKÓW – WYBRANE PROBLEMY

---

IZABELA JAKUBOWSKA\*

---

## SPIS TREŚCI

---

1.Wprowadzenie.....	140
2.Opodatkowanie pracowniczych pakietów usług medycznych .....	142
3.Podsumowanie .....	148

---

## 1. WPROWADZENIE

---

Na pracodawcy ciąży szereg obowiązków związanych z ochroną zdrowia pracowników. Mają one charakter bezwzględny, nie mogą zostać uchylone regulacjami zakładowymi oraz dotyczą każdego pracodawcy, bez względu na rodzaj prowadzonej działalności. Obowiązki te wynikają z obowiązujących przepisów prawa<sup>1</sup>. W zakresie dotyczącym ochrony zdrowia, podstawowym obowiązkiem pracodawcy jest zawarcie umowy z jednostką medycyny pracy<sup>2</sup>, bez względu na ilość zatrudnianych przez siebie pracowników. Prawo do bezpiecznych i higienicznych warunków pracy zostało ujęte w konstytucyjnym katalogu praw i wolności<sup>3</sup>, natomiast na gruncie prawa pracy stanowi jedną z podstawowych jego zasad<sup>4</sup>.

---

\* Izabela Jakubowska, e-mail [izajakubowska89@tlen.pl](mailto:izajakubowska89@tlen.pl)

<sup>1</sup> Por. art. 229 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. kodeks pracy, Dz. U. z 1974 r. Nr 24, poz. 141 ze zm. zwany dalej k.p.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 27 czerwca 1997 r. o służbie medycyny pracy, Dz. U. z 2004 r. Nr 125, poz.1317 ze zm.

<sup>3</sup> Por. art. 66 ust.1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. z dnia 16 lipca 1997 r. Nr 78, poz.483 ze zm.

<sup>4</sup> Por. art.15 k.p.

Niezależnie od tego, coraz więcej pracodawców decyduje się jednak na objęcie swoich pracowników szerszym zakresem opieki medycznej, niż wynika to z obowiązków wymaganych prawem. Związane jest to ze zmianą w podejściu do wynagradzania pracowników, którzy oprócz wynagrodzenia, otrzymują za swoją pracę także wynagrodzenie w formie niepieniężnej, w tym w postaci prywatnych usług medycznych.

Pracodawcy coraz częściej decydują się na finansowanie na rzecz swoich pracowników prywatnych usług medycznych. Wynika to z tego, że obecnie mamy do czynienia z rozwojem systemów wynagradzania i koncentracją na kompleksowym wynagradzaniu, które swoim zakresem obejmuje nie tylko składniki finansowe, ale i niefinansowe. Pracodawcy zaczynają zauważać, że sukces ich organizacji zależy od pracowników, którzy stanowią podstawę konkurencyjności firmy. W ostatnich latach znacząco wzrósł poziom wiedzy, zmieniło się podejście do zatrudnionych oraz mechanizmy zarządzania. Powstało wiele różnych systemów wynagradzania a organizacje budując je biorą pod uwagę również takie kwestie jak: motywacja i satysfakcja pracowników, konkurencyjność płacy oraz jej sprawiedliwość. Coraz częściej mówi się o „New Pay”, oznaczającym tworzenie partnerskiej relacji z pracownikami, polegającego na wprowadzeniu zmiennego wynagrodzenia dla tych grup pracowniczych, które wynagradzane są wyłącznie w formie wynagrodzenia stałego. Kiedyś pracownicy poza wynagrodzeniem zasadniczym otrzymywali deputaty, bony, przywileje związane z wykonywaniem określonego zawodu. Zakres oferowanych świadczeń pozafinansowych zaczął się zmieniać i rozrastać, aktualnie niektórzy pracodawcy oprócz wynagrodzenia tradycyjnego, oferują bardzo rozbudowane pakiety świadczeń pozafinansowych<sup>5</sup>. Płaca podstawowa, zmienna, benefity są wspólnymi elementami strategii wynagradzania, nie mogą być traktowane oddzielnie czy niezależnie. Do najczęściej spotykanych benefitów, które przyznawane są pracownikom poza wynagrodzeniem finansowym, zalicza się właśnie pakiety medyczne. Wykupywanie ich dla pracowników wynika m.in. z obowiązku zapewnienia medycyny pracy w zakresie oceny ryzyk zawodowych na stanowiskach pracy oraz z tego, że w myśl art. 229 k.p. pracodawca ma obowiązek przeprowadzania badań:

-wstępnych, którym podlegają osoby przyjmowane do pracy oraz pracownicy młodociani przenoszeni na inne stanowiska pracy oraz inni pracownicy przenoszeni na stanowiska pracy, na których występują czynniki szkodliwe dla zdrowia lub warunki uciążliwe;

- okresowych;
- kontrolnych, które wykonuje się po okresie choroby przekraczającej 30 dni;
- profilaktycznych<sup>6</sup>.

Profilaktyka uzależniona jest od warunków pracy, a jej przykładem może być badanie wzroku i finansowanie zakupu okularów pracownikom zatrudnionym przy monitorach ekranowych<sup>7</sup>.

Prywatne usługi medyczne oferowane pracownikom przez pracodawców, nie dotyczą jedynie medycyny pracy, ale często znacznie poza nią wykraczają. Początkowo taki składnik wynagrodzenia otrzymywały nieliczne grupy pracownicze, np. osoby szczególnie narażone na niekorzystne czynniki w miejscu pracy, następnie zaczęto poszerzać zakres jego odbiorców o kadre zarządzającą. Obecnie pracodawcy coraz częściej wykupują pakiety medyczne dla wszystkich pracowników pracujących w zakładzie oraz dają możliwość objęcia tego typu usługami również członków rodzin swoich pracowników. Dzieje się tak z różnych przyczyn, m.in. z tego, że stan publicznej służby zdrowia nie zawsze jest zadowalający, a ponadto prywatna opieka medyczna oznacza krótszy czas oczekiwania na skorzystanie z usług lekarskich. Podkreślić należy, że jest to benefit pełniący funkcję motywacyjną stosunkowo tani w porównaniu z innymi pozafinansowymi składnikami wynagrodzenia, przyciąga on nowych pracowników i pozwala utrzymać w organizacji obecnych.

## 2. OPODATKOWANIE PRACOWNICZYCH PAKIETÓW USŁUG MEDYCZNYCH

---

Finansowanie dodatkowej opieki medycznej dla pracowników budzi liczne kontrowersje w praktyce, zwłaszcza na gruncie stosowania przepisów podatkowych. Od lat istnieją bowiem wątpliwości, czy i kiedy wartość przyznawanych pracownikom

<sup>6</sup> Por. art. 229 ust. 1-7 k.p.

<sup>7</sup> Rozporządzenie z dnia 1 grudnia 1998 r., w sprawie bezpieczeństwa i higieny pracy na stanowiskach wyposażonych w monitory ekranowe, Dz. U. z 1998 Nr 148, poz. 973 ze zm.

pakietów medycznych stanowi dla nich przychód ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>8</sup>. Do 2007 r. wartość takich pakietów nie stanowiła przychodu ze stosunku pracy, jeśli ich cena określona była ryczałtowo. Stanowisko takie argumentowano niemożnością wyceny wartości świadczeń, które faktycznie otrzymał pracownik i nie powstawaniem w związku z tym opodatkowanego przychodu<sup>9</sup>.

Po 2007 r. organy podatkowe zaczęły coraz częściej uznawać, iż wartość pakietów medycznych, które pracodawca finansuje na rzecz pracowników, powoduje powstawanie opodatkowanego przychodu ze stosunku pracy w rozumieniu u.p.d.o.f. Nie ma przy tym różnicy to, czy kwota świadczeń nieodpłatnych uzyskanych przez pracownika będzie stanowiła równowartość świadczeń zakupionych, czy też będzie ona zryczałtowana. Zdaniem części organów podatkowych nieistotne jest też to, czy dany pracownik rzeczywiście skorzystał z przyznanych mu dodatkowych świadczeń medycznych, czy nie. Ich zdaniem liczy się fakt, że mógł z nich skorzystać. Jeśli pracodawca uiszczył zryczałtowaną opłatę, nie zapłacił przy tym za konkretne badania, ale za objęcie pracowników opieką medyczną, nie ma znaczenia czy i w jakim zakresie pracownik z tej opieki skorzystał, wartością nieodpłatnego świadczenia jest bowiem wartość zryczałtowanej opłaty przypadającej na daną osobę. W sytuacji, gdy pracodawca zakupił pakiet usług medycznych dla swoich pracowników, który dotyczy badań z zakresu medycyny pracy, a także innych usług medycznych, opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegać będzie tylko wartość pieniężna tej części otrzymanego świadczenia, która przypada na dobrowolne świadczenia medyczne. Podkreślić należy, że wartość świadczeń otrzymanych nieodpłatnie przez pracownika jest równa wartości przekazanego pracownikowi pakietu. Faktyczne otrzymanie pakietu przez konkretnego pracownika udokumentowane jest umieszczeniem jego imienia i nazwiska na wykazie osób uprawnionych do korzystania z usług. Ilość rzeczywiście wykorzystanych usług przez pracownika, nie wpływa na wysokość opłaty ustalonej w sposób ryczałtowy. W orzecznictwie pojawił się w związku z tym pogląd, że o przychodzie pracownika można by mówić, gdyby

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350 ze zm. zwana dalej u.p.d.o.f

<sup>9</sup> Pismo MF z dnia 7 stycznia 1998 r., PO 3-7301/722-770/WK/97.



korzystał on z udostępnionych mu usług medycznych i jednocześnie możliwe byłoby określenie wartości świadczenia na podstawie u.p.d.o.f. Natomiast, jeśli wartości świadczeń nie można przyporządkować do świadczeń uzyskanych przez konkretnego pracownika, nie można ustalić przychodu uzyskanego przez konkretną osobę z tytułu finansowania usług medycznych<sup>10</sup>.

Pakiety medyczne zalicza się do kategorii świadczeń nieodpłatnych, jednak w polskim prawie brakuje legalnej definicji tego pojęcia. Ugruntowany jest pogląd, że nieodpłatne świadczenia dotyczą wszystkich zjawisk gospodarczych i zdarzeń prawnych, w wyniku których dochodzi do uzyskania korzyści kosztem innego podmiotu. Obejmują one również zdarzenia prawne i gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem będzie przysporzenie majątku finansowego o charakterze nieodpłatnym, tj. niezwiązanym z żadnymi kosztami czy ekwiwalentem<sup>11</sup>. Definicję tę uzupełniono w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego<sup>12</sup> w Gdańsku z dnia 5 stycznia 2012 r., w którym podkreślono, że „istotą nieodpłatnego świadczenia jest brak świadczenia wzajemnego, co w konsekwencji wyraża się w zaistnieniu stanu, w którym po stronie przyjmującego (beneficjenta) dochodzi do zwiększenia aktywów, bądź zmniejszenia pasywów”<sup>13</sup>.

Ponieważ pojawiły się rozbieżne interpretacje oraz niejednolite orzeczenia wojewódzkich sądów administracyjnych związane z tym, czy pakiety medyczne należy opodatkować czy też nie, skierowano pytanie prawne do Naczelnego Sądu Administracyjnego<sup>14</sup>, który w składzie 7 sędziów w uchwale z dnia 24 maja 2010 r. uznał, iż „wykupione przez pracodawcę pakiety świadczeń medycznych, których wartość nie jest wolna od podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 11 u.p.d.o.f., stanowią dla pracowników, uprawnionych do ich wykorzystania, nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.”<sup>15</sup>. W uchwale tej NSA wskazał, że nieodpłatne świadczenie powstaje, gdy pracownik otrzyma możliwość skorzystania z niego, w chwili gotowości centrum medycznego do

<sup>10</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 kwietnia 2009 r., III SA/Wa 11/09, LEX nr 532417.

<sup>11</sup> Uchwała NSA z dnia 18 listopada 2002 r. sygn. akt FPS 9/02, ONSA 2003 2 poz. 47.

<sup>12</sup> Wojewódzki Sąd Administracyjny, zwany dalej WSA.

<sup>13</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 stycznia 2012 r. I SA/Gd 649.

<sup>14</sup> Naczelny Sąd Administracyjny, zwany dalej NSA.

<sup>15</sup> Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 24 maja 2010 r., II FPS 1/10, ONSAiWSA z 2010 r. nr 4, poz.58.

świadczenia określonych usług. Pracownik, któremu zakład pracy wykupił pakiet medyczny, uzyskuje konkretne uprawnienia i już sam ten fakt jest dla niego przysporzeniem majątkowym. W przytoczonej uchwale NSA nie zajął się jednak problematyką ustalania wysokości tego przychodu, mimo iż z jej postanowień wynika, że jest to przychód opodatkowany<sup>16</sup>. Uchwała ta powinna być stosowana przez sądy administracyjne w rozstrzyganych przez nie sprawach, jednak po wydaniu jej przez NSA, nadal istniały wątpliwości, które spowodowały pojawienie się kolejnego pytania prawnego. Uchwała zawierała bowiem argumentację sprzeczną z obowiązującymi regulacjami prawnymi oraz z doświadczeniem życiowym. Z jej uzasadnienia można wysnuć wniosek, iż jeżeli pracownik nie chce skorzystać z zaoferowanej mu dodatkowej opieki medycznej, to powinien albo nie nawiązać stosunku pracy, albo jeżeli stosunek pracy już go wiąże - rozwiązać go. Sąd stanął na stanowisku, że pracownik nie może zostać objęty pakietem wbrew swej woli i nie mieć ochoty z niego skorzystać. Zdaniem NSA może on złożyć oświadczenie, w którym wskaże, że nie chce prawa do korzystania ze świadczeń, które zakład pracy musi respektować. Na uwagę zasługuje fakt, iż NSA wypowiadając się w taki sposóbnie uwzględnił regulacji z zakresu prawa pracy oraz praktyk kształtowania relacji w ramach stosunku pracy. Nie potrzeba bowiem żadnej akceptacji zmienianych warunków przez pracownika, gdyż postanowienia o wprowadzeniu dodatkowych świadczeń zawierane są z reguły w regulaminach pracy funkcjonujących w zakładzie. Pracownik nie musi akceptować takich świadczeń poprzez przyjęcie zmian warunków pracy i płacy a jedyną formą odmowy mogłoby być wypowiedzenie przez niego umowy o pracę. Jednakże rzeczywistość pokazuje, iż raczej żaden pracownik nie rozwiąże stosunku pracy, który go satysfakcjonuje, z powodu potrącania podatku z tytułu świadczenia, z którego nie korzysta, zwłaszcza że kwoty o których mowa, nie są bardzo wysokie. Od NSA oczekiwano zatem, że wskaże sposób obliczenia przychodu do opodatkowania, co stanowiłoby ważną wskazówkę w nieuregulowanej dotąd kwestii, jednakże sąd tego nie uczynił. Z powyższych przyczyn uchwała NSA nie spotkała się z szeroką akceptacją<sup>17</sup>.

<sup>16</sup> Uchwała NSA w składzie 7 sędziów z dnia 24 maja 2010 r., II FPS 1/10, ONSAiWSA 2010, nr 4, poz. 58.

<sup>17</sup> D. Strzelec, *Świadczenia na rzecz pracowników. Aspekty podatkowe*, Warszawa 2011, s. 136-138.

W związku z problemem przedstawionym powyżej, 24 października 2011 r., II FPS 7/10 została podjęta przez pełen skład Izby Finansowej NSA kolejna uchwała, która rozstrzygnęła kwestię opodatkowania pakietów medycznych dla pracowników. Wynika z niej, że wykupione przez pracodawcę pakiety świadczeń medycznych, których wartość nie jest wolna od podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 11 u.p.d.o.f., stanowią dla pracowników, uprawnionych do ich wykorzystania, nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.<sup>18</sup>. NSA uznał, że wykupienie przez pracodawcę pakietu usług medycznych na rzecz pracowników jest świadczeniem na ich rzecz różniącym się od świadczeń rzeczowych i ekwiwalentów za te świadczenia z zakresu BHP wymienione w art. 21 ust. 1 pkt. 11 u.p.d.o.f. Otrzymanie świadczeń wymienionych w tymże artykule nie można więc zrównywać z otrzymaniem nieodpłatnego świadczenia, powstałego z tytułu zdarzenia prawnego, polegającego na wykupieniu pakietu świadczeń medycznych. Zapewne wynika to z faktu, że pakiety medyczne obejmują swym zakresem nie tylko BHP i medycynę pracy, ale też inne usługi. Z tej uchwały, podobnie jak z wcześniej omawianej można wnioskować, iż już sama możliwość skorzystania przez pracownika z określonych świadczeń medycznych powoduje powstanie przychodu, niezależnie czy w okresie objęcia opieką medyczną pracownik skorzystał tylko z niektórych świadczeń, czy też nie skorzystał z żadnych. Uzyskaniem nieodpłatnego świadczenia nie jest wykonanie danej usługi przez placówkę medyczną, tylko danie prawa do skorzystania z niej.

Pakiet medyczny jest świadczeniem posiadającym określoną wartość, lecz pracownik nie ponosi kosztów jego zakupu. Wykupienie pakietu daje możliwość korzystania ze składających się na niego usług, które mają wartość finansową. NSA uznał, że nie jest dopuszczalne opodatkowanie realizacji określonej usługi w ramach posiadanego pakietu przez pracownika, jeśli sam pakiet został już uznany za nieodpłatne świadczenie podlegające opodatkowaniu<sup>19</sup>.

Zazwyczaj z umowy zawartej między pracodawcą a placówką medyczną wynika, że pracodawca płaci określoną kwotę pieniężną, a placówka w zamian zapewnia opiekę medyczną pracownikom, a więc nie tylko udziela świadczeń medycznych, ale też

<sup>18</sup> Uchwała Izby Finansowej NSA z dnia 24 października 2011 r. II FPS 7/10, LEX nr 964537.

<sup>19</sup> Uchwała Izby Finansowej NSA z dnia 24 października 2011 r. II FPS 7/10, LEX nr 964537.

wykazuje gotowość do świadczenia usług wchodzących w skład pakietu wykupionego przez pracodawcę. Pracodawca zaś płaci za tę gotowość każdego miesiąca, bez względu na to czy pracownik z pomocy medycznej korzysta, czy nie. Organy podatkowe wskazują, iż cena zakupu usług medycznych przez pracodawcę stanowi punkt odniesienia do ustalenia wartości świadczenia uzyskanego przez uprawnionego pracownika. Wartość abonamentu opłaconego za pracownika i członków jego rodziny, pracodawca jako płatnik, ma obowiązek doliczyć do wynagrodzenia wypłacanego pracownikowi w danym miesiącu i odprowadzić zaliczkę na podatek dochodowy. Cenę zakupu stanowi wynagrodzenie, które pracodawca płaci usługodawcy w zamian za opiekę medyczną, niezależnie od tego, czy i z ilu świadczeń osoby uprawnione skorzystały<sup>20</sup>.

Nieco inaczej kształtuje się sytuacja, jeśli pracodawca sfinansował pakiet medyczny pracownicy, która przebywa na zasiłku chorobowym lub macierzyńskim. Po stronie pracownicy powstanie co prawda przychód ze stosunku pracy, jednak pracodawca nie może pobrać zaliczki na podatek dochodowy, gdyż pracownica przebywająca na zwolnieniu lekarskim lub urlopie macierzyńskim nie uzyskuje od zakładu pracy żadnych świadczeń pieniężnych - zasiłki finansuje ZUS, a pracodawca opłaca jedynie pakiet medyczny wykraczający swym zakresem poza badania obowiązkowe, które musi finansować<sup>21</sup>.

Przy analizie ponadstandardowych pakietów medycznych mogą jednak powstawać pewne wątpliwości co do tego, czy spełniają one warunki zaliczenia ich do kosztów, tj. czy wydatki na nie ponoszone są w celu osiągnięcia przychodów lub zabezpieczenia ich źródła. Wątpliwość jest tym większa, że pakiety mogą być wykupywane także dla członków rodzin pracowników.

W orzecznictwie podkreśla się, że przy kwalifikowaniu wydatków do kosztów zawsze należy brać pod uwagę przesłanki z ustaw podatkowych<sup>22</sup>, gdyż ponoszenie wydatków na rzecz pracowników nie oznacza automatycznie powstania kosztów

---

<sup>20</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 24 sierpnia 2012 r., nr ILPB1/415-543/12-3/AMN.

<sup>21</sup> Wyrok NSA z dnia 16 września 2010 r., I FSK 1989/08, LEX nr 1338921.

<sup>22</sup> Por. art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. i art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 1992 r., Nr 21, poz.86 ze zm.

uzyskania przychodów. Organy podatkowe wskazują, że abonamenty medyczne mogą stanowić koszty uzyskania przychodów tylko wtedy, gdy są adresowane do pracowników. Natomiast, gdy wydatki na świadczenia medyczne dotyczą również członków ich rodzin - koszty podatkowe powstają tylko w części dotyczącej samych pracowników.

### 3. PODSUMOWANIE

---

Z pojęciem wynagrodzenia za pracę wiąże się szereg wątpliwości podatkowych, których wyjaśnienie nie zawsze jest proste i jednoznaczne. Problemy wynikają z faktu, że obecnie oprócz tradycyjnych sposobów wynagradzania, mamy do czynienia z nowymi formami, które mają uatrakcyjnić pracę w zakładzie pracy. Obecnie pracodawcy poza standardowymi świadczeniami dla pracowników, których przyznawanie wynika z przepisów prawa, decydują się na przyznawanie szeregu benefitów, które mają uatrakcyjnić pracę w organizacji, przyciągnąć do niej nowych pracowników i pomóc utrzymać dotychczasowych. W przypadku dodatkowych świadczeń, które pracownik może otrzymywać w zamian za wykonywaną pracę, pojawiają się liczne wątpliwości co do tego, czy dany wydatek można zakwalifikować jako koszt pracodawcy oraz czy pracownik uzyskuje w danym przypadku przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych, wszystkie osoby fizyczne, które osiągają dochody ze źródeł przychodów określonych w ustawie, zobowiązane są do płacenia daniny na rzecz państwa. Pojęcie przychodów wskazane w art. 12 u.p.d.o.f. jest znacznie szersze niż pojęcie tradycyjnego wynagrodzenia za pracę w rozumieniu przepisów prawa pracy i pokrewnych, gdyż obejmuje także świadczenia pozapłacowe, które pracownik otrzymuje w związku z istnieniem stosunku pracy. Najwięcej wątpliwości interpretacyjnych budzi problematyka nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, co wynika z tego, iż są one trudne do zdefiniowania. Pracodawca decydując się na przyznanie pracownikom świadczeń związanych z ochroną zdrowia, powinien przewidzieć konsekwencje podatkowe takiej decyzji. Analiza przedstawionej problematyki skłania do wniosku, że aby móc zaliczyć świadczenie z zakresu ochrony zdrowia do przychodu pracownika, należy wziąć pod uwagę dwie kwestie: czy dane

świadczenie można przyporządkować do konkretnej osoby oraz czy pracownik faktycznie świadczenie otrzymał oraz jaka jest jego wartość. Nie można mówić o przychodzie ze stosunku pracy, jeżeli nie można konkretnej jego wartości przypisać do konkretnego pracownika. Nie ma możliwości przypisania hipotetycznego przychodu do pracownika, choć niekiedy organy podatkowe próbują tak czynić na gruncie świadczeń medycznych. Sądy administracyjne negują poglądy organów podatkowych, które niekiedy twierdzą, że aby wolno było mówić o powstaniu przychodu pracowniczego, wystarczy pozostawienie świadczenia do dyspozycji pracownika, który wcale nie musi z niego skorzystać. Sądy uznają takie działania za błędne.

#### SUMMARY

##### **Taxation of medical package for employees - selected problems**

The article concentrate on taxation of employees' medical benefits. The core of the issue lies in the fact, that the employer, who is obligated on many levels concerning the protection of employees' health, increasingly decide to finance these obligations in favour of private health care system. The employer apart of the mandatory requirements often decide to additionally provide benefits for employees to make the job offer more attractive. Practically it creates many controversy and insecurity whether and when such benefits will create an income for the employee on the ground of employment relationship.

**Key words:** medical benefits, tax costs, employment income, benefits, gratuitous service, partially gratuitous service

**Słowa kluczowe:** pakiety medyczne, koszty podatkowe, przychód ze stosunku pracy, benefity, nieodpłatne świadczenia, częściowo odpłatne świadczenia

---

# NIEODPŁATNE ŚWIADCZENIA NA RZECZ PRACOWNIKÓW – PROBLEM KLASYFIKACJI. UWAGI NA TLE WYROKU TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO W SPRAWIE K 7/13

---

IRENA TALARCZYK-STĘPNIK\*

---

## SPIS TREŚCI

---

---

1.Wstęp.....	150
2.Opodatkowanie nieodpłatnych świadczeń - zagadnienia wprowadzające.....	151
3.Przepisy dotyczące nieodpłatnych świadczeń .....	153
4.Nieodpłatne świadczenie w interpretacjach i wyrokach .....	154
5.Podsumowanie .....	162

## 1. WSTĘP

---

---

Wraz z pojawieniem się na polskim rynku dużych korporacji popularność zyskały pozapłacowe świadczenia pracownicze. Powszechną praktyką pracodawców jest obecnie oferowanie swoim pracownikom, obok wynagrodzenia zasadniczego, dodatkowej formy gratyfikacji w postaci przykładowo biletów do kina, kart wstępu do siłowni czy pakietów usług medycznych. Można nawet stwierdzić, że rzadkością obecnie jest sytuacja, gdy pracownik otrzymuje samo tylko wynagrodzenie. Dlatego istotne wydaje się odróżnienie terminu „wynagrodzenie za pracę” od pojęcia „przychód ze stosunku pracy”, to drugie

---

\* mgr Irena Talarczyk – Stępnik, e-mail: irena.talarczyk.stepnik@gmail.com

pojęcie ma bowiem znacznie szerszy zakres. Jak podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny<sup>1</sup>, pojęcie wynagrodzenia za pracę ma charakter węższy niż pojęcie przychodów ze stosunku pracy. Przychodem ze stosunku pracy są wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężna świadczeń w naturze. Wynagrodzenia pracownicze są tylko jednym z jego elementów<sup>2</sup>.

## **2. OPODATKOWANIE NIEODPŁATNYCH ŚWIADCZEŃ - ZAGADNIENIA WPROWADZAJĄCE**

---

Jednocześnie, zagadnienie opodatkowania nieodpłatnych świadczeń budzi liczne kontrowersje, o czym świadczy ilość wniosków o wydanie interpretacji. Na ich pokazną liczbę niewątpliwie wpływ ma niejasność przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>3</sup>, w tym brak legalnej definicji nieodpłatnego świadczenia. Stworzenie ustawowego wyjaśnienia tego terminu byłoby zresztą trudne, a – jak się wydaje – ukształtowana definicja byłaby nieprecyzyjna. Biorąc bowiem pod uwagę ciągle poszerzającą się i bardzo różnorodną grupę pozapłacowych świadczeń pracowniczych, ukształtowana definicja szybko straciłaby swą aktualność. W konsekwencji, regulację prawną należałoby poddawać nieustającej nowelizacji. W jej braku dochodziłoby zaś do sytuacji, w której dane świadczenie, nie mieszcząc się w zakresie kazuistycznego przepisu, wzbudzałyby wątpliwości co do jego opodatkowania.

Drugim źródłem problemów jest zmieniająca się niezwykle często praktyka organów podatkowych, przy – dodać należy – niezmiennie treści przepisów. Istotą problemu nie jest to, czy nieodpłatne świadczenie stanowić będzie przychód pracownika, gdyż otrzymanie przez pracownika nieodpłatnego świadczenia z reguły powoduje powstanie u niego przychodu, chyba że świadczenie mieści się w katalogu zwolnień przewidzianych w ustawie. Problemem pozostaje określenie, co stanowi nieodpłatne świadczenie. Ustalenie, czy dana forma gratyfikacji jest nieodpłatnym świadczeniem na

---

<sup>1</sup> Dalej jako NSA.

<sup>2</sup> Wyrok NSA z 27 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 1695/14.

<sup>3</sup> Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).



rzecz pracownika, czy też nie może być za taką uznana, ma zasadnicze znaczenie – zarówno z punktu widzenia pracownika, który zostanie obciążony podatkiem, jak i pracodawcy pełniącego funkcję płatnika. W kontekście art. 30 § 1 Ordynacji podatkowej<sup>4</sup> określającego odpowiedzialność płatnika za niewykonanie obowiązków określonych w art. 8 Ordynacji podatkowej nie dziwi potrzeba przejrzystości uregulowań dotyczących nieodpłatnych świadczeń. W sytuacji bowiem gdy pracodawca, nie traktując danego świadczenia jako przychodu pracownika ze stosunku pracy podlegającego opodatkowaniu, błędnie nie nalicza, nie pobiera i nie odprowadza podatku dochodowego od wartości świadczenia, a więc nie wypełnia swoich obowiązków, podlega odpowiedzialności podatkowej. Ponadto, jego zachowanie może skutkować odpowiedzialnością karnoskarbową ponoszoną na podstawie Kodeksu karnego skarbowego<sup>5</sup>. Prawidłowe zaklasyfikowanie danego świadczenia pozwoli więc pracodawcy uniknąć popadnięcia w zaległość podatkową, spowodowaną nieświadomością, że od danego świadczenia, jako świadczenia nieodpłatnego, zobowiązany był potrącić zaliczkę na podatek dochodowy. W konsekwencji uwalnia się on również od odpowiedzialności karnej.

Jak przyjmuje się w doktrynie i orzecznictwie, świadczenie traktuje się jako nieodpłatne w sytuacji, gdy spełniający je podmiot nie otrzymuje w zamian żadnej korzyści. „»Inne nieodpłatne świadczenia« to wszelkiego rodzaju świadczenia, które są dokonywane bez pobierania jakiegokolwiek odpłatności i które jednocześnie charakteryzują się tym, że nie obejmują rzeczy jako przedmiotu świadczenia. Ich przedmiotem, jak się wydaje, jest więc przede wszystkim świadczenie usług oraz bezpłatne udostępnianie określonych rzeczy lub praw”<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. [Dz.U. z 2015 poz. 613 ze zm.](#)), dalej jako O.p.

<sup>5</sup> Por. art. 78 ustawy z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. [Dz.U. z 2013 poz. 186 ze zm.](#)).

<sup>6</sup> J. Marciniuk (red.) *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 121. Por. także R. Styczyński, Glosa do wyroku WSA z dnia 23 kwietnia 2014 r., I SA/Bk 29/14, LEX/el. 2015: „Dla celów podatkowych za nieodpłatne świadczenie należy przyjmować te wszystkie zdarzenia prawne lub gospodarcze, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu przysporzenie w majątku podatnika mające konkretny wymiar finansowy (...) Powstanie przychodu ze świadczeń nieodpłatnych należy zatem rozważać zawsze wtedy, gdy podatnik otrzymuje bez obowiązku świadczenia wzajemnego rzeczy lub prawa inne świadczenie lub też możliwość korzystania z rzeczy lub praw”. Podobnie WSA w Krakowie w wyroku z 17.08.2015, sygn. I SA/Kr 1002/15: „Dla celów podatkowych nieodpłatne świadczenie obejmuje każde działanie lub zaniechanie na rzecz innej osoby oraz wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu lub

W przypadku nieodpłatnych świadczeń na rzecz pracowników często trudno jednoznacznie odpowiedzieć na pytanie, czy można mówić o jakiejś formie wzajemności. Wynika to z faktu, że ponosząc wydatki na rzecz pracowników, pracodawcy w przeważającej większości widzą w tym korzyść także dla siebie. Poprzez oferowanie pracownikom dodatkowych korzyści, oferta takiego zatrudnienia staje się bardziej atrakcyjna, w konsekwencji czego pracodawca może pozyskać lepszą, bardziej kompetentną kadrę. Pracownik mający możliwość skorzystania z różnych form świadczeń dodatkowych z pewnością wykazuje większą lojalność wobec pracodawcy, a w konsekwencji, zmotywowany dodatkowymi korzyściami, jest także bardziej efektywny. Lojalność przyczynia się do zmniejszenia fluktuacji pracowników, to zaś wpływa na minimalizację kosztów oraz ograniczenie czasu poświęcanego na rekrutację nowych pracowników i ich przeszkolenie<sup>7</sup>.

### **3. PRZEPISY DOTYCZĄCE NIEODPŁATNYCH ŚWIADCZEŃ**

---

Najważniejsze regulacje dotyczące nieodpłatnych świadczeń zawierają przepisy art. 11 ust. 1, art. 12 ust. 1 oraz art. 21 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>8</sup>. W art. 11 ust. 1. u.p.d.o.f. za przychody, z enumeratywnie wyliczonymi w dalszej części ustawy wyjątkami, uznaje się otrzymane lub postawione do dyspozycji

---

te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności osób, których skutkiem jest nieodpłatne – to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu – przysporzenie majątku innej osobie, mające konkretny wymiar finansowy. Wartość pieniężną świadczeń w naturze określa się na podstawie cen rynkowych”. Stanowisko to podzielił także TK w wyroku z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13, uznając, że pod pojęciem „inne nieodpłatne świadczenia” – w najszerszym ujęciu – kryją się wszelkiego rodzaju świadczenia, które są dokonywane bez pobierania jakiejkolwiek odpłatności.

<sup>7</sup> We wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania częściowo nieodpłatnego przekazania pracownikom posiłków wydawanych w stołówkach pracowniczych, na podstawie którego została wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie 14 listopada 2014 r. interpretacja IPPP2/443-820/14-4/MM, Wnioskodawca podniósł, że działanie takie [częściowo nieodpłatne przekazywanie pracownikom posiłków w stołówkach pracowniczych, autorka] ma również wymiar psychologiczny, w trakcie bowiem spożywania posiłków w stołówce pracowniczej następuje integracja pracowników, co w dłuższej perspektywie ma wpływ na ich pracę, wydajność, a tym samym przychody Wnioskodawcy.

<sup>8</sup> Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.); dalej jako u.p.d.o.f.

podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Z kolei, w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. ustawodawca dokonał szerokiego, przykładowego wyliczenia, co należy uznać za przychody ze stosunku pracy. Tak więc, 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 niewykorzystany 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. Z kolei art. 21 ust. 1 tej samej ustawy zawiera katalog zwolnień przedmiotowych.

#### **4. NIEODPŁATNE ŚWIADCZENIE W INTERPRETACJACH I WYROKACH**

---

Analiza interpretacji indywidualnych dotyczących zagadnienia nieodpłatnych świadczeń prowadzi do wniosku, że w kwestii prawnej oceny ich skutków równie niepewne jak podatnicy są organy wydające interpretacje<sup>9</sup>. Różnorodność poglądów i pomysłów na rozstrzygnięcie wątpliwości dotyczących nieodpłatnych świadczeń rodzi pewne obawy. Wielkie nadzieje pokładano w wyroku Trybunału Konstytucyjnego<sup>10</sup> z 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13, którego wydanie miało na celu ujednoczenie stosowania przepisów dotyczących nieodpłatnych świadczeń.

Trybunał stanął na stanowisku, że przepisy dotyczące innych nieodpłatnych świadczeń są zgodne z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej<sup>11</sup>. Wyrok ten z pewnością uznać należy za duży krok w kierunku uporządkowania materii dotyczącej nieodpłatnych

---

<sup>9</sup> Nasuwa się nawet refleksja, że to właśnie owa niepewność organów implikuje niepewność podatników.

<sup>10</sup> Dalej jako TK

<sup>11</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. 1997 Nr 78 poz. 483.

świadczeń, nie dziwi zatem, że stał się on przedmiotem licznych komentarzy doktryny<sup>12</sup>, a od czasu jego wydania jest regularnie cytowany przez organy podatkowe i sądownictwo administracyjne w sprawach dotyczących nieodpłatnych świadczeń<sup>13</sup>. Kluczowe w tym orzeczeniu jest określenie przez TK cech, które musi spełniać nieodpłatne świadczenie, by mogło zostać uznane za przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1 i art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. W wyroku, o którym mowa, wskazano, że świadczenie uznane zostanie za przychód, gdy pracownik skorzystał z niego w pełni dobrowolnie oraz zostało ono spełnione w jego interesie, nie zaś w interesie pracodawcy. Korzyść wynikająca ze świadczenia ma być równocześnie wymierna i możliwa do przypisania indywidualnemu pracownikowi. Trybunał podkreślił, że kryterium wyróżnienia nieodpłatnych świadczeń stanowiących przychód pracownika musi być obiektywna ocena czy świadczenie leżało w interesie pracownika, a ma to miejsce wtedy, gdy stanowi ono realne przysporzenie majątkowe, którego efekt jest uchwytany w majątku pracownika. Świadczenia uzyskiwane od pracodawcy, aby podległy opodatkowaniu, muszą prowadzić do pojawienia się u pracownika dochodu, czyli korzyści majątkowej. Może ona wystąpić w dwóch postaciach: prowadzącej do powiększenia aktywów albo do zaoszczędzenia wydatków.

TK potwierdził także stanowisko, przyjęte obecnie zarówno przez doktrynę, jak i orzecznictwo, że aby w ogóle nastąpił przychód ze stosunku pracy, świadczenie w naturze oraz inne nieodpłatne świadczenia muszą zostać otrzymane<sup>14</sup>. Do niedawna organy i sądownictwo administracyjne uznawały bowiem, że już sama możliwość skorzystania ze

---

<sup>12</sup> Porównaj m.in. A. Mariański, A. Nowak-Piechota, Konstytucyjność opodatkowania pozapłacowych świadczeń pracowniczych, *Przegląd Podatkowy* 11/2014 s. 43-48, gdzie autorzy – co do zasady przychylnie ustosunkowani do wyroku – wskazują jednocześnie na znaczącą rolę, jaką odgrywa Trybunał Konstytucyjny w procesie interpretacji prawa podatkowego.

<sup>13</sup> Porównaj m.in. Wyrok WSA w Łodzi z 23 czerwca 2015 r., sygn. I SA/Łd 592/15; wyrok NSA z 23 lipca 2015 r., sygn. II FSK 1689/13, czy też wyrok WSA we Wrocławiu z 20 sierpnia 2014 r., sygn. akt I SA/Wr 1674/14, w którym sąd, rozpatrując kwestię organizacji imprez biznesowo-integracyjnych dla pracowników na gruncie opodatkowania przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń, odniósł się do przesłanek wskazanych przez Trybunał Konstytucyjny i wobec braku ich spełnienia uchylił interpretację organu podatkowego, wskazującą, że organizacja tego typu imprez na rzecz pracowników winna stanowić ich przychód z tytułu nieodpłatnych świadczeń.

<sup>14</sup> Wydaje się więc, że kwestia przesłanki otrzymania świadczenia nie jest już zagadnieniem spornym, choć jeszcze w 2011 roku Dariusz Strzelec zwracał uwagę, że warunek otrzymania świadczenia jest przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne niejednokrotnie pomijany. D. Strzelec, *Świadczenia na rzecz pracowników. Aspekty podatkowe*, Warszawa 2011.

świadczenia stanowi dla podatnika źródło korzyści, które należy opodatkować<sup>15</sup>. Działo się tak, mimo że „otrzymanie świadczenia” jako przesłanka uznania danego nieodpłatnego świadczenia za przychód wynika wprost z przepisów u.p.d.o.f. Zgodnie z art. 11 ust. 1 tej ustawy przychodami są wszak między innymi wartości otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Jakkolwiek wyrok TK stał się punktem odniesienia dla organów podatkowych i sądów administracyjnych, które od czasu jego wydania regularnie się na niego powołują, nie jest to jednak regułą. Analiza interpretacji podatkowych oraz wyroków sądów administracyjnych nasuwa wniosek, że w kwestii nieodpłatnych świadczeń na rzecz pracowników niektóre organy podatkowe w sposób nieuzasadniony nadal ignorują stanowisko TK oraz NSA<sup>16</sup>. Choć TK dokonał usystematyzowania zagadnienia, poprzez wyodrębnienie cech charakteryzujących przychód z innych nieodpłatnych świadczeń, problem ten nadal budzi wątpliwości. Ze względu na zasygnalizowane pomijanie, czy też co gorsza niezrozumienie wniosków płynących z wyroku TK, niektóre organy podatkowe upoważnione przez Ministra Finansów do wydawania interpretacji indywidualnych nadal nie potrafią odpowiedzieć na pytanie, czy w konkretnej sytuacji dane świadczenie wyczerpuje wszystkie kryteria charakteryzujące nieodpłatne świadczenie. To zaś powoduje, że może dochodzić do sytuacji, gdy organ i wnioskodawca, powołując się na to samo orzeczenie TK, dochodzą do odmiennych wniosków, jak stało się w przypadku powołanej poniżej interpretacji.

Przykładem braku oddziaływania rozstrzygnięcia TK na rozumienie przepisów przez organy podatkowe jest interpretacja z 12 marca 2015 roku, wydana przez Dyrektora

---

<sup>15</sup> Tak w Interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 15 lutego 2010 r., IPPB2/415-724/09-2/MG, gdzie organ stwierdził, że „o powstaniu przychodu ze stosunku pracy nie przesądza fakt skorzystania przez pracownika z oferowanych przez pracodawcę spotkań integracyjnych oraz atrakcji zapewnionych podczas tych imprez, lecz samo otrzymanie przez pracownika możliwości skorzystania z imprez integracyjnych o określonej wartości pieniężnej (...). Postawienie do dyspozycji pracownikowi nieobowiązkowego uczestnictwa w spotkaniach integracyjnych, które skierowane są tylko do pracowników Spółki, stanowi nieodpłatne świadczenie, którego wartość ustala się według cen ich zakupu”.

<sup>16</sup> Tak między innymi WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 17.09.2015, sygn. I SA/Po 266/15: organ niezasadnie pominął ukształtowaną już linię orzeczniczą opartą na orzeczeniach TK i NSA, powołanych we wniosku i skardze (wyrok NSA z dnia 2 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2387/12, oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13).

Izby Skarbowej w Poznaniu<sup>17</sup>. W przedłożonym wniosku spółka zadała pytanie, czy wartość zestawu startowego otrzymanego przez pracownika od Wnioskodawcy w związku z opracowaniem i wprowadzeniem w spółce nowego wizerunku/logo stanowi dla tego pracownika przychód z tytułu nieodpłatnych świadczeń podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Zestaw startowy miałby być elementem prowadzonej przez spółkę kampanii informacyjno-promocyjnej wśród jej pracowników, mającej na celu ich identyfikację z nowym wizerunkiem firmy. Wnioskodawca planuje podjęcie działań służących rozpowszechnieniu nowej marki spółki, w tym w szczególności przekazanie nieodpłatnie każdemu pracownikowi tzw. zestawu startowego promującego nową markę, składającego się z drobnych przedmiotów wykorzystywanych głównie w miejscu pracy, takich jak np.: kubek termiczny, torba śniadaniowa, długopis czy tzw. smycz na służbowy identyfikator. Wnioskodawca stanął na stanowisku, że przekazanie zestawu startowego nie spełnia wszystkich wymienionych przez TK przesłanek decydujących o tym, że dane świadczenie zaliczyć można do kategorii innych nieodpłatnych świadczeń. Celem przekazania rzeczy nie była bowiem realizacja interesu pracownika, ale osiągnięcie korzyści przez pracodawcę zainteresowanego promocją swojej marki.

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu nie podzielił stanowiska wnioskodawcy. Uzasadniając swoje stanowisko, odwołał się, tak samo zresztą jak wnioskodawca, do wyroku TK. Zdaniem organu, podstawowym kryterium, które powinno być stosowane przy ustalaniu, czy dane nieodpłatne świadczenie stanowiło przychód ze stosunku pracy, jest wystąpienie po stronie pracownika przysporzenia. Podniósł on, że skoro istnieje możliwość zindywidualizowania przedmiotowego świadczenia poprzez dokładne określenie liczby osób, które mają dane przedmioty otrzymać, gdyż mają je otrzymać wszyscy pracownicy, a także możliwość wyliczenia kosztu poniesionego w związku z darowaniem pracownikom przez wnioskodawcę gadżetów reklamowych, to w takim razie można ustalić wartość świadczeń i przyporządkować je poszczególnym osobom. Organ interpretacyjny uznał więc,

---

<sup>17</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 12 marca 2015 r., ILPB2/415-1228/14-2/WM, [www.sip.mf.gov.pl](http://www.sip.mf.gov.pl).

że pakiet startowy, jako nieodpłatne świadczenie, stanowi przychód ze stosunku pracy podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Jak się wydaje, organ podatkowy tylko fragmentarycznie przeanalizował treść wspomnianego wyroku TK, pomijając kwestię dobrowolności skorzystania ze świadczenia oraz tego, czy zostało ono spełnione w interesie pracownika. W omawianej sprawie oba te warunki jawią się jako niespełnione. Gdyby bowiem otrzymanie pakietu startowego było dobrowolne, wnioskodawca nie byłby w stanie wyprzedzająco określić, ilu pracowników zostanie obdarowanych ww. zestawem. Wnioskodawca jednak nie uzależnił przekazania „pakietu startowego” od wyrażenia woli jego otrzymania. Założył bowiem z góry, że pakiet taki otrzyma każdy pracownik. Słuszne więc jest twierdzenie organu, że da się określić od początku liczbę pracowników otrzymujących świadczenie, skoro wnioskodawca przekaze zestawy wszystkim pracownikom, równocześnie jednak ta konstatacja wyklucza wystąpienie drugiego z niezbędnych warunków, a więc dobrowolności.

W odniesieniu do omawianej interpretacji kluczowe zdaje się twierdzenie TK, że „inne nieodpłatne świadczenia” na rzecz pracownika mogą być uznane za jego dochód w rozumieniu u.p.d.o.f. tylko pod warunkiem, że rzeczywiście pozwoliły mu uniknąć wydatków. Chodzi zatem o sytuację, w której – gdyby świadczenie takie nie nastąpiło ze strony pracodawcy – pracownik sam poniósłby koszt takiego świadczenia. Ponieważ jednak pracodawca zobowiązał się do poniesienia kosztów, tym samym pracownik zaoszczędził na wydatkach. Oczywistym przykładem takiego uniknięcia kosztów jest chociażby wynajem przez pracodawcę mieszkania do użytku pracownika. Natomiast w przypadku korzyści pracownika wynikających z otrzymania pakietu startowego, to jak podkreślił sam wnioskodawca, zestawy te mają promować markę. Zgodnie ze stanowiskiem Trybunału wyrażonym w uzasadnieniu do wyroku, w przypadku korzyści z nieodpłatnych świadczeń chodzi o korzyści otrzymywane przez pracownika do własnej dyspozycji, którymi podmiot ten może swobodnie zarządzać i rozporządzać, przeznaczając je na zaspokojenie własnych potrzeb. Należy podkreślić, że w analizowanej sytuacji korzyść taka nie istnieje. Pracownik nie może bowiem swobodnie dysponować otrzymanym zestawem startowym, skoro już w samym wniosku wnioskodawca informuje, że na otrzymanych smyczach pracownicy będą

nosili pracownicze identyfikatory. Dodatkowo trudno dopatrywać się jakiegokolwiek korzyści pracownika otrzymującego kolejne, najczęściej zbędne gadzety, nawet jeśli jako pracownik danej firmy będzie się czuł zobowiązany okazywać zadowolenie z „podarunku”. Z pewnością także poprzez wejście w posiadanie pakietu startowego pracownik nie zaspakaja własnych, osobistych potrzeb. Uznanie więc objętych nim rzeczy za nieodpłatne świadczenie podlegające opodatkowaniu to wynik jawnego niezrozumienia wyroku TK.

W powoływanym już wielokrotnie wyroku Trybunał, odnosząc się do kwestii uczestnictwa pracowników w spotkaniach integracyjnych czy szkoleniowych, stanął na stanowisku, że nie jest w tym przypadku spełnione obiektywne kryterium wystąpienia u pracownika przysporzenia majątkowego, w tym przysporzenia w formie zaoszczędzenia wydatków. Nie sposób wszak zakładać, że gdyby nie owo spotkanie zorganizowane przez pracodawcę, pracownik wydałby pieniądze na uczestnictwo w takim przedsięwzięciu. Analogiczne wnioski można zastosować także w odniesieniu do omawianej sytuacji rozpatrywanej przez dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu. Dzieje się tak, ponieważ osoba otrzymująca pakiet startowy nie odnosi żadnej korzyści, choćby w postaci zaoszczędzenia wydatku. Trudno sobie bowiem wyobrazić zatrudnionego, który nie otrzymawszy pakietu startowego, sam z własnej woli zamawia sobie kubek z logo firmy czy smycz opatrzoną tym znakiem. Przedmioty takie dostaje się zazwyczaj przy okazji udziału w różnego rodzaju imprezach, czy też – jak w omawianej sprawie – od pracodawcy chcącego promować swoją markę. Oczywiście, istnieje grupa ludzi, którzy hobbystycznie zbierają takie rzeczy i nawet są skłonni do ich zakupu, jest to jednak wyjątek, na którym nie powinno się budować generalnej zasady.

Wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu interpretacja indywidualna została z urzędu zmieniona przez Ministra Finansów 18 września 2015 r.<sup>18</sup>. Minister Finansów uznał, że otrzymanie zestawów startowych nie stanowi dla pracowników przysporzenia majątkowego. Uzasadniając konieczność zmiany interpretacji Minister odwołał się do kryteriów wyróżniających nieodpłatne świadczenie, przedstawionych przez

---

<sup>18</sup> Interpretacja indywidualna Ministra Finansów z dnia 28 września 2015 r., DD3.8222.2.383.2015.KDJ, [www.sip.mf.gov.pl](http://www.sip.mf.gov.pl).



TK: „(...) w kontekście przedstawionego opisu zdarzenia przyszłego nie budzi wątpliwości, iż pierwsze dwie przesłanki nie zostały spełnione. Trudno bowiem mówić zarówno o dobrowolności przyjęcia zestawu startowego przez pracowników, jak i o przekazaniu go przez Wnioskodawcę w interesie pracowników. Jedynie ostatni warunek można byłoby uznać za spełniony, gdyż Wnioskodawca zapewne zna wartość zestawu startowego i z łatwością mógłby przypisać jego wartość każdemu z wyposażonych w ten zestaw pracowników. Nie jest to jednak wystarczające kryterium do ustalenia po stronie pracowników przychodu w rozumieniu ustawy”<sup>19</sup>. Zmiana interpretacji, ze względu na przytoczone w niniejszym artykule argumenty, zasługuje na pełną aprobatę. Choć bowiem TK w omawianym wyroku zajmował się kwestią nieodpłatnych świadczeń w kontekście imprez integracyjnych, sformułowane w uzasadnieniu do wyroku wnioski są na tyle uniwersalne, że bez wątpienia powinny być uwzględniane przy rozpatrywaniu zagadnień związanych z pozostałymi nieodpłatnymi świadczeniami. Wydaje się bowiem, że choć problem pracowniczych świadczeń – ze względu na ich bardzo szeroki i ciągle rozbudowujący się katalog – nie jest zagadnieniem łatwym, wyrok TK, gdyby był brany pod uwagę, pozwoliłby zminimalizować wątpliwości pojawiające się na tle tego problemu. Tymczasem organy podatkowe nadal uznają za przychód pracownika świadczenia, które, nie spełniając warunków określonych w wyroku TK, za taki uznany być nie mogą. Szczęśliwie jednak interpretacje indywidualne są przedmiotem kontroli administracyjnej i sądowej. Ta pierwsza – jak to miało miejsce w przypadku interpretacji dotyczącej pakietów startowych – dokonywana jest przez Ministra Finansów na podstawie art. 14e § 1 ordynacji podatkowej<sup>20</sup>. Zgodnie z tym przepisem „Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, z urzędu, zmienić wydaną interpretację ogólną lub indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości”.

---

<sup>19</sup> Interpretacja indywidualna Ministra Finansów z dnia 28 września 2015 r., DD3.8222.2.383.2015.KDJ, [www.sip.mf.gov.pl](http://www.sip.mf.gov.pl).

<sup>20</sup> Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. [Dz.U. z 2015 poz. 613](#) ze zm.).

Z kolei przykładem sądowej oceny interpretacji prawa podatkowego w sprawie świadczeń nieodpłatnych jest wyrok WSA w Poznaniu z 17 września 2015 r<sup>21</sup>. Sąd uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną, w której organ podatkowy stanął na stanowisku, że finansowane przez spółkę noclegi pracowników związane z wykonywaniem przez nich obowiązków służbowych wynikających z umowy o pracę stanowią dla pracowników przychód ze stosunku pracy. Duży niepokój budzi stanowisko organu interpretującego sformułowane we wskazanym wyroku. W ocenie organu wszelkie świadczenia uzyskane w ramach stosunku pracy stanowią przychód pracownika – opodatkowany lub korzystający ze zwolnienia. Jak argumentował organ, gdyby ustawodawca zamierzał nie zaliczać do przychodu pracownika świadczeń uzyskiwanych w związku z wykonywaniem obowiązków służbowych, to dałby temu jednoznaczny wyraz w przepisach. Jeśli przyjąć powyższe stanowisko za prawidłowe, powstaje obawa, że koszty związane z realizacją przez pracownika obowiązków służbowych, które powinny ciążyć na pracodawcy, byłyby niezasadnie przerzucane na pracownika. WSA w Poznaniu, odwołując się do wyroku TK, wskazał, że ponoszenie przez pracodawcę wydatków w celu zapewnienia noclegów pracownikowi jest świadczeniem poniesionym w interesie pracodawcy, ponieważ to jemu przynosi konkretną i wymierną korzyść w postaci wykonanej prawidłowo i wydajnie pracy. Skoro zatem świadczenia zostały spełnione w interesie pracodawcy, a nie pracownika, nie można mówić o powstaniu jakiegokolwiek przychodu po stronie tego ostatniego. Korzyści po stronie pracownika, która musi wystąpić, aby w ogóle dało się mówić o możliwości powstania nieodpłatnego świadczenia, trudno się doszukiwać w sytuacji, kiedy ten wykonuje wyłącznie obowiązki zawodowe. Tym bardziej że pracownicy często traktują nocowanie poza swoim miejscem zamieszkania jako obowiązek uciążliwy, wiążący się choćby z rozłąką z najbliższymi. Brakuje tutaj równocześnie, na co wskazał WSA, możliwości rozporządzania przez pracownika owym świadczeniem.

Organ podatkowy, wydając uchyloną interpretację, nie tylko pominął wnioski płynące z wyroku TK, ale także nie uwzględnił stanowiska NSA wyrażonego w wyroku z 2

---

<sup>21</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 17.09.2015 r., sygn. I SA/Po 266/15, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

października 2014 r.<sup>22</sup>. W wyroku tym NSA oddalił skargę kasacyjną od wyroku WSA, tym samym utrzymując w mocy wyrok WSA w Warszawie. Wyżej wymieniona sprawa dotyczyła podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie powstania po stronie pracownika przychodu podlegającego opodatkowaniu z tytułu finansowania przez pracodawcę kosztów noclegu związanego z wyjazdem służbowym niebędącym podróżą służbową. WSA uznał, że w sytuacji, w której pracodawca opłaca nocleg pracownika wykonującego swe obowiązki w miejscu określonym w umowie o pracę, nie ma mowy o jakimkolwiek przychodzie pracownika. Wydatki tego rodzaju są ponoszone w interesie pracodawcy, stanowiąc koszt działalności gospodarczej. NSA podzielił zaprezentowane stanowisko, podnosząc, że „w opisanym stanie faktycznym ponoszenie przez pracodawcę wydatków w celu zapewnienia noclegów pracownikowi, przyjmując wskazane przez Trybunał Konstytucyjny kryterium oceny, jest świadczeniem poniesionym w interesie pracodawcy, bo to jemu przynosi konkretną i wymierną korzyść w postaci prawidłowo i efektywnie wykonanej przez pracownika pracy. Dodać należy, że Sąd I instancji trafnie wskazał, że przepisy prawa pracy nie nakładają na pracownika obowiązku ponoszenia za pracodawcę wydatków związanych ze świadczeniem pracy. Wszystkie koszty związane ze świadczeniem pracy przez pracownika pokrywa pracodawca”<sup>23</sup>.

## **5. PODSUMIOWANIE**

---

Podsumowując, uznać należy, że w przypadku gdyby organ uwzględnił w swoich rozważaniach stanowisko zaprezentowane w wyroku TK oraz odwołujące się do niego stanowisko NSA i podjął się próby ustalenia, czy świadczenie będące przedmiotem zainteresowania spełnia wymogi stawiane przez TK dla uznania danego świadczenia za nieodpłatne świadczenie, jego interpretacja z pewnością nie stałaby się przedmiotem zaskarżenia. Wydaje się wszak oczywiste, że wydatki poniesione przez pracodawcę w celu

---

<sup>22</sup> Wyrok NSA z 2 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2387/12, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

<sup>23</sup> Wyrok NSA z 2 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2387/12, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

realizacji przez pracownika obowiązków służbowych nie stanowią dla tego drugiego przychodu ze stosunku pracy.

Mimo że wyrok TK stanowi z pewnością kamień milowy, nie rozstrzygnął on ostatecznie sporu wokół nieodpłatnych świadczeń, choć z pewnością go złagodził, eliminując wątpliwości, które istniały co do kwalifikacji niektórych świadczeń. Rozstrzygnięto między innymi kwestię uczestnictwa w imprezie firmowej, wartości którego nie uznaje się obecnie za przychód pracownika, choć do niedawna organy podatkowe stały na stanowisku, że jeśli pracodawca organizuje tego typu imprezę, każdy pracownik, również ten, który w imprezie nie uczestniczył, miał z tego tytułu przychód podlegający opodatkowaniu.

Jako jedną z przyczyn niejasności pojawiających się wokół problematyki świadczeń pracowniczych dałoby się wskazać ich bardzo szeroki, wydaje się nawet, że niemożliwy do całkowitego ustalenia, katalog. Rzeczywistego powodu owych niejasności należy jednak upatrywać w postawie niektórych organów podatkowych, które ignorują wytyczne Trybunału. Biorąc pod uwagę interpretacje indywidualne Ministra Finansów zmieniające wydane uprzednio interpretacje, a także wyroki sądów administracyjnych, należy z satysfakcją zauważyć, że wymienione podmioty traktują wyrok TK jako podstawę formułowanych przez siebie wniosków. W związku z tym pozostaje mieć nadzieję, że organy podatkowe niebawem zaczną zważać i uwzględniać wnioski płynące z wyroku TK i tym samym urzeczywistni się twierdzenie Ministra Finansów, zgodnie z którym kwestia opodatkowania nieodpłatnych świadczeń została przez Trybunał Konstytucyjny w tym wyroku ostatecznie rozstrzygnięta<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> Stanowisko Ministra Finansów wyrażone w interpretacji indywidualnej z 29 października 2015 r., DD3.8222.2.376.2015.KDJ, zmieniającej interpretację indywidualną z dnia 2 marca 2015 r., nr IBPB II/1/415-944/14/MK, [www.sip.mf.gov.pl](http://www.sip.mf.gov.pl).

**SUMMARY**

**Free employee benefits – classification issues. Comments on the verdict of the Constitutional Tribunal in the case K 7/13**

The article concerns the issue of taxation of free employee benefits. The essence of the problem is the difficulty with correct identification of such benefits. However, the recognition of consideration for providing free benefits is essential both from the point of view of the employee - in this case charged with the tax - and the employer, who is liable for payment. These difficulties are a result of vague provisions of the Personal Income Tax Act on personal income tax, including the lack of a legal definition of the notion itself, which is difficult to formulate because of the wide and constantly expanding catalogue of free benefits. The article discusses the verdict of the Constitutional Tribunal in the case K 7/13, which constitutes an attempt to methodize the issue of free employee benefits, including indicating the characteristics which such a free benefit should meet in order to be considered an income pursuant to the Art. 12 section 1 and Art. 11 section 1 of the Personal Income Tax Act. Recognizing the verdict as a turning point, the author notes that following the announcement hereof, some tax authorities issuing individual interpretations have still had difficulties with determining what constitutes a free employee benefit. The source of these problems lies in unreasonable disregard of the authorities towards the Tribunal's verdict, or taking into account only some of the conclusions hereof. Although the issue of employee benefits is not an easy one, the verdict of the Constitutional Tribunal, should it be taken into account, would, according to the author, minimize doubts concerning the matter.

**Key words:** gratuitous service for employees, payment of the benefit, other gratuitous service

**Słowa kluczowe:** nieodpłatne świadczenia na rzecz pracowników, wypłata świadczeń, inne nieodpłatne świadczenia

---

# MOŻLIWOŚĆ ORZEKANIA O WYSOKOŚCI STRATY W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH ZA ROK, DLA KTÓREGO UPŁYNAŁ TERMIN PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO

---

J. ZAWIEJSKA-RATAJ, A. PODSIADŁY \*

---

## SPIS TREŚCI

---

1. Wprowadzenie .....	166
2. Pojęcie zobowiązania podatkowego i straty na gruncie podatków dochodowych.....	168
2. 1. Zobowiązanie podatkowe jako następstwo obowiązku podatkowego .....	168
2. 2. Strata podatkowa jako pojęcie przeciwstawne do dochodu .....	169
3. Przedawnienie zobowiązania podatkowego a upływ terminu przedawnienia .....	170
4. Koncepcje dotyczące terminu, w którym możliwe jest wydanie decyzji określającej stratę ..	172
4. 1. Możliwość wydania decyzji określającej stratę do upływu terminu przedawnienia dla roku, w którym została rozliczona (odliczona) .....	172
4. 2. Brak możliwości prowadzenia postępowania podatkowego i orzekania o wysokości straty w sytuacji, gdy upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego za ten rok.....	173
4. 3. Pytanie prawne oraz uchwała 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 listopada 2017 r., sygn. II FPS 3/17.....	174
4. 4. Zdanie odrębne do uchwały 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 listopada 2017 r., sygn. II FPS 3/17.....	178
5. Podsumowanie .....	179

---

\* J. Zawiejska-Rataj – Deloitte Doradztwo Podatkowe, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, e- mail: [jzawiejska@deloittece.com](mailto:jzawiejska@deloittece.com)

A. Podsiadły – Deloitte Doradztwo Podatkowe, Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, e- mail: [apodsiadly@deloittece.com](mailto:apodsiadly@deloittece.com)

## WPROWADZENIE

---

W ramach polskiego systemu prawa podatkowego w większości przypadków obowiązek podatkowy nie powstaje w wyniku postępowania jurysdykcyjnego przed organami podatkowymi, lecz z mocy prawa – stąd organy podatkowe rozstrzygają sprawy w sposób władczy zasadniczo dopiero wtedy, gdy podmioty zobowiązane nie dopełniły lub nieprawidłowo spełniły ciężące na nich obowiązki dotyczące konkretyzacji zobowiązań podatkowych<sup>1</sup>. W obecnym stanie prawnym głównym celem postępowania podatkowego, jest zapewnienie właściwego wykonania wynikających z materialnego prawa podatkowego obowiązków<sup>2</sup>.

W tym kontekście podstawową formą konkretyzacji obowiązku podatkowego jest zobowiązanie podatkowe - rozumiane jako, wynikające z obowiązku podatkowego, zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonym w przepisach prawa podatkowego<sup>3</sup>. Zasadniczym celem postępowania podatkowego jest stwierdzenie, czy na podatniku ciążył obowiązek podatkowy oraz czy w związku z nim – złożył on deklarację oraz zapłacił podatek – co w przypadku odpowiedzi negatywnej prowadzić będzie do określenia wysokości zobowiązania podatkowego w decyzji<sup>4</sup>.

Należy mieć przy tym na uwadze, że po upływie określonego czasu ustawodawca przewiduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego łącznie z odsetkami za zwłokę,

---

<sup>1</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, 4.2. *Postępowanie wstępne*. [w:] *Podatki i prawo podatkowe* [online]. Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, 2018-05-31 12:07 [dostęp: 2018-06-10 07:55]. Dostępny w Internecie: <https://sip.lex.pl/#/monograph/369301384/252>

<sup>2</sup> D. Strzelec, Rozdział I *Zagadnienia ogólne*. [w:] *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym* [online]. LEX, 2018-05-31 12:11 [dostęp: 2018-06-10 07:56]. Dostępny w Internecie: <https://sip.lex.pl/#/monograph/369361729/5>

<sup>3</sup> M. Niezgódka-Medek, *Komentarz do art. 5*. [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. X [online]. Wolters Kluwer Polska, 2018-05-31 21:05 [dostęp: 2018-06-10 08:03]. Dostępny w Internecie: <https://sip.lex.pl/#/commentary/587546905/541932>

<sup>4</sup> Por. art. 21 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r., poz. 800, dalej: Ordynacja podatkowa).

MOŻLIWOŚĆ ORZEKANIA O WYSOKOŚCI STRATY W PODATKU  
DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH ZA ROK, DLA KTÓREGO  
UPŁYNAŁ TERMIN PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA  
PODATKOWEGO

choćby nie było ono zapłacone – formułując instytucję przedawnienia<sup>5</sup>. Jednocześnie, wystąpienie przedawnienia ustawodawca określa jako szczególną przesłankę bezprzedmiotowości postępowania podatkowego skutkującą jego umorzeniem<sup>6</sup>. Problematyka zaprezentowana w niniejszym opracowaniu dotyczy jednak specyficznej sytuacji, gdy na gruncie podatków dochodowych w danym okresie rozliczeniowym nie powstaje zobowiązanie podatkowe - brak jest dochodu do opodatkowania- lecz strata – czyli sytuacja, w której koszty uzyskania przychodów przewyższają sumę przychodów<sup>7</sup>. Nie budzi wątpliwości na gruncie literalnego brzmienia obowiązujących przepisów, że w przypadku przedawnienia zobowiązania podatkowego za dany okres postępowanie podatkowe, które jego dotyczy powinno zostać umorzone jako bezprzedmiotowe. Tak istotne problemy na gruncie zarówno orzecznictwa jak i doktryny budzi sytuacja upływu terminu przedawnienia dla okresu, w którym wystąpiła strata podatkowa. Obok bowiem braku wyraźnego uregulowania przedawnienia prawa do wydania decyzji określającej stratę, wątpliwości w tym zakresie budzi wpływ możliwości odliczenia osiągniętej straty od dochodu w pięciu kolejnych latach od jej poniesienia<sup>8</sup>.

Na gruncie przytoczonego stanu wykształciły się dwa główne stanowiska, otóż: (1) że decyzja określająca stratę może zostać wydana tak długo, jak długo możliwa jest weryfikacja deklaracji za rok podatkowy, w którym strata ta została rozliczona (odliczona) oraz (2) że nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości straty w podatku dochodowym od osób prawnych za rok podatkowy, w którym została ona poniesiona, w sytuacji gdy upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego za ten rok.

Problem możliwości prowadzenia postępowania w określonej sytuacji jest o tyle doniosły, że oba wskazane wyżej stanowiska znajdują potwierdzenie w orzecznictwie

---

<sup>5</sup> L. Etel, *Komentarz do art. 70.* [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany* [online]. System Informacji Prawnej LEX, 2018-05-31 20:59 [dostęp: 2018-06-10 08:00]. Dostępny w Internecie: <https://sip.lex.pl/#/commentary/587759940/557380>

<sup>6</sup> Por. art. 201 § 1 Ordynacji podatkowej.

<sup>7</sup> Za: art. 7 ust. 2 ustawy z dnia z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r., poz. 1036, dalej: podatkiem dochodowym od osób prawnych lub podatkiem dochodowym ).

<sup>8</sup> Jak [w:] art. 7 ust. 5 ustawy o podatku dochodowego od osób prawnych.



MOŻLIWOŚĆ ORZEKANIA O WYSOKOŚCI STRATY W PODATKU  
DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH ZA ROK, DLA KTÓREGO  
UPŁYNAŁ TERMIN PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA  
PODATKOWEGO

sądów administracyjnych, a w sprawie dwukrotnie wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w formie uchwały<sup>9</sup>.

Mając na uwadze powyższe, w niniejszym opracowaniu, autorzy przytaczają definicyjne podstawy rozbieżności w orzecznictwie, uzasadnienie formułowane dla obu powyższych stanowisk oraz podejmują się próby oceny wpływu Uchwały 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 6 listopada 2017 r., sygn. II FPS 3/17 na zagadnienie przedawnienia możliwości orzekania o stracie w przyszłości.

## POJĘCIE ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO I STRATY NA GRUNCIE PODATKÓW DOCHODOWYCH

---

Dla uzasadnienia obu stanowisk dotyczących możliwości orzekania o stracie poniesionej w roku, dla którego termin przedawnienia zobowiązania już upłynął, istotne jest zdefiniowanie pojęcia straty, w szczególności w stosunku do pojęcia zobowiązania podatkowego. Kluczowy bowiem dla obu teorii jest stosunek między tymi pojęciami oraz ich wzajemne powiązanie w kontekście zadań postawionych przed organem podatkowym w ramach postępowania podatkowego.

### **2. 1. Zobowiązanie podatkowe jako następstwo obowiązku podatkowego**

Definicja zobowiązania podatkowego w Ordynacji podatkowej stanowi o jego następczym charakterze w stosunku do obowiązku podatkowego. Dla powstania zobowiązania podatkowego konieczne jest bowiem, aby na podatniku ciążył obowiązek podatkowy. Zobowiązanie podatkowe to forma konkretyzacji zindywidualizowanego obowiązku podatkowego. Obowiązek podatkowy postrzegany jest więc jako poprzednik

---

<sup>9</sup> Pośrednio problem ten znalazł odzwierciedlenie w Uchwale całej izby Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 29 września 2014 r., sygn. II FPS 4/13, bezpośrednio natomiast w Uchwale 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 6 listopada 2017 r., sygn. II FPS 3/17 zwanej dalej Uchwałą..

zobowiązania podatkowego a jego istnienie jest warunkiem powstania zobowiązania podatkowego<sup>10</sup>.

W uproszczeniu, na gruncie powyższych rozważań podsumować można, że co do zasady uzyskanie dochodu w trakcie roku podatkowego skutkuje na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych powstaniem obowiązku podatkowego. O tym, czy przekształci się on w zobowiązanie podatkowe, przesądzić można z końcem roku, w którym ten dochód powstał. Bowiern pomiędzy dniem, w którym nastąpiło uzyskanie dochodu, a końcem tego roku, może zaistnieć zdarzenie m.in. uprawniające do ulg czy zwolnień podatkowych, bądź odliczenie od dochodu poniesionej w poprzednich latach straty, w wyniku czego obowiązek podatkowy nie przekształci się w zobowiązanie podatkowe<sup>11</sup>.

W oparciu o powyższe formułuje się w orzecznictwie sądów administracyjnych tezę, że: obowiązek podatkowy w podatku dochodowym od osób prawnych to nie tylko poprzednik zobowiązania podatkowego, lecz także poprzednik obowiązku wykazania dochodu zwolnionego od podatku, jak i obowiązku wykazania straty podatkowej<sup>12</sup>.

## 2. 2. Strata podatkowa jako pojęcie przeciwstawne do dochodu

W podatku dochodowym od osób prawnych dochodem jest suma dochodów osiągniętych z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów, przy czym dochód dla każdego z tych źródeł wyliczany jest odrębnie jako różnica między przychodami z danego źródła i przypisanego do tego źródła kosztami uzyskania przychodu<sup>13</sup>. Przeciwnieństwem jest natomiast strata, która powstaje w

---

<sup>10</sup> M. Niezgódka-Medek, *Komentarz do art. 5.* [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. X* [online]. Wolters Kluwer Polska, 2018-05-31 21:05 [dostęp: 2018-06-10 08:03]. Dostępny w Internecie: <https://sip.lex.pl/#/commentary/587546905/541932>, glosa R. Mastalskiego do wyroku Sądu Najwyższego z 18 maja 2001 r., sygn. III RN 95/00, OSP 2002, nr 5, poz. 69.

<sup>11</sup> M. Popławski, *Komentarz do art. 5.* [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany* [online]. System Informacji Prawnej LEX, 2018-05-31 20:59 [dostęp: 2018-06-10 08:03]. Dostępny w Internecie: <https://sip.lex.pl/#/commentary/587759798/557238>

<sup>12</sup> Por. Uchwała 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 6 listopada 2017 r., sygn. II FPS 3/17.

<sup>13</sup> P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *Komentarz do art. 7.* [w:] *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz, wyd. IX* [online]. Wolters Kluwer Polska, 2018-05-31 20:44 [dostęp: 2018-06-10 11:01]. Dostępny w Internecie: <https://sip.lex.pl/#/commentary/587279172/558630>

MOŻLIWOŚĆ ORZEKANIA O WYSOKOŚCI STRATY W PODATKU  
DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH ZA ROK, DLA KTÓREGO  
UPŁYNAŁ TERMIN PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA  
PODATKOWEGO

przypadku, gdy różnica pomiędzy przychodami a kosztami jest ujemna powstaje w tym przypadku strata. Co istotne w dalszej części rozważań strata podatkowa nie jest zobowiązaniem podatkowym w rozumieniu art. 5 Ordynacji podatkowej<sup>14</sup>.

Co do zasady, stratę rozliczyć (odliczyć od dochodu) można w ciągu 5 kolejnych lat podatkowych, z tym, że w wysokości nie większej niż 50% poniesionej straty w danym roku podatkowym. Nie jest zabronione odliczanie strat poniesionych w kilku latach poprzedzających dany rok podatkowy. Aby jednak stratę odliczyć, podatnik musi uzyskać w danym roku podatkowym dochód. Mimo, iż przepis nie precyzuje, jak odliczać stratę, przy obliczeniu zaliczek w roku podatkowym należy przyjąć, że odlicza się ją podobnie jak przy obliczaniu podatku<sup>15</sup>.

## PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO A UPŁYW TERMINU PRZEDAWNIEŃ

---

Zgodnie z art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Upływ okresu przedawnienia ma ten skutek, że z mocy prawa przestaje istnieć stosunek zobowiązaniowy pomiędzy podatnikiem i wierzycielem podatkowym. Wierzyciel nie ma, w przypadku przedawnienia, żadnych podstaw do egzekwowania zobowiązania podatkowego. Zdaniem doktryny, nawet gdyby podatnik dobrowolnie spełnił przedawnione zobowiązanie, prowadzić to będzie powstania nadpłaty, która podlega zwrotowi<sup>16</sup>.

Już na gruncie przedawnienia zobowiązania podatkowego pojawiły się istotne wątpliwości co do momentu, do którego może być prowadzone postępowanie

---

<sup>14</sup> M. Popławski, *Komentarz do art. 5. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany* [online]. System Informacji Prawnej LEX, 2018-05-31 20:59 [dostęp: 2018-06-10 08:03]. Dostępny w Internecie: <https://sip.lex.pl/#/commentary/587759798/557238>

<sup>15</sup> P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *Komentarz do art. 7. [w:] CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, wyd. IX [online]. Wolters Kluwer Polska, 2018-05-31 20:44 [dostęp: 2018-06-10 11:01]. Dostępny w Internecie: <https://sip.lex.pl/#/commentary/587279172/558630>

<sup>16</sup> L. Etel, *Komentarz do art. 70 [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany* [online]. System Informacji Prawnej LEX, 2018-05-31 20:59 [dostęp: 2018-06-10 18:48]. Dostępny w Internecie: <https://sip.lex.pl/#/commentary/587759940/557380>

MOŻLIWOŚĆ ORZEKANIA O WYSOKOŚCI STRATY W PODATKU  
DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH ZA ROK, DLA KTÓREGO  
UPŁYNAŁ TERMIN PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA  
PODATKOWEGO

podatkowe, w szczególności, gdy przed terminem przedawnienia dokonano zapłaty podatku określonego w decyzji. W tym kontekście doktryna prezentowała stanowisko, iż: o ile podatnik zapłacił podatek wynikający z decyzji i odwołał się od niej, to organ odwoławczy musi rozpatrzyć odwołanie nawet wówczas, gdy w trakcie postępowania odwoławczego upłynął termin przedawnienia zobowiązania, a orzekając po upływie terminu odpowiadającego terminowi przedawnienia, nie może wydać decyzji określającej kwotę zobowiązania wyższej niż wynikająca z decyzji organu pierwszej instancji<sup>17</sup>.

Do powyższego problemu ustosunkowano się w uchwale Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 września 2014 r. sygn. II FPS 4/13 w sentencji której sąd stwierdził, że „w świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 oraz art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym od 1.09.2005 r. po upływie terminu przedawnienia nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej)”. Zgodnie z zapadłym orzeczeniem upływ terminu przedawnienia na etapie postępowania podatkowego w pierwszej instancji stanowi podstawę do umorzenia go w oparciu o art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej, natomiast jeżeli upływ terminu przedawnienia nastąpi po wydaniu decyzji przez organ pierwszej instancji, od której złożono odwołanie, organ drugiej instancji rozpoznający sprawę powinien w każdym przypadku na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej uchylić decyzję i umorzyć postępowanie.

Omawiane orzeczenie jest niezwykle istotne dla dalszych rozważań, bowiem w uzasadnieniu ww. uchwały zrównano de facto pojęcie „upływu terminu przedawnienia” z pojęciem „przedawnienia”. Zdaniem L. Etela sąd przyjął takie rozumienie art. 208 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym umorzenie postępowania powoduje nie tylko

---

<sup>17</sup> L. Etel, *Komentarz do art. 70.* [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany* [online]. System Informacji Prawnej LEX, 2018-05-31 20:59 [dostęp: 2018-06-10 18:48]. Dostępny w Internecie: <https://sip.lex.pl/#/commentary/587759940/557380>

przedawnienie zobowiązania (co nie może zdaniem tego autora nastąpić w stosunku do zobowiązania, które wygasło przez zapłatę), lecz także upływ terminu przedawnienia<sup>18</sup>.

## KONCEPCJE DOTYCZĄCE TERMINU, W KTÓRYM MOŻLIWE JEST WYDANIE DECYZJI OKREŚLAJĄCEJ STRATĘ

---

Powyższe rozważania podsumować należy wskazując, że pojęcie straty jest pojęciem odrębnym od zobowiązania podatkowego, przy czym w ramach Ordynacji podatkowej wprost uregulowano jedynie sytuację przedawnienia zobowiązania podatkowego. Mając przy tym na uwadze możliwość rozliczania straty przez okres maksymalnie 5 lat, tj. w okresach, które przedawnieniu ulegną później niż ten w którym poniesiono stratę – nie sposób uniknąć problemów ze stosowaniem przytoczonej regulacji w przypadku upływu terminu przedawnienia dla okresu, w którym wystąpiła strata podatkowa, a w związku z czym nie powstało zobowiązanie podatkowe. Stan ten doprowadził do wykształcenia się dwóch przeciwstawnych linii orzeczniczych w kwestii możliwości orzekania o wysokości straty w podatku dochodowym od osób prawnych za rok dla którego upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego.

### **4. 1. Możliwość wydania decyzji określającej stratę do upływu terminu przedawnienia dla roku, w którym została rozliczona (odliczona)**

Na podstawie bezsprzecznego twierdzenia, że strata nie jest zobowiązaniem podatkowym w orzecznictwie wykształcił się pogląd zgodnie z którym nie może ona podlegać przedawnieniu, tak jak zobowiązania podatkowe<sup>19</sup>. Teza ta bez odpowiedzi

---

<sup>18</sup> Ibid. Acz należy zwrócić uwagę, że Autor krytykuje omawianą uchwałę wskazując np., że: „*Argumenty te nie wydają się przekonujące, ponieważ warunkiem umorzenia postępowania jest przedawnienie zobowiązania, a nie sam upływ terminu przedawnienia. Jeżeli przedawnienie nie nastąpiło, gdyż zobowiązanie wygasło poprzez jego zapłatę, to nie ma przesłanki materialnoprawnej umorzenia postępowania (skutek proceduralny)*”.

<sup>19</sup> Odwołać w tym miejscu należy się do zasady wykładni prawa zgodnie z którą jeżeli ustawodawca nadał określonym wyrażeniom swoiste znaczenie prawne, to należy je rozumieć właśnie w takim znaczeniu (tzw. dyrektywa języka prawnego - L. Morawski: Zasady wykładni prawa, Toruń 2006, s. 95).

MOŻLIWOŚĆ ORZEKANIA O WYSOKOŚCI STRATY W PODATKU  
DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH ZA ROK, DLA KTÓREGO  
UPŁYNAŁ TERMIN PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA  
PODATKOWEGO

pozostawia jednak pytanie – czy możliwość wydania decyzji określającej stratę jest ograniczona w czasie.

W wyroku z dnia z dnia 3 września 2013 r., sygn. II FSK 2208/12, Naczelny Sąd Administracyjny wyjaśnił, że ograniczenie takie wynika wyłącznie z funkcji, jaką dla ustalenia prawnopodatkowego stanu faktycznego odgrywa wysokość straty poniesionej przez podatnika w latach poprzednich. Jednocześnie sąd stwierdził, że decyzja określająca stratę na podstawie art. 24 Ordynacji podatkowej może zostać wydana tak długo, jak długo możliwa jest weryfikacja deklaracji za rok podatkowy, w którym strata ta została odliczona. Terminem wyznaczającym możliwość badania straty będzie zatem rok, w którym upłynął pięcioletni okres przedawnienia zobowiązania podatkowego, przy określeniu wysokości którego uwzględniona została wartość straty.

Co istotne, w zaprezentowanym powyżej stanowisku, Naczelny Sąd Administracyjny odwołał się zarówno do orzecznictwa sądów administracyjnych, jak i poglądów doktryny prawa podatkowego<sup>20</sup>.

#### **4. 2. Brak możliwości prowadzenia postępowania podatkowego i orzekania o wysokości straty w sytuacji, gdy upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego za ten rok**

Podkreślając, że powyższa koncepcja nie znajduje oparcia w literalnym brzmieniu przepisów Ordynacji podatkowej sądy administracyjne wykształciły odrębne stanowisko funkcjonujące równoległe<sup>21</sup>, obok zaprezentowanego powyżej. Funkcjonowanie odrębnej linii orzeczniczej zapoczątkowała omawiana już wcześniej Uchwała Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 września 2014 r., II FPS 4/13, w której Sąd, pomimo iż bezpośrednio nie było to przedmiotem zapytania, wskazał, że:

---

<sup>20</sup> Wskazując na: L. Etel [w:] J. Brolik, i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 313; B. Gruszczynski [w:] S. Babiarsz, i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 222; wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 maja 2010 r. sygn. II FSK 402/09 oraz z dnia 25 stycznia 2012 r. sygn. II FSK 1345/10, CBOSA

<sup>21</sup> Stanowisko tożsame z zaprezentowanym w punkcie 4.1.

MOŻLIWOŚĆ ORZEKANIA O WYSOKOŚCI STRATY W PODATKU  
DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH ZA ROK, DLA KTÓREGO  
UPŁYNAŁ TERMIN PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA  
PODATKOWEGO

„Jeżeli jednak przyjąć, że upływ terminu przedawnienia skutkuje niemożnością kontynuowania postępowania, nawet gdy nie istnieje zobowiązanie podatkowe, to ten skutek procesowy mógłby również uniemożliwić kontynuowanie postępowania w sprawie określenia straty w podatku dochodowym po upływie terminu przedawnienia ewentualnego zobowiązania podatkowego za badany rok podatkowy. Termin przedawnienia można wówczas ustalić, przyjmując okres przedawnienia hipotetycznego zobowiązania podatkowego za czas, za jaki obliczana jest strata”.

Powyższe twierdzenie zapoczątkowało wydawanie orzeczeń, w których uznawano, że orzekanie o wysokości straty możliwe jest wyłącznie przed upływem terminu, o którym mowa w art. 70 Ordynacji podatkowej<sup>22</sup>.

**4. 3. Pytanie prawne oraz uchwała 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 listopada 2017 r., sygn. II FPS 3/17**

Powyższy stan rozbieżności w doktrynie oraz orzecznictwie co do możliwości prowadzenia postępowania podatkowego i orzekania o wysokości straty w sytuacji, gdy upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego za ten rok doprowadził do przedstawienia przez skład orzekający Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego postanowieniem z dnia 17 maja 2017 r., sygn. II FSK 925/15 zagadnienia prawnego w trybie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2017 r. poz. 1369): „Czy w świetle art. 24 w zw. z art. 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r., dopuszczalne jest prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości straty w podatku dochodowym od osób prawnych za rok

---

<sup>22</sup> Por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 listopada 2014 r., sygn. II FSK 513/13 i z 26 stycznia 2016 r., sygn. II FSK 2922/14, gdzie wskazano: „Upływ terminu przedawnienia skutkuje niemożnością kontynuowania postępowania, nawet gdy nie istnieje zobowiązanie podatkowe. Ten skutek procesowy może również uniemożliwić kontynuowanie postępowania w sprawie określenia straty w podatku dochodowym po upływie terminu przedawnienia ewentualnego zobowiązania podatkowego za badany rok podatkowy. Termin przedawnienia można wówczas ustalić, przyjmując okres przedawnienia hipotetycznego zobowiązania podatkowego za czas, za jaki obliczana jest strata”.

MOŻLIWOŚĆ ORZEKANIA O WYSOKOŚCI STRATY W PODATKU  
DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH ZA ROK, DLA KTÓREGO  
UPŁYNAŁ TERMIN PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA  
PODATKOWEGO

podatkowy, w którym została ona poniesiona, w sytuacji gdy upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego za ten rok”.

Obok przywołania omawianej w niniejszym opracowaniu rozbieżności poglądów doktryny oraz orzecznictwa Sąd opowiedział się za brakiem możliwości prowadzenia postępowania podatkowego we wskazanej w pytaniu sytuacji. Przytoczył przy tym argumentację z cytowanej Uchwały Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 września 2014 r., sygn. II FPS 4/13 a także wskazał na dodatkowe argumenty przemawiające za słusznością obranego stanowiska z perspektywy systemowej. Sąd wyjaśnił, że z upływem terminów przedawnienia wiążą się również skutki inne niż wygaśnięcie zobowiązania, w tym procesowe oraz dokumentacyjne. Sąd wyjaśnił, że: „teza o braku możliwości prowadzenia postępowania podatkowego w sprawie określenia wysokości straty po upływie terminu przedawnienia zobowiązania za ten rok jest spójna z rozwiązaniami legislacyjnymi regulującymi okres przechowywania ksiąg podatkowych”, ponadto wskazał że uchylene decyzji „mimo istnienia przesłanek wznowienia czy nieważności nie może nastąpić, gdy wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby mieć miejsca z uwagi na upływ terminów przewidzianych w art. 68 lub art. 70”.

Ostatecznie Sąd odwołał się także do prawomocnego wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 5 marca 2015 r., sygn. I SA/Ol 46/15, gdzie wskazano, że:

„dokonując wykładni art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej, nie można pominąć, zauważonego też przez Trybunał Konstytucyjny<sup>23</sup>, aspektu możliwości dowodzenia przez podatnika, że podatek z deklaracji jest podatkiem ustalonym prawidłowo. Prowadzenie postępowania podatkowego po upływie terminów przedawnienia zobowiązania może powodować po stronie podatnika znaczne trudności dowodowe, wynikające choćby z treści art. 88 § 1 Ordynacji podatkowej i niezachowania przez jego kontrahentów dokumentów potwierdzających dokonanie transakcji czy rozliczeń. Wbrew stanowisku zawartemu w uzasadnieniu pytania prawnego nie jest także

---

<sup>23</sup> Trybunał Konstytucyjny, zwany dalej TK.



obojętna przy wykładni art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej . treść art. 79 § 2 Ordynacji podatkowej Obowiązek płacenia podatków, wynikający z art. 84 Konstytucji<sup>24</sup>, powoduje ograniczenie prawa własności. Chociaż zarówno doktryna prawa, jak i orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego dość szeroko ujmują swobodę ustawodawcy w sferze prawa daninowego, to nie powinno ulegać wątpliwości, że granicą tej swobody jest m.in. konieczność respektowania konstytucyjnych reguł ochrony praw majątkowych podatników (także ogółu tych praw, a więc majątku w rozumieniu cywilistycznym), a zdecydowanie wykraczają poza jej zakres rozwiązania sankcjonujące zapłatę podatków i innych należności publicznoprawnych pobranych nienależnie bądź też - równoznaczne z nimi w skutkach - pominięcia regulacyjne uniemożliwiające odzyskanie takich należności (wyrok TK z 10 marca 2009 r., sygn. P 80/08, OTK ZU-A 2009, Nr 3, poz. 26)”

Poszerzony skład podzielił zdanie Sądu pytającego. W uzasadnieniu prawnym uchwały wskazał przy tym przede wszystkim, że poprzestanie na literalnym brzmieniu art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej nie czyni zadość zasadzie równości oraz powszechności opodatkowania.

Nie można bowiem różnicować zasad przedawnienia wyników rozliczeń podatkowych podatników w podatku dochodowym w zależności od tego, czy wystąpi zobowiązanie podatkowe, czy też dochód zwolniony będzie z podatku, bądź czy wystąpi się strata podatkowa. Takie rozróżnienie prowadziłoby do wykładni sprzecznej z Konstytucją, a zasadniczo z zasadą demokratycznego państwa prawa i wynikającą z niej zasadą równości i sprawiedliwości. Ostatecznie zdaniem sądu przyjęcie wykładni art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którą przepis ten ma zastosowanie tylko do zobowiązań podatkowych, a nie do strat i innych dochodów zwolnionych z podatku, narusza zasadę pewności prawa i związaną z tym zasadę bezpieczeństwa prawnego.

Sąd poczynił przy tym jednak interesujący wywód dotyczący pojęcia straty w kontekście celów postępowania dowodowego prowadzonego w ramach postępowania podatkowego. Zdaniem Sądu, bezsprzecznie strata stanowi element stosunku prawnopodatkowego, który polega na tym, że jeśli koszty są większe od przychodu, to

---

<sup>24</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483) zwana dalej Konstytucją.

MOŻLIWOŚĆ ORZEKANIA O WYSOKOŚCI STRATY W PODATKU  
DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH ZA ROK, DLA KTÓREGO  
UPŁYNAŁ TERMIN PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA  
PODATKOWEGO

powstaje obowiązek ustalenia straty, która z kolei tworzy uprawnienie do jej odliczenia od dochodu w latach następnych. Sąd słusznie zauważa przy tym, że nie można ustalać straty w oderwaniu od kosztów i przychodu (które są przedmiotem postępowania dowodowego). Rezultatem tych ustaleń może być przy tym zarówno strata, jak i dochód. Jeśli zatem mówimy o postępowaniu w sprawie podatku dochodowego, to mamy na myśli postępowanie w sprawie przychodów, kosztów i wzajemnej między nimi relacji.

Uprawnienie organów podatkowych do ustalenia dochodu danego roku podatkowego zdaniem Sądu może odbywać się z uwzględnieniem odliczeń z tytułu strat poniesionych przez podatnika w okresie poprzedzających pięciu lat podatkowych. Sąd twierdzi zatem, że: „składając zeznanie o wysokości dochodu osiągniętego w danym roku podatkowym, w którym pokryto straty poniesione w okresie wcześniejszym, podatnik musi się liczyć z tym, że kontrola i weryfikacja tego zeznania przez organ podatkowy rozciągać się będzie także na zdarzenia gospodarcze we wcześniejszych latach podatkowych, w których wystąpiła strata pokrywana dochodem danego roku podatkowego”.

W powyższym fragmencie Sąd, w pewnym sensie, skłania się zatem ku możliwości badania straty poniesionej w okresie dla którego upłynął okres przedawnienia, sugeruje jednak by czynić to w postępowaniach podatkowych prowadzonych za lata w których strata została rozliczona, a dla których nie upłynął jeszcze termin przedawnienia zobowiązania podatkowego. Powyższe uznać można o tyle za słuszne, że przy przyjęciu iż strata podatkowa podlegać będzie analogicznie tym samym zasadom przedawnienia co zobowiązanie podatkowe, badaniu poddany może zostać sposób jej rozliczenia. Wszak biorąc pod uwagę uwypuklony w zapytaniu aspekt systemowy - dokumenty źródłowe uzasadniające jej powstanie mogą już nie być dostępne do weryfikacji - z czego trudno wyciągać negatywne dla podatnika skutki.

Zaprezentowane rozważania doprowadziły do uznania przez Sąd w omawianej Uchwale, że: „nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości straty w podatku dochodowym od osób prawnych za rok podatkowy, w którym została ona poniesiona, w sytuacji gdy upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego za ten rok”.

#### **4. 4. Zdanie odrębne do uchwały 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 listopada 2017 r., sygn. II FPS 3/17**

Od omawianej Uchwały Sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego J. Brolik złożył zdanie odrębne wskazując, że na gruncie obowiązującego stanu prawnego możliwa jest prawidłowa ocena przedawnienia bez faktycznej zmiany treści art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, która rozszerzałaby znaczenie pojęcia zobowiązania podatkowego - poprzez uwzględnienie w nim straty podatkowej. Jednocześnie, w zdaniu odrębnym podkreślono, że: „w przypadku straty, czy też wydania decyzji określającej wysokość straty (art. 24 Ordynacji podatkowej.), nie ma i nie będzie - z tytułu straty - płatności i terminu płatności podatku, od którego można by, tak jak w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, rozpocząć liczenie biegu terminu przedawnienia”.

Powyższe uwagi w zdaniu odrębnym J. Brolik czyni dzieląc intencję, żeby zagadnienie przedawnienia prawa do wydawania decyzji określającej wysokość straty było uregulowane jasno i precyzyjnie. Autor krytykuje jednak faktyczne uzupełnienie i/lub weryfikowanie prawa przez sąd administracyjny (działając za ustawodawcę), które, zdaniem autora, miało miejsce w omawianej Uchwale.

W zdaniu odrębnym autor odwołuje się zatem do wykładni językowej art. 70 Ordynacji podatkowej, uznając jej wynik za wystarczający do odtworzenia spójnej systemowo normy postępowania, podziela tym samym pogląd, zgodnie z którym decyzja określająca stratę może zostać wydana tak długo, jak długo możliwa jest weryfikacja deklaracji za rok podatkowy, w którym strata ta została rozliczona (odliczona). Przedawnieniu podlegać może bowiem tylko zobowiązanie podatkowe.

W zdaniu odrębnym J. Brolik wskazuje przy tym na kilka merytorycznych wad podjętej Uchwały oraz wyjaśnia przede wszystkim, że regulacja prawna art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej nie odnosi się do „przedawnienia prawa do wydania decyzji”. Podkreśla ponadto, że analizowana uchwała w żadnym fragmencie nie wypowiada się w przedmiocie biegu terminu przedawnienia w przypadku postulowanego „wspólnego stosowania” art. 24 i art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej. Sam Autor jednak podkreśla, że

zagadnienia te nie były bezpośrednio przedmiotem pytania prawnego skierowanego do składu poszerzonego Naczelnego Sądu Administracyjnego, uważa jednak że bez ich rozpatrzenia nie można uznać kwestii przedawnienia za co najmniej dostatecznie wyjaśnioną.

## PODSUMOWANIE

---

Ostatecznie, nawet kształt podjętej Uchwały, ze sformułowanym wobec rozstrzygnięcia zdaniem odrębnym, stanowi odzwierciedlenie dyskusji trwającej w polskim orzecznictwie oraz doktrynie prezentującej dwa przeciwstawne stanowiska: (1) że decyzja określająca stratę może zostać wydana tak długo, jak długo możliwa jest weryfikacja deklaracji za rok podatkowy, w którym strata ta została rozliczona (odliczona) oraz (2) że nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości straty w podatku dochodowym od osób prawnych za rok podatkowy, w którym została ona poniesiona, w sytuacji gdy upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego za ten rok.

Rozbieżność w poglądach orzecznictwa oraz doktryny na omawiane zagadnienie, znajdująca pewien wyraz nawet w podjętej Uchwale, która prowadzić powinna do ujednolicenia stanowiska w zakresie „przedawnienia straty” (por. zdanie odrębne Sędziego Naczelnego Sądu Administracyjnego J. Brolika) obrazuje jak trudno jest opowiedzieć się za słuszością jednej z przeciwstawnych koncepcji.

Pierwszej z nich nie sposób odmówić zgodności z literalnym brzmieniem art. 70 Ordynacji podatkowej, co przy postulowanym prymacie wykładni językowej na gruncie prawa podatkowego<sup>25</sup> może utrudniać krytykę tego podejścia i skłonienie się ku rozwiązaniu zawartemu w Uchwale.

---

<sup>25</sup> R. Mastalski, *Z zagadnień wykładni prawa podatkowego*, *Palestra* 35/10(406), s. 27-35.

MOŻLIWOŚĆ ORZEKANIA O WYSOKOŚCI STRATY W PODATKU  
DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH ZA ROK, DLA KTÓREGO  
UPŁYNAŁ TERMIN PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA  
PODATKOWEGO

Tym niemniej, skoro nawet tekst językowo jasny, można traktować jako wątpliwy, biorąc pod uwagę czynniki kontekstu pozajęzykowego<sup>26</sup> oraz skoro sens przepisów prawnych może zależeć nie tylko od kontekstu językowego, ale również od kontekstów systemowego i funkcjonalnego, które w wielu wypadkach ulegają dynamicznym zmianom należy pozytywnie ocenić dokonaną przez Naczelną Radę Administracyjną wykładnię obowiązujących przepisów zawartą w Uchwale. Ten bowiem, odwołując się do konstytucyjnych zasad wynikających z zasady demokratycznego państwa prawa, tj. zasady równości i sprawiedliwości uznał, że nie można różnicować zasad przedawnienia wyników rozliczeń podatkowych podatników w podatku dochodowym w zależności od tego, czy wystąpi zobowiązanie podatkowe, czy też dochód zwolniony z podatku, czy strata podatkowa. Ta myśl doprowadziła wprost do wniosku, że przyjęcie wykładni art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którą przepis ten ma zastosowanie tylko do zobowiązań podatkowych, a nie do strat i innych dochodów zwolnionych z podatku, narusza zasadę pewności prawa i związaną z tym zasadę bezpieczeństwa prawnego.

Sąd modyfikuje niekonstytucyjny wynik wykładni językowej stosując wykładnię systemową, tym samym poszukuje związków znaczeniowych przepisów prawa w dwóch płaszczyznach - zewnętrznej i wewnętrznej<sup>27</sup>. Główna teza omawianej Uchwały podziela wnioski uchwały Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 września 2014 r. sygn. II FPS 4/13. Skoro bowiem uznajemy, że nie można wydać decyzji wobec zobowiązania podatkowego, które wygasło poprzez zapłatę po upływie dla niego terminu przedawnienia (zobowiązanie to jako wygasłe przedawnieniu ulec nie może), to tożsame skutki wywieść należy dla tego samego okresu w przypadku wystąpienia w nim straty podatkowej. Dla skutku w postaci bezprzedmiotowości postępowania w konsekwencji oznaczającej konieczność jego umorzenia znamienne jest bowiem „upływ

---

<sup>26</sup> J. Wróblewski, *Pragmatyczna jasność języka*, PiP 1988, z. 4, s. 11 i nast., J. Brolik, *Wykładnia prawa podatkowego oraz jej determinanty* [online]. Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego, 2014, nr 3. s. 54-75, 2018-06-01 22:48 [dostęp: 2018-06-11 15:52]. Dostępny w Internecie: <https://sip.lex.pl/#/publication/151195308>

<sup>27</sup> R. Mastalski, 4. *Wykładnia systemowa*. [w:] *Stosowanie prawa podatkowego* [online]. Oficyna, 2018-05-31 11:41 [dostęp: 2018-06-11 16:05]. Dostępny w Internecie: <https://sip.lex.pl/#/monograph/369183807/16>

MOŻLIWOŚĆ ORZEKANIA O WYSOKOŚCI STRATY W PODATKU  
DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH ZA ROK, DLA KTÓREGO  
UPŁYNAŁ TERMIN PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA  
PODATKOWEGO

terminu przedawnienia” ewentualnego zobowiązania za ten okres, a nie literalne „przedawnienie” konkretnego zobowiązania.

Mając na uwadze powyższe, nie polemizując ze słusznie wskazanymi przez J. Brolika technicznymi aspektami podjętej Uchwały, należy – w szczególności w świetle pewności prawa i poszanowania praw podatników – wysoce pozytywnie ocenić sformułowaną przez Sąd tezę, że nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości straty w podatku dochodowym od osób prawnych za rok podatkowy, w którym została ona poniesiona, w sytuacji gdy upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego za ten rok.

**SUMMARY**

**The ability to adjudicate on the amount of loss in corporate income tax incurred in the year for which the tax liability expired**

*(Resolution of the Supreme Administrative Court of November 6, 2017, reference number II FPS 3/17)*

Important doubts in both case law and doctrine are connected with the issue of expiration of the limitation period for the period in which the tax loss occurred, while it is not questionable on the basis of the literal wording of the applicable provisions that in the case of limitation of tax liability for a given period, the tax proceedings concerning it should be discontinued as irrelevant.

The authors cite the grounds and justification for two divergent positions regarding the aforementioned, i.e.:

- that the decision determining the loss can be issued as long as it is possible to verify the declaration for the tax year in which the loss was settled (deducted);
- that it is not permissible to conduct tax proceedings and adjudicate on the amount of loss in corporate income tax for the tax year in which it was incurred, when the tax liability for this year expired.

Bearing in mind the presented discrepancies, the Authors assess the impact of the Resolution of the Supreme Administrative Court in Warsaw (7 judges of the Supreme Administrative Court) of November 6, 2017, Ref. II FPS 3/17 on the issue of "limitation of the possibility to adjudicate on loss".

**Key words:** tax loss, loss examining, loss adjudication, determining decision, tax control, customs-fiscal control, tax proceedings,

**Słowa kluczowe:** strata podatkowa, badanie straty, określenie straty, decyzja określająca, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa, postępowanie podatkowe,

---

# PRZEDSTAWICIEL JAKO ZAKŁAD – WYBRANE ASPEKTY

---

AGNIESZKA MORSKA\*

---

## SPIS TREŚCI

---

---

1.Wprowadzenie.....	183
2.Przedstawiciel jako stały zakład – uwagi wstępne.....	184
3.Warunki uznania przedstawiciela za stały zakład.....	185
4.Podsumowanie .....	194

---

## 1. WPROWADZENIE

---

Podjęcie aktywności gospodarczej za granicą stawia przedsiębiorcę wobec konieczności ustalenia jurysdykcji podatkowej, w której należy opodatkować uzyskiwane dochody. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania<sup>1</sup> rozdzielają prawo do opodatkowania dochodów z tytułu prowadzenia transgranicznej działalności gospodarczej w oparciu o instytucję stałego zakładu. Zyski z działalności gospodarczej, co do zasady, podlegają opodatkowaniu w państwie, w którym podmiot prowadzący działalność posiada siedzibę lub miejsce zamieszkania. Jeżeli jednak dojdzie do powstania stałego zakładu, zyski tego zakładu mogą podlegać opodatkowaniu także w państwie, w którym istnieje zakład. Kluczowe znaczenie dla ustalenia zasad opodatkowania zysków z działalności gospodarczej prowadzonej za granicą ma zatem rozstrzygnięcie, czy działalności tej można przypisać przymiot stałego zakładu.

---

\* Agnieszka Morska – doktor nauk prawnych, e-mail: morska@vonzanthier.com

<sup>1</sup> Niniejszy artykuł odnosi się wyłącznie do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania wzorowanych na Modelowej Konwencji OECD (OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version. July 2014*, <http://www.oecd.org/tax/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>, 26 XI 2016).



Artykuł 5 Modelowej Konwencji OECD<sup>2</sup> wprowadza zamknięty katalog sytuacji, w których dochodzi do ukonstytuowania się stałego zakładu. Zakład taki może powstać w wyniku:

- posiadania stałej placówki (ang. *general PE*),
- prowadzenia prac budowlanych lub instalacyjnych (ang. *construction PE*),
- działania zależnego przedstawiciela (ang. *agent PE*).

Celem niniejszego artykułu jest przybliżenie specyficznej formy stałego zakładu, jaką jest działalność przedstawiciela<sup>3</sup>. W artykule szczegółowo omówione zostaną warunki, które muszą być spełnione, aby aktywność podejmowana przez przedstawiciela mogła doprowadzić do powstania stałego zakładu zagranicznego przedsiębiorstwa.

## **2. PRZEDSTAWICIEL JAKO STAŁY ZAKŁAD – UWAGI WSTĘPNE**

Zasadniczo wskazuje się na dwa powody, dla których instytucja agenta, jako zakładu została wprowadzona do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Po pierwsze koncepcje „*general PE*” i „*construction PE*” zasadniczo pozwalają na opodatkowanie tylko takiej działalności gospodarczej, która wymaga faktycznej (fizycznej) „obecności” podmiotu zagranicznego (w postaci posiadania stałej placówki, wykonywania prac związanych z daną nieruchomością, etc.). Koncepcja „*agent PE*” pozwala natomiast na opodatkowanie czynności podejmowanych na rzecz podmiotu zagranicznego przez osobę trzecią. Instytucja agenta ma zatem zapewnić, aby analogiczne zdarzenia gospodarcze były jednakowo traktowane pod względem podatkowym, bez względu na to, czy są wykonywane za pośrednictwem określonego miejsca (np. placówki), czy też za pośrednictwem osoby trzeciej (przedstawiciela). Po drugie – gdyby nie koncepcja „*agent PE*” – w wielu przypadkach można byłoby stosunkowo łatwo obejść regulacje dotyczące stałego zakładu (np. poprzez powierzenie

---

<sup>2</sup> OECD, *Model...*, *op. cit.*, s. 26.

<sup>3</sup> W dalszej części artykułu określenia „przedstawiciel” i „agent” będą używane zamiennie.

podmiotowi trzeciemu czynności, które dotychczas były wykonywane za pośrednictwem utrzymywanego za granicą oddziału)<sup>4</sup>.

Można zatem uznać, iż koncepcja „agent PE” ma charakter uzupełniający wobec koncepcji „general PE” i „construction PE” – w pierwszej kolejności należy bowiem ustalić, czy działalność zagranicznego przedsiębiorstwa doprowadziła do powstania stałego zakładu ze względu na posiadanie stałej placówki albo prowadzenie prac budowlanych lub instalacyjnych. Stały zakład wynikający z „agent PE” może powstać wyłącznie, w przypadku gdy nie doszło do ukonstytuowania się zakładu na podstawie „general PE” i „construction PE”<sup>5</sup>. Jeżeli zagraniczne przedsiębiorstwo posiada stałą placówkę i jednocześnie osoby działające przez tą stałą placówkę spełniają warunki dla uznania za zależnego agenta, aktywność zależnego agenta należy przypisać do „general PE”<sup>6</sup>. Jeżeli jednak agent nie działa za pośrednictwem stałej placówki, należałoby przyjąć, iż podmiot posiada w danym kraju dwa zakłady<sup>7</sup>.

### **3. WARUNKI UZNANIA PRZEDSTAWICIELA ZA STAŁY ZAKŁAD**

W świetle art. 5 ust. 5 i 6 Modelowej Konwencji OECD warunki, które muszą być łącznie spełnione, aby działalność agenta doprowadziła do powstania stałego zakładu) można podzielić na trzy grupy:

- warunki dotyczące agenta:
  - agent jest osobą w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. a) Modelowej Konwencji,
  - agent nie jest maklerem, komisantem albo innym niezależnym przedstawicielem działającym w ramach swojej zwykłej działalności,
- warunki dotyczące stosunku między przedsiębiorstwem a agentem:

---

<sup>4</sup> Por. m.in. OECD, *Issues arising under Article 5 (Permanent Establishment) of the Model Tax Convention*, Paris 2002.

<sup>5</sup> Por. K. Vogel, *Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN and US Model Conventions for the avoidance of double taxation on income and capital: with particular reference to German treaty practice*, Londyn 1997, s. 281.

<sup>6</sup> C. Lahusen, *Die „Vertreterbetriebsstätte“ als Anknüpfungspunkt der inländischen Besteuerung gewerblicher Einkünfte Eine Begriffsbestimmung am Maßstab der Grundsätze internationaler Besteuerung, dem Verfassungsrecht und den EG-Grundfreiheiten*, München 2012, s. 73.

<sup>7</sup> Por. S. Bendlinger, *Sinn und Zweck der Vertreterbetriebsstätte*, Österreichische Steuerzeitung nr 308/2010, s. 141.

- agent działa w imieniu przedsiębiorstwa oraz posiada i zwyczajowo wykonuje pełnomocnictwo do zawierania umów w drugim państwie,
  - warunki dotyczące działalności podejmowanej przez agenta:
    - czynności wykonywane przez agenta nie mają charakteru czynności pomocniczych lub przygotowawczych w rozumieniu art. 5 ust. 4 Modelowej Konwencji.

### 3.1 Warunki dotyczące agenta

Zgodnie z art. 5 ust. 5 Modelowej Konwencji OECD przedstawicielem może być wyłącznie osoba. Artykuł 3 ust. 1 lit. a) definiuje „osobę”, jako „osoby fizyczne, spółki i inne zrzeszenia osób”. Agentem może być zatem – oprócz osób fizycznych i podmiotów posiadających osobowość prawną – każda forma współdziałania między podmiotami, nawet jeżeli nie jest wyodrębniona pod względem prawnym lub organizacyjnym (czyli np. transparentna spółka osobowa)<sup>8</sup>. W świetle Konwencji nie ma więc znaczenia, czy przedstawiciel posiada rezydencję lub podmiotowość prawną, w państwie w którym działa na rzecz podmiotu zagranicznego<sup>9</sup>. Nie jest również konieczne, aby przedstawiciel posiadał z tym państwem powiązania o charakterze terytorialnym (np. miejsce zamieszkania, stała placówka) lub osobistym/gospodarczym (np. ośrodek interesów życiowych)<sup>10</sup>.

Postanowienia poszczególnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie uznania za osobę mogą jednak różnić się od postanowień Modelowej Konwencji. Różnice dotyczą przede wszystkim uznania za osobę podmiotów, które nie posiadają podmiotowości prawnej i/lub podatkowej, np. w świetle umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania między Polską, a Tajwanem osobą – a w konsekwencji również przedstawicielem – może być wyłącznie podmiot, który jest traktowany „jako podmiot opodatkowania zgodnie z prawem każdego z Umawiających się Państw”<sup>11</sup>. Oznacza to, iż np. polska spółka osobowa (z wyjątkiem spółki komandytowo-akcyjnej)

<sup>8</sup> S. Riemenschneider, *Abkommensberechtigung von Personengesellschaften und abkommensrechtliche Behandlung der Einkünfte aus Beteiligungen inländischer Gesellschafter an ausländischen Personengesellschaften*, Frankfurt am Main 1995, s. 70.

<sup>9</sup> S. Seltenreich, *Aktuelle Entwicklungen und Tendenzen im Bereich der Begründung einer Vertreter-Betriebstätte gem. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA*, „Internationale Wirtschafts-Briefe”, nr 6/2006, s. 248.

<sup>10</sup> Por. np. X. Oberson, *Précis de droit fiscal international*, Berne 2014, s. 122.

<sup>11</sup> Umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Królestwa Tajlandii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu (Dz. U. z 1983 r. Nr 37, poz. 170).

nie może być agentem podmiotu tajwańskiego. Nie ma jednak przeszkód, aby – w takim przypadku – za przedstawiciela uznać osoby działające w imieniu i na rzecz spółki osobowej<sup>12</sup>.

Zgodnie z art. 5 ust. 5 Modelowej Konwencji OECD agentem jest osoba działająca w imieniu przedsiębiorstwa. Skoro przedstawiciel ma działać w imieniu przedsiębiorstwa, nie natomiast jako przedsiębiorstwo, przedstawiciel i przedsiębiorstwo powinny być – w świetle prawa – dwoma odrębnymi podmiotami, a agentem nie może być podmiot, który „reprezentuje samego siebie”<sup>13</sup>. W konsekwencji, czynności podejmowane za granicą np. przez podmiot prowadzący jednoosobową działalność gospodarczą nie powinny prowadzić do powstania „agent PE”<sup>14</sup>.

Wątpliwości budzi natomiast możliwość uznania za przedstawiciela organu osoby prawnej (czyli np. zarządu spółki kapitałowej). Część autorów uznaje, iż organ nie może być przedstawicielem osoby prawnej, bowiem działanie organu jest traktowane, jak działanie samej osoby prawnej<sup>15</sup>. Słusznie jednak wskazuje się, iż o uznaniu za przedstawiciela rozstrzyga uprawnienie do reprezentowania podmiotu, bez znaczenia pozostaje natomiast podstawa prawna tego uprawnienia. Co więcej, organ jest jeszcze bardziej bezpośrednim przedstawicielem osoby prawnej, aniżeli pełnomocnik działający na podstawie stosunku prawnego<sup>16</sup>. Za przyjęciem, iż organ osoby prawnej może być przedstawicielem przemawia również wykładnia celowościowa. Istotą art. 5 ust. 5 Modelowej Konwencji jest przyznanie uprawnienia do opodatkowania temu państwu, w którym podejmowana jest aktywność gospodarcza za pośrednictwem przedstawiciela. Gdyby uznać, iż organ nie może ukonstytuować „agent PE”, dla obejścia instytucji zakładu wystarczające byłoby powierzenie agentowi np. funkcji członka zarządu. Ponadto, skoro agentem może być m.in. pracownik działający w imieniu przedsiębiorstwa, to tym bardziej za agenta powinien być uznany członek zarządu wykonujący takie same czynności.

---

<sup>12</sup> Stanowisko takie podziela m.in. K. Vogel (K. Vogel, *Klaus Vogel on...*, *op. cit.*, s. 331).

<sup>13</sup> S. Bendlinger, *Sinn und Zweck*, *op. cit.*, s. 141; K. Vogel, *Klaus Vogel on*, *op. cit.*, s. 331.

<sup>14</sup> Nie ma natomiast przeszkód, aby powstał zakład wynikający z posiadania stałej placówki albo prowadzenia prac budowlanych lub instalacyjnych.

<sup>15</sup> S. Bendlinger, *Sinn und Zweck*, *op. cit.*, s. 141.

<sup>16</sup> Por. np. S. Ott, *Die Vertreterbetriebsstätte nach OECD-MA*, Frankfurt am Mein 2009, s. 31; S. Seltenreich, *Aktuelle...*, *op. cit.*, s. 253.

Zgodnie z art. 5 ust. 6 Modelowej Konwencji OECD zakład nie powstanie, jeżeli agent będzie niezależnym przedstawicielem (maklerem, komisantem), który działa w ramach swojej zwykłej działalności. Wątpliwości budzi jednak rozgraniczenie między przedstawicielem zależnym i niezależnym. Według Komentarza do Modelowej Konwencji OECD przedstawiciel powinien być niezależny w sensie prawnym i ekonomicznym, przy czym oceny należy dokonywać w oparciu o całokształt okoliczności<sup>17</sup>. Przy rozstrzyganiu o niezależności przedstawiciela uwzględnić należy następujące kryteria:

- **nadzór nad działalnością agenta** – samo uprawnienie do wydawania instrukcji lub kontrolowania agenta nie powinno przesądzać o braku niezależności. Należy bowiem – uwzględniając okoliczności danego stanu faktycznego (np. specyfikę danej działalności, charakter czynności wykonywanych przez agenta, etc.) – ocenić, jaki jest zakres wydawanych instrukcji i w jaki sposób przedsiębiorstwo zagraniczne sprawuje kontrolę. O zależności wobec przedsiębiorstwa zagranicznego może świadczyć przykładowo: podporządkowanie szczegółowym instrukcjom w zakresie sposobu wykonywania czynności (np. czas i miejsce wykonania danej pracy), obowiązek uzyskania wcześniejszej akceptacji przedsiębiorstwa zagranicznego dla sposobu wykonania poszczególnych czynności przez agenta, istotny udział przedsiębiorstwa w podejmowaniu decyzji przez agenta, szczegółowa kontrola sposobu, w jaki agent wykonuje czynności na rzecz przedsiębiorstwa zagranicznego<sup>18</sup>. Podejście takie potwierdza również praktyka organów podatkowych, np. w interpretacji indywidualnej z 27.07.2015 (sygn. IPPB5/4510-404/15-2/PS) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie uznał, iż o niezależności agenta świadczy „upoważnienie do zajmowania się sprawami mocodawcy bez ingerencji z jego strony [...]. Informacji o intensywności kontroli może dostarczać rodzaj i częstotliwość kontaktów przedstawiciela z przedsiębiorstwem”. W konsekwencji – *a contrario* – niezależności agenta nie powinno wykluczać przykładowo: przekazanie agentowi ogólnych

---

<sup>17</sup> OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version. July 2014. Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*, <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>, 26 IX 2016, s. 107.

<sup>18</sup> K. Vogel odwołuje się do podległości służbowej właściwej dla pracownika (por. K. Vogel, *Klaus Vogel on...*, *op. cit.*, s. 344).

wytucznych odnośnie wykonywanych czynności (np. założeń dotyczących polityki cenowej), weryfikacja rezultatów czynności podejmowanych przez agenta<sup>19</sup>.

- **liczba klientów** – według Komentarza do Modelowej Konwencji OECD dla ustalenia statusu agenta liczba klientów ma istotne, ale nie rozstrzygające znaczenie<sup>20</sup>. Wprawdzie współpraca z wieloma podmiotami może potwierdzać niezależność agenta (przynajmniej w sensie ekonomicznym), niemniej jednak każdorazowo konieczna jest szczegółowa analiza wszystkich okoliczności stanu faktycznego. Możliwe są bowiem sytuacje, w których większa liczba klientów jedynie pozornie świadczy o niezależności agenta, np. gdy wszyscy klienci należą do tej samej grupy kapitałowej albo realizują to samo przedsięwzięcie. Jednocześnie sam fakt wykonywania czynności na rzecz jednego podmiotu nie powinien automatycznie przesądzać o zależności agenta (np. jeżeli sytuacja taka wynika z ograniczeń po stronie agenta, a nie zakazu wykonywania czynności na rzecz innych podmiotów). Przykładowo w interpretacji indywidualnej z 03.11.2014 (sygn. IPPB5/423-768/14-4/PS) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie nie wykluczył niezależności agenta, który współpracuje tylko z jednym podmiotem<sup>21</sup>.
- **ryzyko gospodarcze** – ocena, czy przedstawiciel ponosi ryzyko gospodarcze wymaga szczegółowej analizy ustalonych zasad współpracy. O niezależności agenta świadczyć mogą przede wszystkim:
  - ponoszenie odpowiedzialności za rezultat wykonywanych czynności (w tym m.in. odpowiedzialność wobec przedsiębiorcy za nieterminowe/nienależyte wykonanie powierzonego zlecenia),
  - angażowanie przez agenta własnych zasobów (np. własnej infrastruktury, własnego kapitału),

---

<sup>19</sup> Przykładowo niemiecki Trybunał Federalny uznał, iż agent może być niezależny, nawet jeżeli otrzymuje wytyczne w zakresie warunków dostawy, cen, warunków gwarancji (wyrok BFH z 30.04.1975, sygn. I R 152/73, BStBl II 1975, 626).

<sup>20</sup> Odmienne Konwencja Modelowa ONZ uznaje, iż agent, który posiada tylko jednego klienta jest agentem zależnym (por. M. Zdyb, *Działalność agenta a powstanie zakładu w rozumieniu art. 5 Modelowej Konwencji OECD*, Przegląd Podatkowy nr 3/2007, s. 28).

<sup>21</sup> Podejście poszczególnych krajów do tej kwestii nie jest jednolite. Austriackie organy podatkowe uznają, iż agent, który wykonuje czynności tylko na rzecz jednego podmiotu, jest agentem zależnym (por. EAS 2909 z dnia 26.11.2007). Podobne stanowisko zajął sąd francuski (por. wyrok z 2.2.2007, CAA Paris 202-2007, 05-2361). Natomiast w ocenie sądu kanadyjskiego fakt posiadania tylko jednego klienta nie przesądza o zależności agenta (por. D. Feuerstein, *The Agency Permanent Establishment*, [w:] M. Lang, *Dependent Agents as Permanent Establishments*, Wien 2014, s. 120).

- ponoszenie przez agenta kosztów prowadzonej działalności (np. kosztów związanych z wykorzystywaną powierzchnią biurową),
- wynagrodzenie zależne (przynajmniej częściowo) od wyników pracy (np. w postaci wynagrodzenia prowizyjnego),
- wynagrodzenie odzwierciedlające wykonywane funkcje, ponoszone ryzyka, zaangażowane zasoby<sup>22</sup>.

Zgodnie z art. 5 ust. 6 Modelowej Konwencji sama niezależność agenta nie wystarczy, aby uznać, iż przedsiębiorstwo zagraniczne nie posiada stałego zakładu. Konieczne jest jeszcze ustalenie, czy agent wykonuje czynności na rzecz przedsiębiorstwa zagranicznego „w ramach swojej zwykłej działalności”. W praktyce kwestia ta budzi wiele wątpliwości<sup>23</sup>. Według Komentarza do Modelowej Konwencji OECD oceny, czy przedstawiciel działa w ramach swojej zwykłej działalności, należy dokonać poprzez porównanie ze zwyczajową działalnością wykonywaną przez daną grupę zawodową. Nie ma przy tym znaczenia, czy agent wykonywał takie same lub porównywalne czynności przed nawiązaniem współpracy z przedsiębiorstwem zagranicznym (w przeciwnym razie każdy agent, który w związku z podjęciem współpracy z zagranicznym przedsiębiorstwem, zmienia rodzaj wykonywanych czynności byłby automatycznie uznawany za stały zakład)<sup>24</sup>. Jeżeli porównanie z daną grupą zawodową nie jest możliwe (np. ze względu na specyficzny charakter czynności wykonywanych przez agenta), Komentarz sugeruje weryfikację, czy agent realizuje własne cele gospodarcze, czy raczej cele gospodarcze przedsiębiorstwa<sup>25</sup>.

### 3.2 Przesłanki dotyczące stosunku między przedsiębiorstwem, a agentem

Zgodnie z art. 5 ust. 5 Modelowej Konwencji OECD dla powstania stałego zakładu konieczne jest, aby agent „działał w imieniu przedsiębiorstwa”. Punktem wyjścia dla rozstrzygnięcia, czy agent działa w imieniu przedsiębiorstwa powinno być ustalenie,

---

<sup>22</sup> W poszczególnych krajach różnie interpretowana jest przesłanka ponoszenia ryzyka gospodarczego przez agenta. Przykładowo według sądu francuskiego agent, który otrzymuje regularne dofinansowanie w celu zrekompensowania ponoszonych strat nie może być uznany za niezależnego agenta (por. Feuerstein, *The Agency*, *op. cit.*, s.121). Natomiast według sądu niemieckiego podział ryzyka w proporcji 50/50 świadczy o niezależności agenta (M. Zdyb, *Działalność*, *op. cit.*, s. 28).

<sup>23</sup> Por. np. M. Zdyb, *Działalność*, *op. cit.*, s. 28

<sup>24</sup> Por. S. Seltenreich, *Aktuelle...*, *op. cit.*, s. 258.

<sup>25</sup> OECD, *Model*, *op. cit.*, s. 108.

który z podmiotów jest prawnie związany czynnościami wykonywanymi przez agenta (niemniej jednak, ze względu na rozbieżności między systemami prawnymi poszczególnych państw, kwestia ta nie zawsze jest jednoznaczna<sup>26</sup>). Jeżeli czynności agenta wywołują skutki prawne bezpośrednio po stronie przedsiębiorstwa, należałoby uznać, iż agent działa w imieniu przedsiębiorstwa. Wątpliwości pojawiają się jednak, w przypadku gdy agent działa na rzecz przedsiębiorstwa ale we własnym imieniu (przykładem może być komisant, który dokonuje zakupu/lub sprzedaży w imieniu własnym ale na rachunek komitenta). W ocenie niektórych autorów wystarczające jest, aby czynności podejmowane przez agenta wiązały przedsiębiorstwo w sensie ekonomicznym (np. poprzez wyrażenie zgody na pokrycie kosztów wynikających z umów, które agent zawarł w imieniu własnym, ale na rachunek przedsiębiorstwa)<sup>27</sup>. Według Komentarza do Modelowej Konwencji OECD „określenie »pełnomocnictwo« do zawierania umów w imieniu przedsiębiorstwa nie powinno ograniczać stosowania tego ustępu [ustęp 5] do agentów, którzy dosłownie zawierają umowy w imieniu przedsiębiorstwa. Ustęp ten ma również zastosowanie do agenta, który zawiera umowy wiążące dla przedsiębiorstwa, nawet jeżeli umowy te faktycznie nie są zawierane w imieniu przedsiębiorstwa”<sup>28</sup>. Zasadne wydaje się jednak uznanie, iż agent, który wykonuje czynności w imieniu własnym nie działa w imieniu przedsiębiorstwa, a w konsekwencji nie może ukonstytuować stałego zakładu.

Artykuł 5 ust. 5 Modelowej Konwencji OECD wymaga, aby – oprócz działania w imieniu przedsiębiorstwa – agent posiadał pełnomocnictwo do zawierania umów w drugim państwie. W świetle m.in. celu przedmiotowej regulacji, o istnieniu pełnomocnictwa nie powinny decydować wyłącznie kryteria formalno-prawne (np. skuteczność lub zakres udzielonego pełnomocnictwa). Znaczenie powinny mieć przede wszystkim czynności faktycznie podejmowane przez agenta<sup>29</sup>. W konsekwencji do powstania stałego zakładu może dojść również w przypadku udzielenia

---

<sup>26</sup> Wątpliwości mogą powstać m.in. w przypadku tzw. przedstawicielstwa niejawnego właściwego dla systemów *common law*, gdzie czynność prawna dokonana przez agenta we własnym imieniu może wywoływać skutki prawne bezpośrednio po stronie reprezentowanego podmiotu (por. m.in. K. Daxcobler, *Authority to conclude contracts in the name of the Enterprise*, [w:] M. Lang, *Dependent Agents as Permanent Establishments*, Wien 2014, s. 88).

<sup>27</sup> Por. np. S. Bendlinger, *Sinn und Zweck*, *op. cit.*, s. 141.

<sup>28</sup> OECD, *Model*, *op. cit.*, s. 107. Wydaje się jednak, że stwierdzenie Komentarza odnosi się raczej do tzw. niejawnego agenta właściwego dla *common law* (por. S. Seltenreich, *Aktuelle...*, *op. cit.*, s. 251).

<sup>29</sup> Por. K. Vogel, *Klaus Vogel on...*, *op. cit.*, s. 332.



pełnomocnictwa w sposób dorozumiany, przekroczenia zakresu pełnomocnictwa lub braku pełnomocnictwa, jeżeli przedsiębiorstwo zagraniczne akceptuje czynności podejmowane przez agenta<sup>30</sup>.

Zasadne jest również uznanie, iż określenie „zawieranie umowy” nie powinno ograniczać się do samego jej podpisania. Słusznie bowiem wskazuje się, iż rozstrzygające znaczenie ma zaangażowanie agenta w proces negocjacji umowy, np. czy agent jest upoważniony do ustalania warunków w trakcie negocjacji umów, czy przedsiębiorstwo może odrzucić warunki wynegocjowane przez agenta, czy agent jedynie przekazuje informacje dotyczące oczekiwań kontrahenta, natomiast decyzje w zakresie ich akceptacji podejmuje wyłącznie przedsiębiorstwo zagraniczne, etc. Podpisanie umowy jest natomiast wyłącznie czynnością o charakterze technicznym. W konsekwencji, upoważnienie agenta do negocjowania istotnych warunków umownych – co do zasady – powinno być wystarczające dla uznania, iż agent posiada pełnomocnictwo do zawierania umów<sup>31</sup>. Istotne jest również, aby uprawnienie agenta do zawierania umów dotyczyło kwestii, które wchodzą w zakres podstawowej działalności przedsiębiorstwa zagranicznego. Nie jest jednak konieczne, aby pełnomocnictwo miało charakter generalny; możliwe jest ograniczenie uprawnień agenta np. do określonych obszarów aktywności gospodarczej albo do określonych czynności<sup>32</sup>. We wcześniejszych interpretacjach polskie organy podatkowe przyjmowały, iż stały zakład nie powstanie, jeżeli agent uczestniczy w procesie negocjacyjnym w oparciu o ściśle wytyczne przedsiębiorstwa zagranicznego (w zakresie np. cen, warunków transakcji, etc.)<sup>33</sup>. W interpretacji z 27.07.2015 (sygn. IPPB5/4510-404/15-2/PS) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie uznał natomiast, iż ustalanie zasad i warunków dotyczących sprzedaży przez przedsiębiorstwo zagraniczne nie stanowi przeszkody dla uznania, iż działalność agenta stanowi stały zakład.

---

<sup>30</sup> Por. np. M. Zasiewska, A. Oktawiec, J. Chorążka, *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 109.

<sup>31</sup> OECD, *Model*, *op. cit.*, s. 108; K. Daxcoble, *Authority*, *op. cit.*, s. 122.

<sup>32</sup> Por. np. M. Zdyb, *Działalność*, *op. cit.*, s. 26.

<sup>33</sup> Przykładowo w interpretacji z 29.09.2011 (sygn. IPPB5/423-575/11-4/PS) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie uznał, iż osoba uprawniona do sprzedaży biletów pasażerom pociągu nie może stanowić zakładu, bowiem warunki przewozu są ściśle określone przez przedsiębiorstwo zagraniczne. Podobnie w interpretacji indywidualnej z 07.05.2014 (sygn. IPPB5/423-81/14-6/PS) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie potwierdził, iż przedstawiciel, który nie jest uprawniony do podejmowania decyzji strategicznych związanych z zawieraniem kontraktów nie doprowadzi do powstania zakładu przedsiębiorstwa zagranicznego.

Artykuł 5 ust. Modelowej Konwencji OECD wymaga, aby pełnomocnictwo do zawierania umów było wykonywane w drugim państwie w sposób zwyczajowy. Dla powstania stałego zakładu konieczne jest zatem, aby czynności na rzecz przedsiębiorstwa zagranicznego były faktycznie (fizycznie) wykonywane w danym kraju, a działalność agenta nie może mieć jedynie incydentalnego lub przejściowego charakteru<sup>34</sup>. W praktyce ustalenie, w którym momencie agent wykonuje czynności „w sposób zwyczajowy” budzi wiele wątpliwości. Komentarz do Modelowej Konwencji nie określa jednoznacznie granicy czasowej, a jedynie wskazuje, iż każdą sytuację należy rozpatrywać odrębnie przy uwzględnieniu rodzaju zawieranych umów oraz działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwo zagraniczne<sup>35</sup>. Zasadne wydaje się jednak uwzględnienie – oprócz okoliczności danego stanu faktycznego – kryterium 6 miesięcy stosowanego (z reguły) w przypadku zakładu wynikającego z istnienia stałej placówki<sup>36</sup>.

### 3.3 Przesłanki dotyczące działalności podejmowanej przez agenta

Do powstania stałego zakładu nie dojdzie, jeżeli agent będzie wykonywać wyłącznie czynności o charakterze pomocniczym lub przygotowawczym wskazane w art. 5 ust. 4 Modelowej Konwencji OECD. W praktyce dla ustalenia, czy określone czynności mają charakter przygotowawczy lub pomocniczy, każdorazowo konieczna jest szczegółowa analiza całokształtu okoliczności. W szczególności należy rozstrzygnąć, na ile czynności podejmowane przez agenta są znaczące i istotne dla przedsiębiorstwa zagranicznego<sup>37</sup>. Działalność przygotowawcza lub pomocnicza powinna mieć charakter uboczny w stosunku do działalności podstawowej, czyli powinna jedynie wspierać działalność podstawową, lub umożliwiać jej prawidłowe funkcjonowanie. Niewątpliwie charakteru przygotowawczego lub pomocniczego nie ma działalność przedstawiciela, która jest tożsama z działalnością przedsiębiorstwa zagranicznego<sup>38</sup>. Wykonywanie przez agenta – oprócz czynności o charakterze pomocniczym lub przygotowawczym –

<sup>34</sup> S. Seltenreich, *Aktuelle...*, op. cit., s. 255.

<sup>35</sup> OECD, *Model...*, op. cit., s. 108.

<sup>36</sup> Przykładowo niemiecki Trybunał Federalny uznał, iż dla powstania zakładu nie jest wystarczające wykonywanie pełnomocnictwa do zawierania umów przez okres 60 dni (BFH 3. 8. 2005, I R 87/04, BStBl, II 2006, 220).

<sup>37</sup> Por. K. Vogel, *Klaus Vogel on...*, op. cit., s. 334.

<sup>38</sup> Por. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 04.04.2012, sygn. akt II FSK 1864/10.

czynności, które nie mają takiego charakteru powoduje, iż cała działalność agenta traci przymiot działalności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym<sup>39</sup>.

#### 4. PODSUMOWANIE

Rozstrzygnięcie, czy przedsiębiorca zagraniczny prowadzi działalność za pośrednictwem „agent PE” jest procesem skomplikowanym i wielowątkowym. Ze względu m.in. na ogólny charakter regulacji w wielu przypadkach konieczne jest odwołania się do – często rozbieżnej i zmieniającej się – praktyki podatkowej danego państwa. Brak jasnych i jednoznacznych kryterium dotyczy w szczególności kwestii niezależności przedstawiciela). *De lege ferenda* zasadne wydaje się doprecyzowanie w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania podstawowych aspektów instytucji „agent PE”, np. granicy czasowej dla uznania, iż agent wykonuje czynności w sposób zwyczajowy.

#### SUMMARY

##### Dependent Agent as Permanent Establishment – selected aspects

The concept of permanent establishment (PE) is crucial for allocation of taxing rights when an enterprise of one state derives business profits from another state. The existence of PE is required for a country to tax non-residents' business profits. OECD Model Tax Convention defines following forms of PE: a general PE, a construction PE and an agent PE. This article analyzes the concept of agent PE. The aim of the paper is to examine the conditions that must be met to treat the activity of an agent as PE.

**Key words:** dependent agent, permanent establishment, OECD Model Tax Convention, required conditions

**Słowa kluczowe:** zależny przedstawiciel, stała placówka, Modelowa Konwencja OECD, wymagania

<sup>39</sup> Por. np. S. Seltenreich, *Aktuelle...*, *op. cit.*, s. 258.

---

# ZAGADNIENIA PODATKOWE ZWIĄZANE Z FINANSOWANIEM GRUPY KAPITAŁOWEJ – UMOWY O KREDYT PARASOŁOWY

---

JOWITA PUSTUŁ\*

---

## SPIS TREŚCI

---

1. Pojęcie kredytu parasolowego .....	195
2. Odpowiedzialność solidarna spółki powiązanej – sprawa X BV i A Holding BV .....	198
3. Wewnątrzgrupowe poręczenia i gwarancje, a zasada długości ramienia .....	203
4. Podsumowanie .....	205

## 1. POJĘCIE KREDYTU PARASOŁOWEGO

---

Umowa kredytu parasolowego, to umowa mająca na celu zapewnienie finansowania grupie spółek powiązanych przez niezależną instytucję finansową. Inaczej niż w przypadku systemu cash-poolingu, gdzie środki na finansowanie spółek powiązanych pochodzą od innych członków grupy kapitałowej, a rola banku sprowadza się do obsługi przepływów dokonywanych między rachunkiem pool leadera, a rachunkami uczestników systemu, w wypadku finansowania parasolowego środki przeznaczone na finansowanie spółek powiązanych pochodzą z zewnątrz (zapewnia je bank). W zawieranej umowie kredytu parasolowego bank określa globalny limit finansowania dostępny dla wszystkich członków

---

\* Jowita Pustuł, doktor nauk prawnych, adiunkt w Zakładzie Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego, e-mail: jowita.pustul@uj.edu.pl

danej grupy kapitałowej. W ramach przyznanego limitu z przyznanego kredytu może korzystać każda ze spółek powiązanych. W konsekwencji, dzięki zawarciu umowy o kredyt parasolowy, jednostki powiązane uzyskują wspólny dostęp do środków finansowych pochodzących ze źródeł zewnętrznych.

Niezależnie od tego, czy umowa kredytu parasolowego zawierana jest formalnie przez spółkę matkę, czy też przez wszystkie jednostki należące do grupy kapitałowej, za spłatę środków udostępnionych przez bank wszystkie spółki powiązane odpowiadają solidarnie. Tym samym każda ze spółek należących do grupy odpowiada za całość długu, a bank może dochodzić spłaty całości lub części zobowiązania od wszystkich spółek łącznie albo od każdej z osobna. Solidarna odpowiedzialność wszystkich jednostek powiązanych zmniejsza ryzyko kredytowe (ryzyko związane z nieuregulowaniem zobowiązania z tytułu spłaty kredytu w terminie przewidzianym w umowie), co wpływa na wysokość opłat pobieranych przez bank za udzielenie kredytu. Dlatego też spółki decydujące się na kredyt parasolowy mogą wynegocjować korzystniejsze warunki finansowania niż warunki standardowo oferowane przez bank (warunki, które byłyby dostępne gdyby każda ze spółek zawierała z bankiem indywidualną umowę kredytową)<sup>1</sup>. W konsekwencji finansowanie parasolowe jest z reguły tańsze od rozwiązania polegającego na zawieraniu z bankiem umów kredytowych przez każdą ze spółek indywidualnie.

Finansowanie parasolowe ma też inne zalety. Przede wszystkim umowa kredytu parasolowego ułatwia zarządzanie środkami pieniężnymi spółek powiązanych i pozwala na poprawę płynności grupy kapitałowej. Jeden z polskich banków, zachęcając spółki należące do grup kapitałowych do korzystania z tego rodzaju finansowania, reklamuje kredyt parasolowy w następujący sposób: „Spółki powiązane ze sobą w ramach jednej grupy nie muszą już samodzielnie szukać finansowania i zawierać z bankiem szeregu odrębnych umów. Kredyt parasolowy (...) w ramach jednej umowy i jednego, globalnego limitu, zapewnia wszystkim firmom z grupy dostęp do zróżnicowanych rozwiązań kredytowych. Dzięki tak zaprojektowanej ofercie, przy minimum formalności, mogą one elastycznie

---

<sup>1</sup> J.Reyneveld, E. Sporken, *Umbrella loans and nondeductible guarantee payments: transfer pricing implications of the Dutch Supreme Court ruling*, Tax Management Transfer Pricing Report 2013, nr 5, s. 284-287.

sięgać po potrzebne im w danym momencie rozwiązanie – kredyt w rachunku, kartę czy gwarancję bankową”<sup>2</sup>.

Bank zwraca również uwagę na to, że korzyści z finansowania parasolowego odnosi każda z powiązanych spółek. Kredyt parasolowy pozwala bowiem na znaczne uproszczenie formalności i elastyczny dostęp do finansowania. Spółki należące do grupy kapitałowej nie muszą podpisywać, czy opiniować odrębnych umów kredytowych indywidualnie dla każdej spółki, procedować akceptacji umów, czy ustalać odrębnych zabezpieczeń. W związku z tym, koszty i nakład pracy wiążące się ze zbieraniem dokumentów, ich weryfikacją i podpisywaniem są jednorazowe, a przy okazji gwarantują spójność standardów w ramach grupy. Z oferty banku dowiadujemy się również, że spółka dominująca - poprzez bankowość elektroniczną - może na bieżąco sprawdzać poziom wykorzystania środków kredytowych przez poszczególne spółki z grupy, co ułatwia zarządzanie finansami wszystkich spółek (nie jest konieczne dokonywanie weryfikacji produktów finansowych wykorzystywanych przez poszczególne jednostki powiązane).

Wydawać by się mogło, że zawarcie umowy kredytu parasolowego jest dla spółek powiązanych rozwiązaniem całkowicie bezpiecznym podatkowo. Skoro tego rodzaju umowa zawierana jest z niezależną instytucją finansową (bankiem) spółki powiązane mogą traktować warunki określone w umowie kredytu parasolowego, jako warunki rynkowe. Mogą w konsekwencji argumentować, że umowa kredytu parasolowego nie powinna być oceniana przez pryzmat zasady długości ramienia. Czy takie podejście jest prawidłowe? Niestety, nie do końca. Trzeba mieć na uwadze to, że niektóre elementy umowy kredytu parasolowego mogą być analizowane pod kątem spełniania standardów wynikających z zasady długości ramienia. Innymi słowy zawarcie umowy kredytu parasolowego może (choć nie musi) prowadzić do powstania ryzyka podatkowego u spółek powiązanych, które decydują się na taką formę finansowania.

---

<sup>2</sup> <https://www.bankmillennium.pl/o-banku/centrum-prasowe/informacje-prasowe/-/news-info/16-09-2015-nowy-kredyt-parasolowy-pakiet-elastycznego-finansowania-dla-grup-przedsiębiorstw-powiazanych> [dostęp 11 sierpnia 2016r.]

## 2. ODPOWIEDZIALNOŚĆ SOLIDARNA SPÓŁKI POWIĄZANEJ – SPRAWA X BV I A HOLDING BV

---

Konsekwencje podatkowe związane z zawarciem przez spółki powiązane umowy kredytu parasolowego były przedmiotem analizy przeprowadzanej przez sądy holenderskie. Sprawa, która trafiła na wokandę dotyczyła spółki kapitałowej (dalej „X BV”) będącej jedną ze spółek powiązanych. Należy przy tym dodać, że X BV nie była spółką dominującą w grupie. Spółką dominującą była spółka matka X BV (dalej „A Holding BV”).

Grupa, do której należała X BV korzystała z opodatkowania na zasadach jedności gospodarczej (*fiscal unity*). Holandia dopuszcza bowiem możliwość opodatkowania grupy spółek powiązanych, jako jednego podmiotu. Jeśli spółki decydują się na opodatkowanie łączne, wówczas opodatkowaniu podlega skonsolidowany wynik grupy kapitałowej ustalany na poziomie spółki matki. Spółki zależne traktowane są tak jakby nie istniały (tj. jakby zostały połączone ze spółką matką)<sup>3</sup>. Transakcje dokonywane wewnątrz grupy kapitałowej opodatkowanej na zasadzie jedności gospodarczej (takie jak np. sprzedaż składników majątkowych, czy świadczenie usług) nie są uwzględniane przy ustalaniu wyniku podatkowego grupy. Tym samym nie wywołują one skutków podatkowych<sup>4</sup>.

Grupa kapitałowa, do której należała X BV zdecydowała się na zawarcie umowy kredytu parasolowego. Na mocy zwartej umowy A Holding BV otrzymała tytułem kredytu środki finansowe w wysokości 110 mln EUR. Środki te nie były przeznaczone wyłącznie na finansowanie działalności spółki matki, ale również innych spółek należących do grupy kapitałowej. Ze środków pochodzących z udzielonego kredytu X BV otrzymała 1,12 mln EUR. Ponieważ umowa miała charakter umowy kredytu parasolowego wszystkie spółki będące członkami grupy zobowiązały się solidarnie do spłaty zobowiązania kredytowego<sup>5</sup>. Po kilku latach banki zażądały spłaty kredytu. Żądanie to zostało skierowane do wszystkich spółek należących do grupy kapitałowej jako dłużników solidarnych. Okazało się jednak, że

---

<sup>3</sup> F. van Bunschot, S. van Weeghel, *Fiscal unity: profit (loss) of a permanent establishment*, European Taxation 1989, nr 3, s. 95-99.

<sup>4</sup> N. de Haan, *Cross-border group relief: the Dutch perspective*, Tax Planning International Review 2009, nr 2, s. 29-31.

<sup>5</sup> N. Huisman, *Dutch Supreme Court Decision on Group Financing*, Tax notes international 2013, nr 7, s. 661-662.

wszystkie spółki należące do grupy, z wyjątkiem X BV, ogłosiły upadłość. W konsekwencji banki udzielające kredytu wyegzekwowały jedynie spłatę kwoty 5,19 mln EUR. Kwota ta została w całości zapłacona przez X BV. W pozostałej części roszczenia banków nie zostały zaspokojone.

W okresie, w którym doszło do wypowiedzenia umowy kredytowej spółki należące do grupy kapitałowej przestały korzystać z opodatkowania na zasadzie jedności gospodarczej. Dlatego też X BV, za rok podatkowy, w którym przekazała bankom kwotę 5,19 mln EUR, rozliczała się z podatku dochodowego indywidualnie. Spółka ta postanowiła uwzględnić w rozliczeniu podatkowym fakt uregulowania zobowiązania za inne spółki należące do grupy kapitałowej. Pomniejszyła w związku z tym deklarowane przychody o kwotę przekazaną bankom argumentując, że strata jaką poniosła jako dłużnik solidarny w związku z koniecznością spłaty kredytu wiązała się z jej aktywnością gospodarczą. Holenderski organ podatkowy nie zgodził się z takim podejściem. Zdaniem organu podatkowego X BV, akceptując solidarną odpowiedzialność za zobowiązanie do spłaty kredytu, działała wyłącznie w interesie spółki matki tj. A Holding BV<sup>6</sup>.

Należy w tym miejscu wyjaśnić, że zgodnie z przepisami obowiązującymi w Holandii, spółki ustalając wartość przychodów z działalności gospodarczej sumują wszystkie przychody uzyskane z tytułu takiej aktywności, a następnie korygują obliczoną w ten sposób kwotę o zyski i straty będące wynikiem powiązań istniejących między spółką, a jej wspólnikiem. Innymi słowy zyski i straty, których zaistnienie było spowodowane istnieniem powiązań kapitałowych między spółką, a jej wspólnikiem nie są uwzględniane przy obliczaniu podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym<sup>7</sup>.

Z uwagi na takie uregulowania prawne kwestią podstawową stała się odpowiedź na pytanie, czy dokonanie spłaty kredytu przez X BV było spowodowane istnieniem powiązań tej spółki z jej spółką matką? Ponieważ obowiązek spłaty kredytu przez X BV był jedynie konsekwencją zawartej umowy kredytu parasolowego (w szczególności wprowadzeniem do umowy postanowień dotyczących solidarnej odpowiedzialności wszystkich spółek

---

<sup>6</sup> Ibidem.

<sup>7</sup> J. Reyneveld, E. Sporcken, *Umbrella...*, op. cit, s. 284-287.



należących do grupy kapitałowej) istotne stało się ustalenie, dlaczego X BV zdecydowała się na ponoszenie odpowiedzialności solidarnej - czy decyzja ta była samodzielną decyzją X BV (podjętą celem uzyskania korzyści przez X BV), czy też podjęcie na takiej decyzji miały wpływ powiązania istniejące między X BV a A Holding BV?

Holenderski organ podatkowy uznał, że X BV zdecydowała się na udział w systemie finansowania parasolowego i ponoszenie odpowiedzialności solidarnej za zobowiązanie kredytowe wyłącznie z uwagi na swoje powiązania z A Holding BV. Organ podatkowy argumentował, że sama X BV, z tytułu otrzymania przez grupę kapitałową kredytu parasolowego, nie odniosła żadnych istotnych korzyści. Spółka otrzymała bowiem tylko 1% z kwoty kredytu udostępnionego przez banki. Organ podatkowy podkreślał też, że kondycja finansowa X BV była bardzo dobra (wysokie kapitały własne) i spółka ta mogła samodzielnie starać się o kredyt w banku. Ryzyko jakie X BV zaakceptowała było zatem nieproporcjonalne do korzyści, jakie mogła ona osiągnąć w związku z zawarciem umowy kredytowej i wyrażeniem zgody na ponoszenie odpowiedzialności solidarnej z innymi podmiotami należącymi do grupy. Zdaniem organu podatkowego podmioty niepowiązane nigdy nie zaakceptowałyby tak dużego ryzyka związanego z ponoszeniem solidarnej odpowiedzialności za cudzy dług<sup>8</sup>.

Stanowisko prezentowane przez organ podatkowy zostało podzielone przez sądy. W uzasadnieniu wyroku Sądu Rejonowego w Arnhem z dnia 5 sierpnia 2010r.<sup>9</sup> stwierdzono, że wyrażenie przez X BV zgody na ponoszenie odpowiedzialności solidarnej było wynikiem powiązań, jakie istniały między tą spółką, a A Holding BV. Zdaniem sądu podmioty niezależne nie zawarłyby umowy na warunkach, na jakie przystała X BV. Sąd w szczególności zwrócił uwagę na to, że:

- X BV była w dobrej kondycji finansowej i nie potrzebowała zewnętrznego finansowania,
- X BV nie otrzymywała wynagrodzenia za ponoszenie ryzyka związanego z przyjęciem odpowiedzialności solidarnej,

<sup>8</sup> J. Reyneveld, E. Sporcken, *Umbrella...*, op. cit, s. 284-287.

<sup>9</sup> Wyrok Sądu Rejonowego w Arnhem z dnia 5 sierpnia 2010r., sygn. AWB 08/1406, <http://jure.nl/bn3301> [dostęp 12 sierpnia 2016r.].

- X BV zaakceptowała ryzyko, mimo że miała znikomy wpływ na sposób wykorzystania środków pochodzących z kredytu przez spółki należące do grupy.

Również sąd II instancji orzekający w sprawie podzielił stanowisko organu podatkowego uznając, że X BV nie może pomniejszyć przychodów podlegających opodatkowaniu o kwotę zapłaconą na rzecz banków, gdyż decydując się ponoszenie solidarnej odpowiedzialności za spłatę kredytu spółka ta nie działała w swoim interesie, ale w interesie spółki matki<sup>10</sup>. Zdaniem sądu nawet gdyby doszło do ustanowienia wynagrodzenia za ponoszenie solidarnej odpowiedzialności przez X BV to i tak należałoby uznać, że warunki przyjęte przez strony transakcji nie byłyby warunkami, które zaakceptowałyby niezależne podmioty<sup>11</sup>.

Sądy orzekające w tej sprawie powołały się na wyrok holenderskiego Sądu Najwyższego z dnia 9 maja 2008r.<sup>12</sup> W wyroku tym analizowano konsekwencje podatkowe wiążące się z udzieleniem pożyczki wspólnikowi przez jego spółkę córkę<sup>13</sup>. Spółka, której dotyczył ten wyrok chciała pomniejszyć swoje przychody o straty związane z udzieleniem pożyczki spółce matce. Pożyczka ta została udzielona bez jakiegokolwiek zabezpieczenia, nie doszło też do potwierdzenia warunków spłaty pożyczki w formie pisemnej, gdyż strony nie zawarły umowy na piśmie. Majątek spółki matki będącej pożyczkobiorcą składał się głównie z udziałów spółki córki będącej pożyczkobiorcą. W konsekwencji pożyczka mogła być spłacana przede wszystkim ze środków pochodzących z dywidend wypłacanych przez spółkę córkę. Sądu Najwyższy uznał, że podmioty niepowiązane nie zdecydowałyby się na udzielenie pożyczki na takich warunkach, gdyż była ona związana ze zbyt dużym ryzykiem po stronie pożyczkodawcy. Zdaniem Sądu Najwyższego jedyną przyczyną udzielania pożyczki były powiązania istniejące między spółkami. Sąd Najwyższy argumentował, że

---

<sup>10</sup> Wyrok Sądu Apelacyjnego w Arnhem z dnia 15 marca 2011r., sygn. 10/00431, <http://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:GHARN:2011:BP9846> [dostęp 12 sierpnia 2016r.].

<sup>11</sup> N. Huisman, *Dutch...*, op. cit., s. 661-662.

<sup>12</sup> Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 maja 2008r., sygn. 43.849 <http://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:HR:2008:BD1108> [dostęp 12 sierpnia 2016r.].

<sup>13</sup> S.Blough, E.Sporcken, B.Middelkoop, L.Fedina *Practical implications from four Dutch Supreme Court rulings, U.S. characterization of intercompany debt instruments*, Tax Management Transfer Pricing Report 2012, nr 24, s. 1286-1293.

jeśli spółka córka udziela pożyczki spółce matce ponosząc ryzyko, które - co do zasady - nie byłoby akceptowane przez niezależne podmioty to, musi zdawać sobie sprawę z tego, że działa w interesie spółki matki. Dlatego też strata spowodowana brakiem spłaty pożyczki nie może być zaliczana do kosztów podatkowych<sup>14</sup>.

X BV uznała, że powoływanie się przez sądy orzekające w jej sprawie na wyrok Sądu Najwyższego dotyczący udzielenia pożyczki przez spółkę córkę spółce matce jest całkowicie bezzasadne. Ryzyko ponoszone przez spółkę odpowiedzialną solidarnie z innymi spółkami powiązanymi za spłatę kredytu udzielonego całej grupie kapitałowej różni się bowiem do ryzyka, jakie ponosiła spółka córka udzielająca pożyczki spółce matce w stanie faktycznym, który był przedmiotem analizy Sądu Najwyższego. W konsekwencji, X BV postanowiła zaskarżyć niekorzystny dla siebie wyrok sądu II instancji do Sądu Najwyższego. Okazało się jednak, że argumenty X BV nie przekonały Sądu Najwyższego, który podzielił stanowisko sądów orzekających w Arnhem<sup>15</sup>.

Sąd Najwyższy uznał, że X BV zdecydowała się na ponoszenie odpowiedzialności solidarnej nie dla własnej korzyści, ale z uwagi na powiązania łączące ją ze spółką matką. Zdaniem sądu tylko istnieniem powiązań między spółkami można tłumaczyć tak nierozważną decyzję podjętą przez X BV. Sąd Najwyższy argumentował, że to powiązania istniejące między X BV a A Holding BV doprowadziły do tego, że X BV zaakceptowała znacznie większe ryzyko niż ryzyko, które ponosiłaby zaciągając indywidualnie pożyczkę w banku. Co istotne, Sąd Najwyższy zasugerował, że wydatki związane z koniecznością spłaty kredytu przez X BV jako podmiot odpowiedzialny solidarnie nie powinny pomniejszać przychodów tej spółki niezależnie od tego, czy za ponoszenie odpowiedzialności solidarnej przewidziane zostałyby wynagrodzenie, czy też nie. Sąd Najwyższy stwierdził bowiem, że nawet gdyby spółki ponoszące odpowiedzialność solidarną otrzymywały z tego tytułu wynagrodzenie to i tak nie doszłoby do wyeliminowania ryzyka, którego nie

---

<sup>14</sup> L. Wijtvlit, M. Ruijschop, *The Dutch Extreme Default Risk Loan: A New Dimension in International Debt/Equity Mismatches*, Intertax 2012, nr 11, s. 621-631.

<sup>15</sup> Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 1 marca 2013r., sygn. Nr. 11/01985, <http://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:HR:2013:BW6520>, [dostęp 12 sierpnia 2016r.].

zaakceptowałyby podmioty niezależne znajdujące się w sytuacji porównywalnej z sytuacją X BV. Właśnie to stwierdzenie Sądu Najwyższego wzbudziło najwięcej kontrowersji.

### **3. WEWNĄTRZGRUPOWE PORĘCZENIA I GWARANCJE, A ZASADA DŁUGOŚCI RAMIENIA**

---

Wyrok Sądu Najwyższego Holandii wydany w sprawie X BV został skrytykowany przez osoby zajmujące się problematyką cen transferowych. Argumentowano, że Sąd Najwyższy nie miał podstaw do twierdzenia, że ryzyko ponoszone przez X BV było tak wysokie, że żadna ze spółek niezależnych nie zdecydowałaby się na ponoszenie tego ryzyka i to niezależnie od wysokości przyznawanego z tego tytułu wynagrodzenia. Podkreślano, że holenderski Sąd Najwyższy nie przedstawił żadnych argumentów, które uzasadniałyby tezę o braku możliwości ustalenia opłaty należnej X BV za zobowiązanie się do ponoszenia odpowiedzialności solidarnej na zasadach zgodnych z zasadą długości ramienia<sup>16</sup>.

Z pewnością powyższe zarzuty można podzielić. Nie można argumentować, że ustalenie opłaty zgodnie z zasadami długości ramienia nie jest możliwe, tylko dlatego, że dana umowa nie jest zawierana przez podmioty niepowiązane. Spółki należące do grup kapitałowych stosunkowo często dokonują transakcji, które nie są dokonywane przez podmioty niezależne, a mimo to przyjmuje się, że ustalenie wysokości wynagrodzenia zgodnie z zasadą długości ramienia jest możliwe. Podmioty powiązane mogą bowiem ustalać ceny na warunkach odbiegających od warunków rynkowych (rozumianych, jako warunki uzgadniane w umowach zawieranych przez podmioty niezależne) uwzględniając przy ich kalkulacji różnego rodzaju czynniki wynikające z istniejących powiązań<sup>17</sup>. Jest to uzasadnione zwłaszcza wówczas, gdy podmioty niezależne w praktyce nie decydują się na zawieranie danego rodzaju transakcji. Taka sytuacja ma miejsce na przykład w wypadku umów cash-poolingowych, które nie są zawierane przez spółki niepowiązane<sup>18</sup>. Mimo braku

---

<sup>16</sup> B. Damsma, K. Łukosz, *No Deduction Allowed for Loss under Cross-Guarantee*, International Transfer Pricing Journal 2013, nr 4, s. 294-298, Journals IBFD [dostęp 16 lipca 2016r.].

<sup>17</sup> J. Pustuł, *Umowy o podziale kosztów a ustalenie ceny transferowej*, Toruński Rocznik Podatkowy 2013, 128-135.

<sup>18</sup> J. Pustuł, *Cash-pooling - konsekwencje w podatku od towarów i usług oraz podatku od czynności cywilnoprawnych (cz. I)*, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 2015, nr 4, s. 8-13.

transakcji cash-polingowych zawieranych przez spółki niezależne sądy sprawdzają, czy warunki ustalone przez spółki powiązane dokonujące tego rodzaju transakcji uwzględniają zasadę długości ramienia. Na możliwość badania warunków stosowanych przez spółki uczestniczące w systemie cash pooling pod takim właśnie kątem zwrócił uwagę sąd administracyjny w Norwegii w sprawie ConocoPhillips<sup>19</sup>.

Holenderski Sąd Najwyższy z pewnością nie powinien być też sugerować, że umowa kredytu parasolowego nie może być zawarta na warunkach uwzględniających zasadę długości ramienia skoro podmioty niezależne nie zawierają umów o kredyt parasolowy i nie decydują się na ponoszenie odpowiedzialności za spłatę kredytu na zasadach odpowiedzialności solidarnej. Każde ryzyko podejmowane przez strony umowy, w tym ryzyko związane z udzielaniem poręczeń lub gwarancji, można bowiem wycenić (a przynajmniej można podjąć starania, aby taką wycenę przeprowadzić). Próbę dokonania tego rodzaju wyceny podjęły na przykład sądy kanadyjskie<sup>20</sup>. Sprawa, którą analizowały te sądy dotyczyła spółki amerykańskiej posiadającej spółkę zależną z siedzibą w Kanadzie – General Electric Capital Canada (GECC). Spółka amerykańska udzieliła swojej spółce córce poręczenia, przy czym poręczenie to miało charakter odpłatny i zostało ustalone w wysokości 1% poręczanej kwoty rocznie. Kanadyjskie organy podatkowe kontrolujące spółkę GECC uznały, że poręczenie udzielone przez spółkę matkę nie powinno mieć charakteru odpłatnego, gdyż nie prowadzi do uzyskania przez spółkę córkę żadnych wymiernych korzyści. W konsekwencji zakwestionowano zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów GECC kwoty wynagrodzenia zapłaconego spółce matce za udzielenie poręczenia. Sądy orzekające w tej sprawie były innego zdania. Dokładnie przeanalizowały wskaźniki finansowe spółek powiązanych, w tym wpływ udzielonych poręczeń na poprawę zdolności kredytowej spółki będącej pożyczkobiorcą, i uznały, że gdyby spółka matka nie udzieliła gwarancji rating spółki córki zostałyby obniżony. W konsekwencji koszty związane

<sup>19</sup> Wyrok w sprawie ConocoPhillips Skandinavia AS & Norske ConocoPhillips AS v. Oljeskattekontoret, LB-2009-081881, <http://www.tpweek.com/assets/pdf/ConocoPhillips.pdf> [dostęp 12 sierpnia 2016r.].

<sup>20</sup> Por. wyrok w sprawie General Electric Capital Canada Inc. v. The Queen z dnia 4 grudnia 2009r., 2009 TCC 563, <http://www.canlii.org/en/ca/tcc/doc/2009/2009tcc563/2009tcc563.html> [dostęp 11 sierpnia 2016r.] oraz wyrok z dnia 15 grudnia 2010r., sądu II instancji utrzymującego go w mocy: The Queen v. General Electric Capital Canada Inc., 2010 FCA 344, <http://www.canlii.org/en/ca/fca/doc/2010/2010fca344/2010fca344.html> [dostęp 11 sierpnia 2016r.].

z zaciągnięciem pożyczki byłyby wyższe. W wyniku tego uznano, że pobieranie wynagrodzenia za udzielenie poręczenia było uzasadnione i zgodne z zasadą długości ramienia<sup>21</sup>.

#### 4. PODSUMOWANIE

---

Sądy holenderskie, które orzekały w sprawie X BV, nie analizowały umowy kredytu parasolowego pod kątem zasady długości ramienia, gdyż spełnianie standardów wynikających z tej zasady nie było istotą rozstrzyganego sporu. Z uwagi na specyficzne uregulowania prawne obowiązujące w Holandii, sądy koncentrowały się na ustaleniu, czy decyzja o ponoszeniu odpowiedzialności solidarnej przez X BV była wynikiem powiązań istniejących ze spółką matką. Mimo to wyroki, które zapadły w Holandii mogą być ostrzeżeniem dla polskich spółek, które korzystają z finansowania parasolowego.

Polskie spółki, które planują zawarcie umowy kredytu parasolowego lub które w takim systemie finansowania już uczestniczą, przede wszystkim powinny zdawać sobie sprawę z tego, że umowa kredytu parasolowego może być oceniana przez pryzmat zasady długości ramienia. Taka możliwość istnieje mimo tego, że umowa zawierana jest z niezależną instytucją finansową. Umowa kredytu parasolowego jest bowiem nie tylko źródłem nawiązania określonych relacji prawnych między spółkami powiązаныmi, a bankiem. Trzeba pamiętać o tym, że spółki powiązane zawierając umowę kredytu parasolowego zobowiązują się również - względem siebie - do ponoszenia odpowiedzialności solidarnej. Sposób ukształtowania relacji między spółkami powiązаныmi może być poddawany ocenie pod kątem zgodności z zasadą długości ramienia.

Na pewno nie można z góry przyjmować, że już sama decyzja o ponoszeniu odpowiedzialności solidarnej przez spółki powiązane narusza zasadę długości ramienia. Nie można też zgodzić się z poglądem holenderskiego Sądu Najwyższego, że nie jest możliwe ustalenie wynagrodzenia za ponoszenie odpowiedzialności solidarnej w sposób adekwatny do ponoszonego ryzyka.

---

<sup>21</sup> Por. J. Pustuł, *Nieodpłatne poręczenia i gwarancje – jak ustalać przychód z nieodpłatnych świadczeń*, Przegląd Podatkowy 2013, nr 5, s. 25-32.

Bez wątpienia zasady ponoszenia odpowiedzialności solidarnej przez spółki powiązane mogą być ukształtowane w sposób zgodny z zasadną długości ramienia. Ważne jest jednak to, aby spółki zawierające umowy o kredyt parasolowy umiały wskazać korzyści, jakie uzyskują w związku ze skorzystaniem z tego rodzaju finansowania i to nie tylko korzyści uzyskiwanych przez grupę kapitałową jako całość, ale też przez każdą ze spółek indywidualnie. (Warto przy tym zauważyć, że korzyści uzyskiwane przez spółki nie zawsze muszą być bezpośrednio związane z otrzymaniem środków pochodzących z kredytu. Może się zdarzyć, że dana spółka uzyska korzyść polegającą na możliwości wykorzystywania środków własnych na prowadzenie działalności gospodarczej, a nie przeznaczania tych środków na finansowanie innych członków grupy, w szczególności spółek do siebie zależnych). Spółki zawierające umowę o kredyt parasolowy powinny też ocenić ryzyko towarzyszące odpowiedzialności solidarnej (ryzyko powinno być oceniane indywidualnie przez każdą ze spółek powiązanych) wskazując zarówno czynniki, które prowadzą do zwiększenia, jak i do zmniejszenia tego ryzyka. Dopiero po przeanalizowaniu korzyści i ryzyka wiążącego się ze skorzystaniem z umowy kredytu parasolowego można ocenić, czy spółki powiązane (wszystkie lub niektóre) powinny otrzymywać za ponoszenie odpowiedzialności solidarnej wynagrodzenie, a jeśli tak to, którzy członkowie grupy powinni ponosić ciężar zapłaty takiego wynagrodzenia. Dopiero wówczas można też spróbować ustalić wysokość tego wynagrodzenia. Trzeba jednocześnie pamiętać o tym, że sytuacja poszczególnych grup kapitałowych może być całkowicie inna – inne mogą być zarówno korzyści uzyskiwane przez poszczególne spółki powiązane w związku z korzystaniem z finansowania parasolowego, jak i ryzyka przez nie ponoszone. Różnić może się też pozycja poszczególnych spółek będących członkami grupy - nawet w obrębie tej samej grupy kapitałowej.

**SUMMARY**

**Tax Issue Related to Group Financing - Umbrella Loan Agreements**

Finding proper sources of financing is an important element of the business strategy. Some corporate groups decide to receive financing from external sources including umbrella loan agreements with unrelated financial institutions. Acquiring financing as a group of companies allows related parties to obtain funds from banks under more favorable conditions than would be possible for each of them on a stand-alone basis. Under umbrella agreements, banks provide funding to a group of companies on the condition that all group members are jointly and severally liable for the full amount of the credit facility. The obligation to pay jointly and severally may have tax implication for related parties. The author examines Dutch case on intercompany loan and its practical implications, focusing on the transfer pricing perspective.

**Key words:** umbrella loan agreement, corporate groups, the arm's length principle, liability, guarantee

**Słowa kluczowe:** umowa kredytu parasolowego, podmioty powiązane, zasada długości ramienia, odpowiedzialność, gwarant



---

# KONTROWERSJE WOKÓŁ WYKŁADNI ART. 82 UST. 1 ORAZ UST. 2 USTAWY O PODATKU AKCYZOWYM - PROBLEM OKREŚLENIA KRĘGU PODMIOTÓW UPRAWNIONYCH DO ŻĄDANIA ZWROTU AKCYZY

---

MICHAŁ TORUŃSKI<sup>®</sup>

---

## SPIS TREŚCI

---

1. Wprowadzenie .....	208
2. Stan normatywny .....	210
3. Zagadnienie prawidłowej implementacji - przegląd stanowisk i argumentów.....	212
4. Wnioski.....	215

---

## 1. WPROWADZENIE

---

Celem artykułu jest zwrócenie uwagi na rozbieżności, które objawiły się w orzecznictwie sądownoadministracyjnym w przedmiocie wykładni art. 82 ust. 1 oraz ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym<sup>1</sup>, a konkretnie na kontrowersje odnośnie do określenia kręgu podmiotów uprawnionych do żądania zwrotu akcyzy w sytuacji dostawy wewnątrzwspólnotowej bądź eksportu wyrobów akcyzowych, od których akcyza została zapłacona na terytorium kraju.

Przywołane przepisy nie pozostawiają wątpliwości, co znajduje się również poza wskazanym sporem, że w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej albo eksportu wyrobów akcyzowych, od których akcyza została zapłacona na terytorium kraju, zwrot akcyzy przysługuje podatnikowi, który dokonał dostawy wewnątrzwspólnotowej, bądź

---

\* Michał Toruński, doktorant w Katedrze Postępowania Karnego Wydziału Prawa i Administracji, Uniwersytetu Jagiellońskiego, e-mail: [michal.torunski@uj.edu.pl](mailto:michal.torunski@uj.edu.pl)

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 roku o podatku akcyzowym (Dz.U.2014.752 j.t.), dalej jako ustawa p.a

eksportu tych wyrobów akcyzowych oraz podmiotowi, który nabył te wyroby od podatnika i dokonał ich dostawy wewnątrzspółnotowej lub eksportu.

Niejasną kwestią wydaje się być natomiast odpowiedź na pytanie, czy do zwrotu akcyzy są legitymowane również inne podmioty uczestniczące w „łańcuchu akcyzowym”, jak dalsi pośrednicy w obrocie wyrobami akcyzowymi, którzy posiadają niezbędne dokumenty potwierdzające zapłatę akcyzy na terenie kraju. Chodzi tu o uczestników sceny gospodarczej, którzy - przykładowo - kupują wyroby akcyzowe w kraju od podmiotu nie będącego podatnikiem akcyzy, który z kolei nabył je (z akcyzą zawartą w cenie tych wyrobów) od podatnika podatku akcyzowego, a następnie dokonują wewnątrzspółnotowej dostawy tych wyrobów.

Wskazana kontrowersja rysuje się wyraźnie na tle prawa unijnego, dyrektywy 2008/118/WE<sup>2</sup>, które nie zawiera ograniczenia zwrotu podatku ze względu na rodzaj podmiotu, od którego nastąpiło nabycie opodatkowanego wyrobu akcyzowego, co wyraźnie czyni polska ustawa. Tym samym, w istocie omawiany spór orzeczniczy sprowadza się do zagadnienia prawidłowej implementacji dyrektywy dotyczącej podatku akcyzowego, a przesądzenie tej kwestii implikuje ewentualne dalsze rozważania w przedmiocie możliwości bezpośredniego powoływania się na jej uregulowania.

Większościowe stanowisko judykatury, powołując się przede wszystkim na literalne brzmienie art. 82 ust. 1 oraz ust. 2 ustawy p.a. oraz aprobując przy tym sposób, w jaki polski ustawodawca dokonał transpozycji unormowań dyrektywy 2008/118/WE, opowiada się za zawężającą wykładnią tych przepisów, co w konsekwencji prowadzi do konstatacji odmawiającej dalszym pośrednikom prawa zwrotu akcyzy<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> Dyrektywa Rady 2008/18/WE z dnia 16 grudnia 2008 roku w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U.UE L z dnia 14 stycznia 2009 r.), dalej jako dyrektywa 2008/118/WE.

<sup>3</sup> Zob. m.in. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 stycznia 2014 roku, sygn. I FSK 284/13, LEX nr 1449673, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 25 października 2012 roku, sygn. III SA/Łd 617/12, LEX nr 1234719, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 8 grudnia 2015 roku, sygn. I SA/Kr 1267/15, Rzeczposp. Pod 2016/25/9, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 30 września 2015 roku, sygn. I SA/Kr 1135/15, LEX nr 1821561. Zapatrywanie takie potwierdza również wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 stycznia 2014 roku, sygn. I FSK 284/13, LEX nr 1449673.

Tym niemniej, przy okazji dyskusji w interesującym nas tutaj obszarze nie można lekceważyć głosów judykatury oraz przedstawicieli nauki prawa, którzy jednoznacznie wskazują, że przeprowadzona implementacja dyrektywy 2008/118/WE jest niepełna, a tym samym nieprawidłowa, co powoduje naruszenie zasady proporcjonalności, a także pozbawia prawo unijne efektywności<sup>4</sup>. W rezultacie, utrzymuje się w ramach tej grupy poglądów - przy bezpośrednim powołaniu na unormowania dyrektywy - że do zwrotu akcyzy winni być także legitymowani kolejni pośrednicy w obrocie wyrobami akcyzowymi, jeśli - rzecz oczywista - będą dysponować odpowiednimi dokumentami.

## 2. STAN NORMATYWNY

---

Zgodnie z art. 82 ust. 1 ustawy p.a., w przypadku dostawy wewnątrzspółnotowej wyrobów akcyzowych, od których akcyza została zapłacona na terytorium kraju, przysługuje zwrot akcyzy:

- 1) podatnikowi, który dokonał dostawy wewnątrzspółnotowej tych wyrobów akcyzowych, albo
- 2) podmiotowi, który nabył te wyroby akcyzowe od podatnika i dokonał ich dostawy wewnątrzspółnotowej

na pisemny wniosek złożony do właściwego naczelnika urzędu celnego wraz z dokumentami potwierdzającymi zapłatę akcyzy na terytorium kraju.

W analogiczny sposób został ukształtowany krąg legitymowanych podmiotów dysponujących omawianym uprawnieniem do zwrotu podatku w przypadku eksportu wyrobów akcyzowych (art. 82 ust. 2 ustawy p.a.)<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 stycznia 2014 roku, sygn. I FSK 231/13, LEX nr 1444569, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 listopada 2012 roku, sygn. III SA/Wa 631/12, LEX nr 1249673, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 5 sierpnia 2015 roku, sygn. III SA/Po 1914/14, LEX nr 1772559, S. Parulski, *Akcyza. Komentarz*, wydanie III, *komentarz do art. 82*, LEX/el, nb 1, a także odnośnie wykładni przepisów dyrektywy 92/12/EWG: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 września 2011 roku, sygn. III SA/Wa 381/11, LEX nr 1129834 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 grudnia 2013 roku, sygn. I GSK 280/12, LEX nr 1528821.

<sup>5</sup> Należy jednak zwrócić uwagę, że w przypadku eksportu wyrobów akcyzowych ustawodawca określa roczny termin do złożenia wniosku do właściwego naczelnika urzędu celnego.

Biorąc pod uwagę przytoczone regulacje, należy stwierdzić, że w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy bądź eksportu wyrobów akcyzowych, od których akcyzę zapłacono na terytorium kraju, polski ustawodawca w sposób sztywny (enumeratywny) określa krąg podmiotów, które mają prawo żądać zwrotu akcyzy. Przepisy polskiej ustawy zezwalają na złożenie odpowiedniego wniosku o zwrot podatku wyłącznie podatnikowi oraz pierwotnemu nabywcy wyrobów po zakończeniu procedury zawieszenia poboru akcyzy, czyli pierwszemu pośrednikowi w „łańcuchu” obrotu wyrobów akcyzowych, odmawiając tego prawa kolejnym, „dalszym” pośrednikom w obrocie tymi wyrobami na terenie kraju. Należy przy tym zastrzec, że chodzi w tym przypadku o podatnika w sensie formalnym, a więc osobę fizyczną, osobę prawną oraz jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, która dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą (art. 13 ust. 1 ustawy p.a.), czyli innymi słowy podmiot zobowiązany do zapłaty podatku, nie zaś o podmiot, który faktycznie ponosi ciężar akcyzy, czyli konsumenta.

Jeżeli zaś wziąć pod uwagę prawo unijne, wypada w kontekście problemu sygnalizowanego w tej pracy wyeksponować dwa uregulowania.

W myśl punktu 28 Preambuły<sup>6</sup> do dyrektywy 2008/118/WE, w przypadkach gdy wyroby akcyzowe po ich dopuszczeniu do konsumpcji w jednym państwie członkowskim są przechowywane do celów handlowych w innym państwie członkowskim, należy ustalić, że podatek akcyzowy jest wymagalny w tym drugim państwie członkowskim.

Tym samym, wymaga podkreślenia okoliczność, że za sprawą przywołanego uregulowania „ustawodawca unijny”, obok reguły jednokrotnego poboru akcyzy w miejscu ostatecznej konsumpcji<sup>7</sup>, wprowadza zasadę zwrotu podatku, która została rozwinięta w art. 33 ust. 6 tej dyrektywy, zgodnie z którym podatek akcyzowy zostaje na wniosek zwrócony lub umorzony w państwie członkowskim, w którym miało miejsce dopuszczenie do konsumpcji, jeśli właściwe organy w tym drugim państwie członkowskim uznały, że stał się on wymagalny

---

<sup>6</sup> Preambuły aktów unijnych nie mają mocy prawnie wiążącej (zob. choćby stanowisko ETS - obecnie TSUE - wyrażone w tym przedmiocie w sprawie C-134/08 Hauptzollamt Bremen przeciwko J.E. Tyson Parketthandel GmbH hanse j.), tym niemniej niejednokrotnie akcentuje się ich fundamentalne znaczenie w procesie wykładni prawa unijnego. Na temat roli preambuły w procesie interpretacji prawa unijnego zob. szczegółowo S. Scherpers, *The Legal Force of the Preamble to the EEC Treaty*, (1981) 6, *European Law Review*.

<sup>7</sup> Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie w sprawie III SA/Wa 631/12.

i został pobrany w tym państwie członkowskim. Należy jednocześnie zaobserwować, że prawo unijne nie przewiduje ograniczenia zwrotu podatku ze względu na rodzaj podmiotu, od którego nastąpiło nabycie opodatkowanego wyrobu akcyzowego

Przytoczone regulacje prawa krajowego oraz porządku unijnego wskazują, że dyskusja w przedmiocie prawidłowości transpozycji dyrektywy 2008/118/WE do prawa polskiego, a tym samym zgodności uregulowania polskiej ustawy z rozwiązaniami unijnymi, jest w pełni uzasadniona.

### **3. ZAGADNIENIE PRAWIDŁOWEJ IMPLEMENTACJI - PRZEGLĄD STANOWISK I ARGUMENTÓW**

---

#### **3.1 Konceptje wyrażające zapatrywanie o zgodności art. 82 ust. 1 oraz ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z prawem unijnym**

Jak już wskazano w początkowym fragmencie pracy, część sądów administracyjnych opowiada się za stanowiskiem, zgodnie z którym polski ustawodawca w sposób prawidłowy dokonał transpozycji unormowań dyrektywy 2008/118/WE do prawa polskiego, co implikuje wniosek, że przepis art. 82 ust.1 oraz ust. 2 ustawy o podatku akcyzowy jest zgodny z przepisami prawa unijnego .

Jak już wskazano w początkowym fragmencie pracy, część sądów administracyjnych opowiada się za stanowiskiem, zgodnie z którym polski ustawodawca w sposób prawidłowy dokonał transpozycji unormowań dyrektywy 2008/118/WE do prawa polskiego, co implikuje wniosek, że przepis art. 82 ust.1 oraz ust. 2 ustawy o podatku akcyzowy jest zgodny z przepisami prawa unijnego<sup>8</sup>.

U podstaw takiego rozumowania leży przede wszystkim przekonanie o charakterze dyrektyw - instrumentu harmonizacji prawa państw członkowskich Unii Europejskiej - jako aktu prawnego wiążącego państwa wyłącznie co do celów, jakie powinny zostać osiągnięte, pozostawiającego im jednocześnie swobodę co do metod ich osiągnięcia<sup>9</sup>. Tym samym, organy stosujące prawo winny tak dalece, jak jest to możliwe interpretować prawo krajowe w świetle

---

<sup>8</sup> Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi w sprawie III SA/Łd 617/12.

<sup>9</sup> Na temat charakteru prawnego dyrektyw zob. m.in. A. Wróbel, *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, Tom I, Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s. 63 - 72.

celów dyrektywy, natomiast zagadnienie określenia w jakich sytuacjach i na jakich warunkach, na wniosek zainteresowanej osoby, właściwe organy państwa mogą zezwolić na zwrot lub umorzenie podatku akcyzowego - w myśl tego stanowisko - pozostawione zostało do określenia państwowemu członkowskim, które posiadają w tym zakresie swobodę wynikającą z przyznanego im prawa ustanawiania własnych procedur dotyczących tych kwestii<sup>10</sup>.

Podkreśla się zatem w ramach tego zapytywania, że dyrektywa nie wprowadza ograniczeń, które by nie pozwalały ustawodawcy krajowemu wskazywać podmiotów, które mogą ubiegać się o zwrot podatku<sup>11</sup>. Przepis ten wskazuje jedynie, że ustawodawca krajowy miał obowiązek wprowadzenia do krajowego systemu prawnego przepisów umożliwiających uzyskanie zwrotu akcyzy, co uczynił za sprawą art. 82 ust. 1 oraz ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym.

Ustawodawca krajowy ma możliwość wprowadzenia takich ograniczeń, które doprowadzą do zapobiegania nadużyciom w sposób, który nie doprowadzi do dyskryminacji podmiotów gospodarczych. Ograniczenie kręgu podmiotów legitymowanych do ubiegania się o zwrot akcyzy tylko do podatników i podmiotów, które nabyły wyroby akcyzowe bezpośrednio od podatnika, umożliwia, jak wymaga tego wprost dyrektywa w art. 11, skuteczną weryfikację zasadności wniosków o zwrot akcyzy i zapobiega nadużyciom w tym zakresie. Rozwiązanie takie nie pozostaje również w sprzeczności z zasadą niedyskryminacji, która została wyrażona w pkt 10 Preambuły dyrektywy, gdyż każdy podmiot, który chce dokonać dostawy wewnątrzspółnotowej wyrobów akcyzowych może na takich samych warunkach nabywać te wyroby od podatnika i następnie ubiegać się o zwrot podatku akcyzowego, co prowadzi do wniosku, że uregulowanie art. 82 ust. 1 oraz ust. 2 polskiej ustawy nie różnicuje wyrobów krajowych i wyrobów pochodzących z innych państw UE<sup>12</sup>.

### **3.2 Koncepcje negujące prawidłowość implementacji uregulowań dyrektywy 2008/118/WE do prawa polskiego**

Na przeciwnym biegunie w stosunku do poglądów przedstawionych powyżej należy umiejscowić wypowiedzi judykatury oraz doktryny, które akcentują, że krajowy ustawodawca

<sup>10</sup> Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie w sprawie I SA/Kr 1267/15.

<sup>11</sup> Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie I FSK 284/13.

<sup>12</sup> Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie I FSK 284/13.

nieprawidłowo implementował przepisy dyrektywy 2008/118/WE do prawa polskiego, w sposób nieuprawniony zawężając krąg podmiotów mogących się ubiegać o zwrot akcyzy. Powoduje to konieczność bezpośredniego stosowania prawa unijnego.

Wśród wielu argumentów pojawiających się po stronie zwolenników zarysowanej koncepcji podczas dyskusji w przedmiocie kształtu regulacji art. 82 ust. 1 oraz ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym na czoło należy wysunąć zapatrywanie, zgodnie z którym art. 33 ust. 6 dyrektywy precyzyjnie określa warunki, które muszą być spełnione, ażeby mogło dojść do zwrotu podatku akcyzowego, a wśród tych warunków nie sposób odszukać wymogu nabycia wyrobu akcyzowego przez podmiot występujący o zwrot akcyzy od podmiotu będącego podatnikiem akcyzy<sup>13</sup>.

Zestawiając zatem treść przepisu dyrektywy z unormowaniem polskiej ustawy, wypada dojść do konstatacji, że przepis krajowy jest sprzeczny z art. 33 ust. 6 dyrektywy horyzontalnej, gdyż zawęża krąg podmiotów uprawnionych do zwrotu podatku akcyzowego do podmiotów, które nabyły wyroby akcyzowe od takiego podatnika<sup>14</sup>. Wskazany przepis dyrektywy nie zawiera w ogóle ograniczenia zwrotu podatku ze względu na rodzaj podmiotu, od którego nastąpiło nabycie opodatkowanego wyrobu akcyzowego. Z treści tego przepisu aktu unijnego wynika wyłącznie, że zwrot akcyzy następuje, gdy wyrób będący przedmiotem wysyłki do innego państwa członkowskiego został opodatkowany w państwie wysyłki. Nie ma przy tym znaczenia ile razy i kto dokonał obrotu tym wyrobem w państwie wysyłki<sup>15</sup>.

Takiego ograniczenia nie przewidują również przepisy art. 9 i art. 11 dyrektywy, które zezwalają krajowemu prawodawcy jedynie na ustanawianie własnych procedur zwrotu i umorzenia oraz takich mechanizmów, które będą zapobiegać uchylaniu się od opodatkowania i nadużyciom. Owo ustanawianie własnych procedur zwrotu i mechanizmów zapobiegawczych mieści się w ramach pozostawionej organom krajowym swobody wyboru form i środków dla realizacji celów dyrektywy, ale swoboda ta nie obejmuje już ograniczenia w stosunku do regulacji aktu unijnego kręgu podmiotów uprawnionych do otrzymania zwrotu podatku<sup>16</sup>. Prawo unijne upoważnia tym samym poszczególne państwa członkowskie do wprowadzania własnych procedur dotyczących zwrotu akcyzy, jednakże procedury te nie

<sup>13</sup> Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie w sprawie III SA/Wa 631/12.

<sup>14</sup> Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie I FSK 231/13.

<sup>15</sup> Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie w sprawie III SA/Wa 631/12.

<sup>16</sup> Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu w sprawie III SA/Po 1914/14.

mogą powodować, że zwrot w ogóle nie będzie możliwy dla pewnej kategorii dostawców (w rozpatrywanym przypadku kolejnych pośredników w obrocie wyrobami akcyzowymi)<sup>17</sup>.

Rozwiązanie przyjęte przez krajowego ustawodawcę zawęża zatem uprawnienia wynikające wprost z dyrektywy, co prowadzi do pozbawienia prawa unijnego efektywności, umożliwiając zwrot zapłaconego na terytorium kraju podatku akcyzowego tylko niektórym podmiotom, dopuszcza opodatkowanie akcyzą tego samego wyrobu w dwóch państwach członkowskich oraz unicestwia zasadę opodatkowania w kraju konsumpcji wyrażoną w motywie 28 dyrektywy<sup>18</sup>.

Przyjęcie takiego założenia w połączeniu z obserwacją, w myśl której przepisy dyrektywy 2008/118/WE są jasne i precyzyjne, przewidując zasadę jednokrotnego poboru podatku akcyzowego w miejscu konsumpcji wyrobu akcyzowego oraz zasadę zwrotu akcyzy, prowadzi do wniosku, że dla dalszych pośredników w obrocie wyrobami akcyzowymi źródłem uprawnień w zakresie zwrotu akcyzy mogą, a wręcz powinny być uregulowania dyrektywy 2008/118/WE

---

#### 4. WNIOSKI

---

Zasygnalizowany w tej pracy problem rozbieżności w przedmiocie wykładni art. 82 ust. 1 oraz ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym oraz uregulowań dyrektywy 2008/118/WE nie jest wyłącznie teoretyczny, a trzeba wyrazić przekonanie, że może mieć bardzo poważne skutki praktyczne, bowiem zagadnienie, jaki podmiot ma prawo do zwrotu akcyzy jest bezsprzecznie bezpośrednio związane ze stabilnością finansów publicznych. Nie chodzi przy tym o kwestię techniki legislacyjnej, co o znacznie poważniejszy problem wykładni prawa unijnego, a w konsekwencji prawidłowej implementacji unormowań dyrektywy dotyczącej podatku akcyzowego do prawa krajowego.

W opisanym sporze wydaje się, że wypada skłonić się w stronę zwolenników poglądu negujące prawidłowość implementacji uregulowań dyrektywy 2008/118/WE do prawa polskiego. Przede wszystkim należy zgodzić się z apologetami tego stanowiska, że prawo

---

<sup>17</sup> S. Parulski, *Akcyza...*, *op. cit.*

<sup>18</sup> Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu w sprawie III SA/Po 1914/14.



unijne nie zawiera ograniczenia zwrotu podatku akcyzowego ze względu na rodzaj podmiotu, od którego nastąpiło nabycie opodatkowanego wyrobu akcyzowego, a wprowadzenie takiej restrykcji przez krajowego ustawodawcę przekracza przyznaną mu swobodę ustanawiania własnych procedur zwrotu tego podatku<sup>19</sup>, co prowadzi do nieuprawnionego zawężenia kręgu podmiotów mogących się ubiegać o zwrot akcyzy, a w efekcie pozbawia prawo unijne efektywności.

Nadto, trzeba podkreślić, że przy interpretacji przepisów unijnej dyrektywy należy mieć w szczególności na względzie podstawową zasadę, która legła u podstaw harmonizacji podatku akcyzowego, a to zasadę zwrotu podatku, której rozwinięcie znajduje się w art. 33 ust. 6 aktu unijnego, co przesądza, że wszelkie jej uregulowania, a tym samym przepisy krajowe - w zgodzie z zasadą prounijnej wykładni - winno się wyklądać w świetle tej zasady.

Wypada w tym miejscu podnieść, że odnotowana w tej pracy dysharmonia orzecznicza sądów administracyjnych jest niepokojąca nie tylko - o czym była już mowa - z punktu widzenia fiskalnego, ale także, co równie istotne, z perspektywy pewności prawa oraz jednolitości jego stosowania. Z tych względów wydaje się zasadnym zwrócić się na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>20</sup> przez skład orzekający w konkretnej sprawie sądowoadministracyjnej o podjęcie przez Naczelny Sąd Administracyjny uchwały zawierającej rozstrzygnięcie przedstawionego problemu, który w mojej ocenie jest zagadnieniem prawnym budzącym poważne wątpliwości, tym bardziej przecież że przeciwstawne stanowiska, o których była mowa w tej pracy, prezentowane są nie tylko na poziomie Wojewódzkich Sądów Administracyjnych, ale także w obrębie samego Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Nie można również wykluczyć konieczności sięgnięcia przez polski sąd po instrument pytania prejudycjalnego do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, bowiem - jak wskazano - wykładnia przepisów dyrektywy 2008/118/WE budzi w tym przypadku wątpliwości<sup>21</sup>.

---

<sup>19</sup> W przedmiocie zakresu swobody ustanawiania własnych procedur por. m.in. A. Wróbel, *Stosowanie...*, *op.cit.*, s. 71 - 72.

<sup>20</sup> Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 roku - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (j.t. Dz.U.2012.270).

<sup>21</sup> Na temat warunków zadawania pytań prejudycjalnych przez sądy administracyjne oraz zaobserwowanej w tym zakresie praktyki zob. m.in. S. Biernat, *Pytania prejudycjalne sądów administracyjnych do Europejskiego Trybunału*

SUMMARY

**The controversy surrounding the interpretation of Article 82. 1 and 2 of the Act of excise duty - the problem of determining the circle of persons entitled to demand reimbursement of excise duty**

The paper aims at presenting the controversy surrounding the interpretation of Article 82. 1 and 2 of the the Act of excise duty, precisely discussing the problem of determining the circle of persons entitled to demand reimbursement of excise duty. According to Article 82.1 of the Act of excise duty, in the case of the intra-Community delivery of excise goods on which the excise duty has been paid, the following shall be eligible for the excise duty reimbursement: 1) the excise duty payer who has effected the intra-Community delivery of said excise goods; or 2) the entity which has acquired said excise goods from the excise duty payer and effected their intra-Community delivery;- on written application submitted to the competent head of a customs office with documents confirming that the excise duty has been paid in the territory of the country. In brief, the core of the matter lies in answering the question whether other persons than those specified in that provision are entitled to demand reimbursement of excise duty. Presented controversy draws up clearly in the light of EU law, Directive 2008/118/WE, which doesn't give the unequivocal answer. The discussion contained herein focuses on the problem of correct interpretation of the EU Directive and, in consequence, the question of proper implementation of its provisions in Polish law. The article presents inconsistent opinions of the administrative courts on the subject mentioned above focusing on arguments underlying those judgements.

**Key words:** excise tax, return of excise tax, authorised entities

**Słowa kluczowe:** Podatek akcyzowy, Zwrot akcyzy, Uprawnione podmioty

---

# OCHRONA PODATNIKA DZIAŁAJĄCEGO W DOBREJ WIERZE W NIEMIECKIM PRAWIE PODATKOWYM A MOŻLIWE KIERUNKI ZMIAN POLSKIEGO PRAWA PODATKOWEGO

---

PAWEŁ SELERA\*

---

## SPIS TREŚCI

---

1. Wstęp.....	218
2. Geneza i rozwój doktryny chroniącej podatnika działającego w dobrej wierze.....	219
3. Źródła niemieckiej klauzuli chroniącej podatnika działającego w dobrej wierze – klauzula ogólna w niemieckiej Ordynacji podatkowej .....	220
4. Klauzule w szczegółowym prawie podatkowym: podatek dochodowy.....	221
5. Klauzule w szczegółowym prawie podatkowym: podatek od towarów i usług .....	222
6. Dobra wiara w polskim prawie podatkowym .....	231
7. Podsumowanie i wnioski.....	233

---

## 1. WSTĘP

---

Celem niniejszego opracowania jest analiza instytucji ochrony podatnika działającego w dobrej wierze na gruncie niemieckiego prawa podatkowego. Zakres i metodologia ochrony praw podatnika działającego w dobrej wierze stosowana w niemieckim prawie podatkowym zostanie zestawiona z fragmentarycznymi elementami tej instytucji funkcjonującymi w polskim prawie podatkowym.

---

\* Paweł Selera, doktor nauk prawnych, Instytut Społeczno-Prawny Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej im. Angelusa Silesiusa w Wałbrzychu, e-mail: pawel.selera@googlemail.com

## 2. GENEZA I ROZWÓJ DOKTRYNY CHRONIĄCEJ PODATNIKA DZIAŁAJĄCEGO W DOBREJ WIERZE

---

Koncepcja dobrej wiary (*bona fides*) znana była już w prawie rzymskim. Dobra wiara w znaczeniu, jakim nadali rzymianie temu pojęciu była pewną miarą etyczną, miarą postępowania w określonych stosunkach prawnych. Dobra wiara była również tłumaczona jako wzajemne zaufanie stron, a także jako wyraz zasady słuszności i sprawiedliwości (*aequitas*). Praktyczne podejście rzymskich prawników do analizowanych problemów powodowało, że odwoływanie się do dobrej wiary występowało w związku z rozwiązywaniem konkretnego problemu prawnego, nie zaś systematyzowaniem tej zasady w ogólne pojęcia<sup>1</sup>.

Koncepcję tę zaczęto także stosować w obszarze prawa podatkowego. Niewątpliwie swoistą „karierę” instytucja ta zawdzięcza Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej<sup>2</sup>. Trybunał wielokrotnie podkreślał znaczenie tej instytucji zwłaszcza w obszarze podatku od wartości dodanej w szczególności w zakresie badania prawa do odliczenia podatku naliczonego, czy też prawa do zastosowania zwolnienia z opodatkowania z tytułu eksportu towarów, jaki i wewnątrzspółnotowych dostaw towarów.

Rozwój doktryny dotyczącej ochrony podatnika działającego w dobrej wierze w zakresie odliczenia podatku naliczonego zapoczątkował wyrok w sprawach połączonych *Optigen i in.*<sup>3</sup>, zaś w kolejnych orzeczeniach Trybunał precyzował i rozwijał zakres tej klauzuli<sup>4</sup>. Przyczynę do rozwoju doktryny dobrej wiary stanowiły tzw. przestępstwa karuzelowe, występujące niestety na szeroką skalę także w polskich realiach.

Niezależnie jednak od orzecznictwa TSUE niektóre państwa członkowskie wprowadziły i stosowały w prawie krajowym tego typu klauzule znacznie wcześniej.

---

<sup>1</sup> K. Doliwa, *Dobra wiara jako wyrażenie języka prawnego*, Monitor Prawniczy 2008, nr 6, s. 302.

<sup>2</sup> Dalej jako Trybunał lub TSUE.

<sup>3</sup> Wyrok TSUE z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych *Optigen Ltd (C-354/03)*, *Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03)* i *Bond House Systems Ltd (C-484/03)* przeciwko *Commissioners of Customs & Excise*, ECR [2006] I-00483.

<sup>4</sup> Obszernie na temat w polskiej literaturze ostatnio zwłaszcza: D. Dominik-Ogińska, *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (1) (2) i (3)*, Przegląd Podatkowy 2013, nr 7, 8 i 9.

### 3. ŹRÓDŁA NIEMIECKIEJ KLAUZULI CHRONIĄCEJ PODATNIKA DZIAŁAJĄCEGO W DOBREJ WIERZE – KLAUZULA OGÓLNA W NIEMIECKIEJ ORDYNACJI PODATKOWEJ

---

Na gruncie niemieckiego prawa podatkowego klauzula ochrony podatnika działającego w dobrej wierze funkcjonuje w postaci ochrony praw sumiennego (rzetelnego) handlowca (kupca) - *Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns*. Jej źródłem upatruje się w prawie handlowym, gdzie swoje umocowanie ma w § 347 niemieckiego kodeksu spółek handlowych<sup>5</sup> (*Handelsgesetzbuch*). Zgodnie z § 347 ust. 1 HGB: „Kto w ramach transakcji handlowej, która po jego stronie jest transakcją handlową kupna, zobowiązany jest do zachowania wobec innych staranności, powinien dochować staranności wymaganej od sumiennego kupca”<sup>6</sup>.

Przed analizą klauzul ochrony praw podatnika działającego w dobrej wierze funkcjonujących na gruncie poszczególnych przepisów niemieckiego szczegółowego prawa podatkowego należy zwrócić uwagę na ogólną klauzulę dotyczącą tej problematyki występującą na gruncie niemieckiej Ordynacji podatkowej<sup>7</sup> (*Abgabenordnung*) w postaci zasady słuszności. Zgodnie z § 227 AO: „Organy podatkowe mogą umorzyć zobowiązanie podatkowe w całości albo w części, jeżeli pobranie podatku w danym przypadku byłoby sprzeczne z zasadą słuszności; przy zachowaniu takich samych przesłanek zapłacone już kwoty mogą zostać zwrócone albo zaliczone na poczet przyszłych należności”<sup>8</sup>. Zasada słuszności jako forma ochrony dobrej wiary przypomina w tym przypadku rzymską *aequitas*.

Ta ogólna i bardzo pojemna klauzula ochrony dobrej wiary może być indywidualną podstawą rozstrzygnięcia lub jest zestawiana z analogicznymi klauzulami obowiązującymi na gruncie niemieckiego szczegółowego prawa podatkowego,

---

<sup>5</sup> Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das durch Artikel 4 des Gesetzes vom 31. März 2016 (BGBl. I S. 518) geändert worden ist., dalej jako HGB

<sup>6</sup> Tłumaczenie własne.

<sup>7</sup> Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 3. Dezember 2015 (BGBl. I S. 2178) geändert worden ist., dalej jako AO

<sup>8</sup> Tłumaczenie przyjęte za „polską wersją językową” wyroku TSUE z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG przeciwko Finanzamt Malchin*, ECR [2008] I-00771.

zwłaszcza niemieckiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>9</sup> (*Körperschaftsteuergesetz*, dalej: KStG) oraz ustawy o podatku od towarów i usług<sup>10</sup> (*Umsatzsteuergesetz*<sup>11</sup>; dalej: UStG).

#### 4. KLAUZULE W SZCZEGÓŁOWYM PRAWIE PODATKOWYM: PODATEK DOCHODOWY

---

Klauzula ochrony podatnika działającego w dobrej wierze w postaci ochrony kupca zachowującego należyłą sumienność (staranność) uregulowana została w § 14 KStG, który jest przepisem szczególnym poświęconym grupom podatkowym<sup>12</sup>. Przepis dotyczy konstrukcji grup podatkowych, gdy spółkami zależnymi w ramach grupy podatkowej (*Organgesellschaft*) są spółka akcyjna lub spółka komandytowo-akcyjna. Jednym z warunków utworzenia grupy podatkowej dla celów KStG jest zawarcie umowy o transfer zysków (*Gewinnabführungsvertrag*) w rozumieniu § 291 ust. 1 ustawy o akcjach<sup>13</sup> (*Aktiengesetz*) w wyniku której, spółki zależne w ramach grupy będą przekazywać swój cały zysk spółce dominującej w ramach grupy. Stosownie do § 14 KStG umowa o transfer zysków będzie uznana za wywołującą skutki prawne, jeśli

---

<sup>9</sup> *Körperschaftsteuergesetz* in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 2. November 2015 (BGBl. I S. 1834) geändert worden ist.

<sup>10</sup> *Umsatzsteuergesetz* in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), das zuletzt durch Artikel 11 u. 12 des Gesetzes vom 2. November 2015 (BGBl. I S. 1834) geändert worden ist.

<sup>11</sup> Obecne podtrzymywanie sformułowania *Umsatzsteuer* (podatek od obrotu, obrotowy) ma w dużej mierze walor historyczny i nawiązuje do długiej tradycji podatku obrotowego w Niemczech, który obecnie pomimo dawnej nazwy jest klasycznym podatkiem od wartości dodanej. Tłumaczenie sformułowania *Umsatzsteuer* nie powinno być więc dosłowne, ponieważ wprowadza w błąd polskiego Czytelnika. Tłumaczenie *Umsatzsteuer* powinno odpowiadać nazwie podatku funkcjonującego w danym państwie, będącego implementacją Dyrektywy 2006/112 obowiązującej wszystkie państwa unijne. W przeciwnym razie może dojść do nieporozumień i nieścisłości. Niestety polskie tłumaczenia „niemieckich” wyroków zapadłych przed TSUE także odnoszą się do pojęcia *podatek obrotowy/ustawa o podatku obrotowym*. Szerzej: P. Selera, *Podatek VAT w Niemczech. Analiza. Orzecznictwo. Interpretacje*, Wrocław 2014, s. 31/32.

<sup>12</sup> W Niemczech grupę podatkową tak dla celów podatku dochodowego, podatku od towarów i usług, jak i innych obszarów opodatkowania określa się sformułowaniem *Organschaft*. Dosłowne tłumaczenie tego pojęcia prowadzi do niejasności, stąd mając na uwadze cel i zakres instytucji, której dotyczy, musi być tłumaczone jako grupa podatkowa. Dopiero wówczas uzyskuje sens z punktu widzenia polskiego Czytelnika. Szerzej na temat trafności tłumaczeń sformułowań języka prawnego: W. Ch. Lohse, *Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht*, Kolonia 1999, s. 203 i n.

<sup>13</sup> *Aktiengesetz* vom 6. September 1965 (BGBl. I S. 1089), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2015 (BGBl. I S. 2565) geändert worden ist.

odprowadzony zysk lub wyrównana strata opiera się na bilansie rocznym, który zawiera nieprawidłowe wartości pozycji bilansowych, jeśli między innymi błędy przy sporządzaniu bilansu przy zachowaniu staranności sumiennego kupca nie mogły zostać stwierdzone.

## 5. KLAUZULE W SZCZEGÓŁOWYM PRAWIE PODATKOWYM: PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG

---

### 5.1 Zakres zastosowania koncepcji ochrony dobrej wiary

Najszerze zastosowanie ma jednak klauzula ochrony podatnika działającego w dobrej wierze ustanowiona w UStG. Dotyczy ona co prawda bezpośrednio podatnika dokonującego dostaw wewnątrzspółnotowych, lecz ma znacznie szersze zastosowanie. Co istotne jej zgodność z prawem unijnym analizował TSUE w wyroku w sprawie *Netto Supermarkt*<sup>14</sup>, co będzie jeszcze przedmiotem dalszej pogłębionej analizy.

Zwolnienie dla dostaw wewnątrzspółnotowych przewiduje § 4 nr 1 lit. b UStG, zaś szczegóły określa § 6a UStG. Wymogi dokumentacyjne i katalog dowodów potwierdzających fakt dokonania dostawy wewnątrzspółnotowej określono w rozporządzeniu wykonawczym do UStG<sup>15</sup> (*Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung*, UStDV - § 17a – 17c UStDV).

Zgodnie z § 6a UStG podatnik jest zobligowany do udowodnienia faktu dokonania dostawy wewnątrzspółnotowej. Na podstawie § 17c UStDV podatnik musi udowodnić za pomocą dokumentacji, przesłanki pozwalające zastosować zwolnienie dla dostawy wewnątrzspółnotowej, jak i właściwość i ważność numeru VAT-UE nabywcy. Przesłanki te muszą, w sposób jednoznaczny do zweryfikowania, wynikać z dokumentacji podatkowej. Należy jednak podkreślić, iż dowody z ksiąg i dokumentów nie są – na podstawie zmienionego orzecznictwa niemieckiego Federalnego Sądu

---

<sup>14</sup> Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG przeciwko Finanzamt Malchin*, ECR [2008] I-00771.

<sup>15</sup> Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 434), die zuletzt durch Artikel 6 der Verordnung vom 22. Dezember 2014 (BGBl. I S. 2392) geändert worden ist.

Finansowego (*Bundesfinanzhof*, dalej: BFH<sup>16</sup>) – materialnoprawnymi przesłankami zwolnienia. Dlatego też obowiązuje następująca metodologia weryfikowania zasadności zwolnienia dla dostawy wewnątrzspółnotowej:

1) podatnik powinien za pomocą dowodów z ksiąg i dokumentów wskazanych w § 17a – 17c UStDV udowodnić prawo do zwolnienia. Jeśli dokumentacja ta jest prowadzona to zasadniczo przysługuje zwolnienie, przy czym urząd finansowy ma prawo do weryfikacji dokumentów. Jeśli organ podatkowy stwierdzi, że dowody są niekompletne, niewłaściwe bądź istnieje wątpliwość co do ich autentyczności, to wówczas organ podatkowy jest uprawniony do zakwestionowania prawa do zwolnienia, jeśli prawo do zwolnienia nie istnieje obiektywnie i nie jest zagwarantowana ochrona uzasadnionych oczekiwań prawnych;

(2) jeśli nie są spełnione przesłanki dowodowe wskazane w UStDV dostawa będzie itak podlegała zwolnieniu, jeżeli oczywiste jest, że zrealizowano materialne przesłanki dostawy wewnątrzspółnotowej (dowód obiektywny). Dowód obiektywny nie może być przeprowadzony, jeżeli dostawca brał udział w ukrywaniu obowiązku opodatkowania nabycia wewnątrzspółnotowego;

(3) w sytuacji braku spełnienia materialnych przesłanek dostawy wewnątrzspółnotowej zwolnienie może być mimo to zagwarantowane w oparciu o zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań prawnych (§ 6a ust. 4 UStG)<sup>17</sup>, jeśli podatnik posiada inne dowody z ksiąg i z dokumentów i nie naruszył zasady należytej ostrożności wymaganej od rzetelnego handlowca<sup>18</sup>. Są to zwłaszcza przypadki, gdy nabywca przedłożył dostawcy sfałszowane dokumenty potwierdzające fakt dokonania dostawy, czego dostawca nie mógł stwierdzić dochowując należytej staranności wymaganej w danych warunkach.

<sup>16</sup> Wyrok BFH z dnia 6 grudnia 2007 r. V R 3/06, BStBl II 2009, s. 203.

<sup>17</sup> J. Englisch, *Nachweispflichten und Vertrauensschutz bei innergemeinschaftlichen Lieferungen*, UR 2008, s. 481.

<sup>18</sup> Podkreślił to np. BFH w wyroku z dnia 14 listopada 2012, XI R 8/11, BFH/NV 2013, s. 596. Zob. w tym kontekście także W. Widmann, *Über den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im Umsatzsteuerrecht*, UR 2006, s. 108 oraz P. Selera, *Wpływ unijnej zasady proporcjonalności na polskie regulacje w zakresie podatku od towarów i usług* [w:] H. Litwińczuk (red.) *Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym*, Warszawa 2011.



W zakresie dostaw wewnątrzspółnotowych § 6a ust. 4 UStG zawiera przepis dotyczący ochrony uzasadnionych oczekiwań sformułowany w następujący sposób: „Jeśli przedsiębiorca<sup>19</sup> potraktował daną dostawę jako zwolnioną od podatku, pomimo że określone w ust. 1 przesłanki nie zostały spełnione, to należy taką dostawę uznać za zwolnioną od podatku, jeżeli skorzystanie ze zwolnienia od podatku było oparte na fałszywych informacjach przedstawionych przez nabywcę, a przedsiębiorca nawet przy zachowaniu staranności sumiennego kupca nie mógł o tym wiedzieć. W takim przypadku na nabywcy ciąży zobowiązanie podatkowe w zakresie niezapłaconego podatku”<sup>20</sup>.

Niemiecka regulacja ustanawiająca zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań była – przed wyrokiem TSUE w sprawie *Netto Supermarkt* – niekiedy przedmiotem krytyki jako naruszająca zasadę neutralności VAT<sup>21</sup>. Jak podkreśla się w literaturze choć ochrona dobrej wiary na wzór § 6a ust. 4 UStG nie ma swojego odpowiednika na gruncie Dyrektywy 2006/112, to jej potwierdzenie można odnaleźć w orzecznictwie Trybunału także w kontekście dostaw wewnątrzspółnotowych<sup>22</sup>.

Jakie kryteria musi spełnić podatnik, by móc skorzystać z ochrony uzasadnionych oczekiwań, zależy od okoliczności faktycznych. Istotne będzie to, czy transakcja dotyczy towarów szczególnie narażonych na oszustwa podatkowe, w jakiej formie dokonano płatności, jak i czy nabywca był wcześniej znany dostawcy<sup>23</sup>. W przypadku zagwarantowania dostawcy prawa do zastosowania zwolnienia, podatek należny – z uwagi na brak spełnienia przesłanek pozwalających na zastosowanie zwolnienia – będzie obciążał nabywcę. Także i to założenie nie znajduje odzwierciedlenia w prawie unijnym, choć jest akceptowane (sugerowane) w takich sytuacjach przez Trybunał.

---

<sup>19</sup> Do pojęcia podatnika odnosi się § 2 UStG, który określa podatnika jako przedsiębiorcę (*Unternehmer*), pomimo, iż niemieckojęzyczna wersja Dyrektywy 2006/112 odnosi się do pojęcia podatnika (*Steuerpflichtiger*). Z uwagi na fakt, iż polska ustawa o podatku od towarów i usług posługuje się pojęciem podatnika, w dalszej części opracowania będę używał sformułowania jednolitego „podatnik”, choć prawo niemieckie konsekwentnie posługuje się pojęciem przedsiębiorcy.

<sup>20</sup> Tłumaczenie za polską wersją językową wyroku TSUE w sprawie *Netto Supermarkt*.

<sup>21</sup> Przykłady takich poglądów podaje w swoim opracowaniu: J. F. Kurzenberger, *Nachweisproblematik bei innergemeinschaftlichen Lieferungen*, Nordstedt 2009, s. 55.

<sup>22</sup> Zgodność niemieckiej klauzuli dobrej wiary potwierdził bezpośrednio TSUE w wyroku w sprawie *Netto Supermarkt*, lecz także pozytywnie odniósł się do tej koncepcji Trybunał zwłaszcza w wyrokach *Teleos* (wyrok TSUE z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 *Teleos i inni*, ECR [2007] I-7797), czy *Euro Tyre* (wyrok TSUE z dnia 16 grudnia 2010 r. w sprawie C-430/09 *Euro Tyre Holding*, ECR [2010] I-13335).

<sup>23</sup> J. Englisch [w] K. Tipke/J. Lang, *Steuerrecht*, Kolonia 2013, s. 961.

Obecnie postuluje się nawet wdrożenie podobnej konstrukcji prawnej na poziomie unijnym. W moim przekonaniu regulacja niemiecka wychodzi naprzeciw oczekiwaniom podatników i warto rozważyć jej wprowadzenie także w Polsce. Nastąpiłoby wówczas przeniesienie koncepcji ochrony podatnika działającego w dobrej wierze (choćby w przypadku WDT) z poziomu stosowania prawa na poziom jego stanowienia. Jest to niezwykle istotne zwłaszcza z uwagi na fakt, że transakcje wewnątrzspółnotowe – co podkreśla zresztą sam TSUE – są szczególnie narażone na oszustwa podatkowe.

Co istotne – jak zaznacza niemiecka administracja podatkowa - koncepcja ochrony podatnika działającego w dobrej wierze ma zastosowanie także wówczas, gdy podatnik wskazał nieważny numer VAT-UE kontrahenta, jednak nie mógł tej nieważności (nieaktualności) rozpoznać dochowując należytej staranności (np. kraj nabywcy stwierdził po dokonaniu dostawy nieważność numeru VAT-UE nabywcy z mocą wsteczną). Niestety w tym zakresie polscy podatnicy mają niekiedy problem z uwzględnieniem stawki 0%, w sytuacji, gdy dokonano identyfikacji kontrahenta w systemie VIES (a więc nie w ramach przewidzianego ustawowo mechanizmu<sup>24</sup>, co jest zresztą przy wielu dostawach nierealne), a następnie okazało się (w skutek retroaktywnego wyrejestrowania nabywcy przez kraj UE dla niego właściwy), że nabywca w momencie dostawy nie dysponował ważnym numerem VAT-UE. Warto wskazać przy tym na korzystny wyrok NSA<sup>25</sup> potwierdzający prawo do zastosowania

<sup>24</sup> Zgodnie z art. 97 ust. 17 ustawy o podatku od towarów i usług (dalej: u.p.t.u.) „Naczelnik urzędu skarbowego lub wyznaczona przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych jednostka organizacyjna, na wniosek zainteresowanego, potwierdza zidentyfikowanie określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju albo informuje o braku takiego potwierdzenia. Zainteresowanym może być podatnik, o którym mowa w art. 15, lub osoba prawna, która nie jest takim podatnikiem, mający interes prawny w uzyskaniu potwierdzenia”.

<sup>25</sup> Wyrok NSA z dnia 23 listopada 2012 r. (I FSK 2178/11) dotyczący prawa podatnika do zastosowania stawki 0% z tytułu WDT, na podstawie wydruku ze strony KE (strony VIES) wygenerowanego po dokonaniu dostawy potwierdzającego ważność numeru VAT UE nabywcy, w sytuacji, gdy informacja ta w rzeczywistości była nieaktualna (spółka została wyrejestrowana przed dokonaniem dostawy). Organy podatkowe oraz Sąd I instancji uznały, że podatnik nie dopełnił warunków uprawniających do korzystania ze stawki 0%, zaś wystarczającą przesłanką zakwestionowania prawa do zastosowania 0% stawki podatku VAT był brak należytej staranności w weryfikacji odbiorcy polegający na tym, że podatnik nie zweryfikował swojego kontrahenta na zasadach określonych w art. 97 u.p.t.u. Naczelny Sąd Administracyjny jednak uznał: „Skoro na stronie internetowej KE w dniach 3 kwietnia 2009 r. i 4 czerwca 2009 r., znajdowała się jeszcze informacja potwierdzająca aktywność kontrahenta czeskiego to trudno wywodzić, że taka informacja nie znajdowała się w maju 2009. Niezrozumiałe jest w tej sytuacji stanowisko Sądu I instancji, że strona nie przeprowadziła skutecznego przeciwdowodu w zakresie istnienia ważnego numeru VAT-UE w maju 2009 r. Jednak zaraz NSA dodał: Oczywiście nie można przeceniać znaczenia strony internetowej KE (...) Nie może być ona zatem podstawowym źródłem weryfikacji aktywności numeru kontrahenta z innego kraju członkowskiego. Mimo tych zastrzeżeń NSA przyznał

stawki 0 %, choć Sąd odniósł się w tym wyroku do problemu braku aktywności numeru VAT-UE w związku ze wstecznym wyrejestrowaniem podatnika, gdy dostawy były dokonywane w ramach dłuższej współpracy, a kontrahent podatnika został uprzednio zweryfikowany w sposób określony w art. 97 ust. 17 ustawy o podatku od towarów i usług.<sup>26</sup>

## 5.2. Wyrok Trybunału w sprawie *Netto Supermarkt* – akceptacja klauzuli

W sprawie tej Trybunał zmierzył się z następującym pytaniem prawnym, którego skutkiem było zastosowanie niemieckiej klauzuli dobrej wiary z § 6a ust. 4 UStG:

„Czy regulacje prawa wspólnotowego dotyczące zwolnienia od podatku wywozu towarów do państwa trzeciego sprzeciwiają się przyznaniu przez państwo członkowskie zwolnienia od podatku ze względów słuszności, gdy przesłanki zwolnienia nie zostały spełnione, jednakże podatnik nie mógł o tym wiedzieć nawet przy zachowaniu staranności sumiennego kupca?”

Sprawę przed Trybunałem zainicjował spór pomiędzy firmą *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG* (dalej: Netto) a niemieckimi organami podatkowymi, które zakwestionowały prawo do zastosowania zwolnienia z VAT z tytułu eksportu towarów, uznając, iż dokumentacja celna będąca podstawą zwolnienia została sfałszowana. Netto poprosiło w 1998 r. Główny Urząd Celny w Neubrandenburg o weryfikację, czy stempel celny nr 73 i formularze celne, na których był naniesiony, są autentyczne. Główny Urząd Celny pierwotnie zaprzeczył fałszerstwu, lecz później zakomunikował przedsiębiorstwu, że

---

podatnikowi prawo do skorzystania ze stawki 0 %, lecz zwrócił przy tym uwagę na okoliczności faktyczne podnosząc: Nie można wymagać od podatnika aby do zweryfikowania każdej transakcji wykorzystywał uprawnienie wynikające z art. 97 ust.17 -19 ustawy o VAT i zwracał się do naczelnika urzędu skarbowego o potwierdzenie zidentyfikowania podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych w sytuacji w której dostawa wewnątrzspółnotowa nie jest pierwszą transakcją z określonym kontrahentem ale kolejną z wielu, zawartą w ramach trwającej od dłuższego czasu współpracy, a kontrahent został wcześniej zweryfikowany w trybie określonym w art. 97 ust.17 -19 ustawy o VAT. W takiej sytuacji pomocniczo posłużyć może strona internetowa KE”.

<sup>26</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. tekst jedn.: z 2011 r., nr 177, poz. 1054)., dalej jako u.p.t.u.

kolejna analiza potwierdziła, iż przedłożone dokumenty są sfałszowane. Urząd Finansowy doszedł zarazem do wniosku, że przedsiębiorstwo jest obowiązane do zapłaty podatku, ponieważ nie było w stanie przedłożyć rzetelnych dowodów potwierdzających eksport. Ponadto niemiecki organ podatkowy wskazał, iż Netto powinno było wykryć fałszerstwo dokumentów i zapobiec, przy zachowaniu stosownej rzetelności, trwającemu wiele lat oszustwu podatkowemu. Niezależnie od powyższego urząd finansowy podkreślił, iż fakt, że Netto przyczyniło się do wyjaśnienia stanu faktycznego, nie miało wpływu na wymiar kwoty podatku, którą spółka zobowiązana jest zapłacić.

Na wstępie swych rozważań TSUE zwrócił uwagę, iż w świetle art. 15 pkt 2 VI Dyrektywy<sup>27</sup> (obecnie art. 147 Dyrektywy 2006/112<sup>28</sup>) to do kompetencji państw członkowskich należy określenie warunków pozwalających na zastosowanie zwolnienia z podatku VAT dla dostaw wewnątrzspółnotowych. Jednakże, jak podkreślił Trybunał, należy przypomnieć, iż państwa członkowskie wykonując kompetencje powierzone im przez prawo wspólnotowe (unijne) muszą przestrzegać ogólnych zasad stanowiących integralną część wspólnotowego porządku prawnego. Trybunał podniósł, iż chodzi w szczególności o zasadę pewności prawa i proporcjonalności, a także o zasadę ochrony zaufania<sup>29</sup>. W świetle zasady proporcjonalności państwa członkowskie powinny stosować środki krajowe pozwalające realizować określone wewnętrzne cele, które w jak najmniejszym stopniu naruszałyby cele i zasady prawa wspólnotowego. Dlatego też – jak podkreślił TSUE - zgodne z prawem jest działanie państw członkowskich starających się możliwie jak najskuteczniej chronić interesy fiskalne państwa, jednak działania te nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne dla realizacji określonych celów.

---

<sup>27</sup> Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicono podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. UE L 145 z 13.06.1977, s. 1 z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23).

<sup>28</sup> Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1 z późn. zm.).

<sup>29</sup> Także wcześniej Trybunał odnosił się do tych ogólnych zasad prawa unijnego w kontekście podatku VAT: Zwłaszcza wyrok TSUE z dnia 18 grudnia 1997 r., sprawy połączone: Garage Molenheide BVBA (C-286/94), Peter Schepens (C-340/95), Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95) i Sanders BVBA (C-47/96) przeciwko Belgische Staat, [1997] ECR I-7281.

Następnie Trybunał zwrócił uwagę na fakt, iż w zakresie podatku VAT to dostawca jest dłużnikiem podatku VAT, mimo, iż podatek ten w ostateczności obciąża finalnego odbiorcę towarów (konsumenta), który jest ekonomicznym podmiotem podatku. Dlatego też - zdaniem Trybunału - wskazany w art. 15 VI Dyrektywy cel, zapobieganie oszustw podatkowych, usprawiedliwia między innymi nakładanie wyższych wymagań na dostawcę. Jednocześnie Sąd podkreślił, iż podział ryzyka pomiędzy dostawcę a administrację podatkową w obliczu oszustwa popełnionego przez osobę trzecią musi być jednak zgodny z zasadą proporcjonalności. Ten postulat nie jest spełniony, gdy system podatkowy czyni odpowiedzialnym jedynie dostawcę z tytułu zaległego podatku VAT, niezależnie od tego, czy był on zaangażowany w oszustwa podatkowe nabywcy. W tym sensie TSUE podzielił pogląd wyrażony w tej sprawie przez Rzecznika Generalnego, który w swej opinii podkreślił, iż wyraźnie nieproporcjonalne jest obciążanie podatnika zaległymi kwotami podatku VAT, które były spowodowane oszukańczym działaniem osób trzecich, na które nie miał on żadnego wpływu<sup>30</sup>.

Z drugiej strony - co podkreślił Trybunał powołując się na wcześniejsze orzecznictwo - nie jest sprzeczne z prawem UE żądanie od dostawcy, ażeby podjął on wszelkie środki, których w granicach rozsądku można od niego oczekiwać, w celu stwierdzenia, że dokonana przez niego transakcja (obróć) nie prowadzi do jego udziału w oszustwie podatkowym<sup>31</sup>. W konsekwencji fakt, iż dostawca działał w dobrej wierze, podjął wszelkie możliwe środki i jego udział w oszustwie podatkowym należy wykluczyć są ważnymi kryteriami przy dokonywaniu weryfikacji, czy powinien on uiścić zaległy podatek VAT. Sprzeczne jest natomiast z zasadą pewności prawa, jeśli państwo członkowskie, ustaliło kryteria formalne dla zwolnienia przy wywozie towarów poza terytorium Wspólnoty, między innymi ustalając listę dokumentów, które należy przedłożyć właściwym organom podatkowym i które to wcześniej zatwierdziły te dowody jako uprawniające dostawcę do stosowania zwolnienia podatkowego, a następnie zobowiązują dostawcę do zapłaty zaległego podatku VAT, jeśli okaże się, że w efekcie oszustwa podatkowego popełnionego przez nabywcę, o którym dostawca nie

<sup>30</sup> Opinia Rzecznika Generalnego przedstawiona w dniu 25 października 2007 r. w sprawie C-271/06 *Netto Supermarkt GmbH Co. OHG przeciwko Finanzamt Machin*, Nb 45.

<sup>31</sup> Wyrok TSUE z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 *The Queen, na wniosek Teleos plc i inni przeciwko Commissioners of Customs & Excise*, [2007] ECR I-07797.

wiedział i nie mógł wiedzieć, warunki zwolnienia nie są w rzeczywistości spełnione<sup>32</sup>. Rzecznik Generalny w opinii wskazał między innymi sprawę *Kittel*, gdzie Trybunał podniósł:

„handlowcy, którzy podejmują wszelkie środki, których można być od nich oczekiwać w granicach rozsądku, aby zapewnić, że ich transakcje nie są powiązane z oszustem podatkowym, ani nie są uczestnikami oszustwa na gruncie podatku VAT, lub innego oszustwa, muszą być w stanie polegać na legalności tychże transakcji bez ryzyka utraty prawa do odliczenia podatku naliczonego”<sup>33</sup>.

Zdaniem Trybunału, dostawca musi mieć możliwość polegania na zgodności z prawem transakcji, którą podejmuje, bez ryzyka utraty prawa do zwolnienia podatkowego, jeśli - tak jak w rozpatrywanej sprawie - nawet zachowując ostrożność rzetelnego handlowca nie jest w stanie rozpoznać, że w rzeczywistości nie zostały spełnione przesłanki dla zwolnienia w podatku VAT, ponieważ przedłożone przez nabywcę dowody wywozu towarów poza Wspólnotę (obecnie Unię) były sfałszowane.

Trybunał odrzucił także argumentację przedstawicieli rządu Niemiec, stwierdzając, iż nie można z uwagi na różne cele, budowę i zasady regulacji wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, automatycznie stosować orzecznictwa Trybunału dotyczącego prawa celnego, zgodnie z którym podmiot niebędący w stanie wykazać spełnienia przesłanek umorzenia przywozowych lub wywozowych należności celnych musi ponieść tego konsekwencje niezależnie od swojej dobrej wiary<sup>34</sup>.

Trybunał nie uznał natomiast za konieczne wdawanie się w polemikę co do zakresu zastosowania zasady ochrony praw podatników działających w dobrej wierze, uznając jej szerokie obowiązywanie. Do tej kwestii szerzej odniósł się jednak Rzecznik *Mazák* podkreślając, iż choć niemieckie regulacje podatkowe odnoszą się *explicite* do wewnątrzspółnotowej dostawy towarów nie widzi żadnych powodów, aby nie

---

<sup>32</sup> Tamże.

<sup>33</sup> Wyrok TSUE z dnia 6 lipca 2007 r., w sprawach połączonych: C-439/04 i C-440/04, *Axel Kittel przeciwko państwu belgijskiemu* (C-439/04) i *Państwo belgijskie przeciwko Recolta Recycling SPRL* (C-440/04), ECR [2006] I-06161.

<sup>34</sup> Zwłaszcza wyroki TSUE: z dnia 13 listopada 1984 r. w sprawach połączonych 98/83 i 230/83 *Van Gend & Loos NV i Expeditiebedrijf Wim Bosman BV przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich*, ECR [1984] 3763 oraz z dnia 18 stycznia 1996 r. w sprawie C-446/93 *SEIM - Sociedade de Exportação e Importação de Materiais Lda przeciwko Subdirector-Geral das Alfândegas*, ECR [1996] Rec. s. I-73.

stosować ustanowionej w nich zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań oraz dobrej wiary także w przypadku eksportu towarów<sup>35</sup>. Dalej stwierdził wręcz, że nakładanie obowiązku zapłaty podatku VAT z tytułu eksportu towarów na podatnika działającego w dobrej wierze w okolicznościach faktycznych, takich jak w niniejszej sprawie, w stosunku do zwolnienia podatnika z obowiązku zapłaty podatku dokonującego wewnątrzspółnotowej dostawy towarów w tych samych okolicznościach zakładających oszustwo osoby trzeciej może być nawet niezgodne z zasadą równości<sup>36</sup>.

Konkludując TSUE stwierdził, iż art. 15 pkt 2 VI Dyrektywy „(...) należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on przyznaniu przez państwo członkowskie zwolnienia od podatku od wartości dodanej związanego z wywozem towarów poza terytorium Wspólnoty Europejskiej, gdy przesłanki tego zwolnienia nie są spełnione, lecz gdy podatnik nie mógłby sobie z tego zdawać sprawy, nawet przy dołożeniu wszelkiej staranności sumiennego kupca, ze względu na sfalszowanie dowodu wywozu przedstawionego przez nabywcę”.

Sformułowanie tezy komentowanego wyroku może sugerować, że państwo członkowskie może zaniechać wymiaru i poboru podatku *a posteriori*. Wydaje się jednak, że istnieją silne argumenty przemawiające za tym, że odstąpienie od wymiaru i poboru podatku z zastosowaniem stawki innej niż zerowa jest nie tylko prawem, ale i obowiązkiem państwa członkowskiego<sup>37</sup>.

Warto także podkreślić, że w sprawie *Netto Supermarkt* pisemne wyjaśnienia sformułował także Rząd RP. Przedstawiciele polskiego rządu wyrazili pogląd, iż odpowiedź na sformułowane przez niemiecki sąd pytanie prejudycjalne powinna być pozytywna tj. prawo unijne zabrania stosowania przez państwa członkowskie regulacji pozwalających na zagwarantowanie zwolnienia w podatku VAT przy wewnątrzspółnotowej dostawie towarów (eksportcie) na zasadzie słuszności, w przypadku wskazanym w UStG. Przedstawiciele rządu polskiego podnieśli, iż nie można zagwarantować zwolnienia przy eksportcie towarów, jeżeli nie są spełnione warunki

<sup>35</sup> Opinia Rzecznika Generalnego..., *op.cit.*, Nb 50.

<sup>36</sup> Opinia Rzecznika Generalnego..., *op.cit.*, Nb 52.

<sup>37</sup> K. Lasiński-Sulecki, Komentarz do wyroku TS z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG v Finanzamt Malchin, Zb. Orz. 2008, s. I-771 [w:] W. Nykiel, A. Złasiński (red.), Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych. Komentarz, Warszawa 2014, s. 1286.

formalne pozwalające uznać dostawę towarów za eksport. Podzielając wiele argumentów podniesionych przez przedstawicieli rządu Niemiec w szczególności wskazano, iż art. 15 pkt 2 VI Dyrektywy nie zezwala na derogację ze względu na zasady słuszności, czy ochronę podatników działających w dobrej wierze. Ponadto podniesiono, iż należy wziąć pod uwagę ochronę budżetów narodowych i własnych środków finansowych Unii, zasilanych w dużej mierze przez składki VAT płacone przez państwa członkowskie.

## 6. DOBRA WIARA W POLSKIM PRAWIE PODATKOWYM

---

Konstrukcja ochrony podatnika dochowującego należytej staranności występuje „punktowo” także na gruncie polskiego prawa podatkowego. Polski ustawodawca odnosi się jednak do należytej staranności, nie odnosząc jej do miary kupca/przedsiębiorcy.

Należy jednak na wstępie podkreślić, iż polskie prawo cywilne szeroko wykorzystuje konstrukcję należytej staranności<sup>38</sup>. Mierniki te można odnaleźć także zwłaszcza w Kodeksie spółek handlowych<sup>39</sup>, a kodeks handlowy z 1934 r<sup>40</sup>. odwoływał się wręcz do „staranności sumiennego kupca”.

Wydaje się zatem zasadne, by w zakresie rekonstrukcji pojęcia należytej staranności stosować w odpowiednim zakresie dorobek doktryny i orzecznictwa cywilnoprawnego. W literaturze podkreśla się, iż nie ma jednego, powszechnie obowiązującego wzorca, lecz trzeba go określić z uwzględnieniem „staranności ogólnie

---

<sup>38</sup> Do tego rodzaju wzorca nawiązuje zwłaszcza art. 355 § 1 i 2 k.c. Z § 1 art. 355 k.c. wynika, że dłużnik jest obowiązany do staranności ogólnie wymaganej w stosunkach danego rodzaju, a z § 2 - że należyta staranność dłużnika w zakresie prowadzonej przez niego działalności gospodarczej określa się z uwzględnieniem zawodowego charakteru tej działalności. W literaturze podkreśla się, że wprawdzie art. 112 § 1 o.p. nie rozróżnia tych znaczeń należytej staranności, jednakże należy ją rozróżniać przy wykładni tego przepisu. Oznacza to, że w stosunku do nabywcy będącego przedsiębiorcą zachowanie należytej staranności należy rozumieć zawężająco. S. Babiarz, Komentarz do art. 112 [w:] B. Gruszczyński, A. Kabat, R. Hauser, S. Babiarz, B. Dauter, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2015 (LEX el).

<sup>39</sup> Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. tekst jedn.: 2013, poz. 1030), dalej jako k.s.h.

<sup>40</sup> Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 r. Kodeks Handlowy (Dz. U. z 1934 r., poz. 57, nr 502) – art. 292 § 2 i art. 474 § 2.



wymaganej w stosunkach danego rodzaju”. W doktrynie i judykaturze utrwalili się słuszny pogląd, że ma to być wzorzec formułowany według kryteriów obiektywnych<sup>41</sup>.

Do ochrony podatnika działającego w dobrej wierze odnosi się w pewnych obszarach opodatkowania Ordynacja podatkowa<sup>42</sup>. Klauzula ta znajduje zastosowanie na gruncie odpowiedzialności nabywcy przedsiębiorstwa. Zgodnie z art. 112 § 1 O.p. „Nabywca przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem za powstałe do dnia nabycia zaległości podatkowe związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, chyba że przy zachowaniu należytej staranności nie mógł wiedzieć o tych zaległościach”. Pojęcie należytej staranności występuje także na gruncie podobnej instytucji uregulowanej w art. 55<sup>4</sup> Kodeksu cywilnego<sup>43 44</sup>.

Z dniem 1 lipca 2015 r.<sup>45</sup> wprowadzono tę konstrukcję w obszarze tzw. odwrotnych obciążeń. Zgodnie z art. 17 ust. 2a u.p.t.u. „Jeżeli dokonujący dostawy towarów wymienionych w poz. 28a-28c załącznika nr 11 do ustawy, dla której zgodnie z ust. 1 pkt 7 podatnikiem jest nabywca, podjął wszelkie niezbędne środki celem rzetelnego rozliczenia podatku od tej dostawy, nie ma on obowiązku rozliczenia podatku z tytułu tej dostawy, także w przypadku, gdy po jej dokonaniu ustalono, że wskutek działania podmiotu uczestniczącego w tej dostawie jako nabywca nie były spełnione przesłanki określone w ust. 1 pkt 7, o którym to działaniu dokonujący dostawy towarów przy zachowaniu należytej staranności nie wiedział lub nie mógł wiedzieć”. Niestety zasięg tej ochrony znajduje ograniczenie, gdyż stosownie do art. 17 ust. 2b u.p.t.u. „Przepis ust. 2a stosuje się pod warunkiem, że zapłata należności z tytułu dostawy towarów nastąpiła z rachunku płatniczego nabywcy, w tym przy użyciu karty płatniczej

---

<sup>41</sup> A. Olejniczak, Komentarz do art. 355 Kodeksu cywilnego [w:] A. Kidyba (red.), Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania - część ogólna, LEX/el 2014.

<sup>42</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. tekst jedn.: z 2015 r., nr 613), dalej jako O.p.

<sup>43</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. tekst jedn.: z 2016 r., nr 380), dalej jako k.c.

<sup>44</sup> Zgodnie art. 55<sup>4</sup> k.c. „Nabywca przedsiębiorstwa lub gospodarstwa rolnego jest odpowiedzialny solidarnie ze zbywcą za jego zobowiązania związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa lub gospodarstwa, chyba że w chwili nabycia nie wiedział o tych zobowiązaniach, mimo zachowania należytej staranności. Odpowiedzialność nabywcy ogranicza się do wartości nabytego przedsiębiorstwa lub gospodarstwa według stanu w chwili nabycia, a według cen w chwili zaspokojenia wierzyciela. Odpowiedzialności tej nie można bez zgody wierzyciela wyłączyć ani ograniczyć”.

<sup>45</sup> Art. 17 ust. 2a dodany przez art. 1 pkt 1 lit. c ustawy z dnia 9 kwietnia 2015 r. (Dz. U. z 2015, poz. 605) zmieniającej u.p.t.u. z dniem 1 lipca 2015 r.

lub podobnego instrumentu płatniczego, o ile umożliwiają one dokonującemu dostawy towarów identyfikację składającego zlecenie płatnicze”.

Dobrą wiarę nabywcy ustawodawca zdaje się uwzględniać w obszarze instytucji solidarnej odpowiedzialności. W świetle art. 105a ust. 1 u.p.t.u. nabywca może być pociągnięty od odpowiedzialności solidarnie wraz z podmiotem dokonującym tej dostawy za jego zaległości podatkowe w części podatku proporcjonalnie przypadającej na dostawę, jeśli oprócz przekroczenia kwoty progowej „(...) wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cała kwota podatku przypadająca na dokonaną na jego rzecz dostawę tych towarów lub jej część nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego”. Na okoliczności świadczące o złej wierze podatnika wskazuje zarazem art. 105a ust. 2 u.p.t.u.

## 7. PODSUMOWANIE I WNIOSKI

---

Dyrektywa 2006/112 nie ustanawia ogólnej zasady związanej z ochroną podatnika działającego w dobrej wierze, choć Trybunał wielokrotnie w swym orzecznictwie odwoływał się do tej koncepcji zwłaszcza w przypadkach prawa do odliczenia podatku naliczonego, czy też prawa do zagwarantowania zwolnienia podatkowego.

W sprawie *Netto Supermarkt*, TSUE z aprobatą odniósł się do zasady ochrony podatnika dochowującego staranności sumienności kupca i zagwarantował zwolnienie z podatku VAT z tytułu eksportu towarów, pomimo tego, iż dowody eksportu okazały się fałszywe, o czym podatnik w analizowanej sprawie nie wiedział (nie mógł wiedzieć).

Klauzula ochrony w niemieckim prawie podatkowym podatnika dochowującego staranności sumienności kupca ma najpełniejsze zastosowanie na gruncie UStG, choć znajduje swój wyraz także w niemieckiej Ordynacji podatkowej, czy też podatku dochodowym od osób prawnych.

Polski ustawodawca dopiero niedawno zdecydował się na wprowadzenie zbliżonej klauzuli do u.p.t.u., w zakresie jedynie odwrotnych obciążeń i solidarnej

odpowiedzialności. Konstrukcja ochrony podatnika dochowującego należytej staranności ma swoje źródła także w Ordynacji podatkowej, lecz w marginalnym zakresie.

Polski ustawodawca w zakresie tych instytucji wskazuje na możliwość ochrony podatnika zachowującego należyłą staranność, nie odnosząc jednak tej miary bezpośrednio do działań profesjonalisty (przedsiębiorcy). Jednak mając na uwadze podmiotowość prawno-podatkową na tle u.p.t.u. chodzi o dochowanie należytej staranności przez podatnika podatku od towarów i usług, czyli w uproszczeniu przedsiębiorcę.

Zasadne wydaje się szersze wprowadzenie tej instytucji do u.p.t.u. i to nie tylko w zakresie ochrony prawa do zastosowania stawki 0 % (na wzór UStG), lecz zwłaszcza w obszarze prawa do odliczenia podatku naliczonego. Oczywiście polscy podatnicy powołują się w sporach podatkowych na ugruntowaną linię TSUE (jak i sądów administracyjnych) chroniącą prawo do odliczenia podatnika działającego w dobrej wierze, lecz klauzula ustawowa w tym zakresie zwiększałaby tę ochronę. Jest to konieczne z uwagi na coraz częstsze postępowania kwestionujące prawo do odliczenia podatku naliczonego w stosunku do podatników nabywających towary/usługi od oszustów podatkowych. Niestety często podmiotem, który nie odprowadza podatku należnego nie jest bezpośredni dostawca, który jest znany nabywcy, lecz podmiot na poprzednim etapie transakcji.

Wraz z wprowadzeniem takiej klauzuli do u.p.t.u. należałoby zastanowić się także nad doprecyzowaniem przesłanek dobrej wiary (należytej staranności). Pomimo takich prób na gruncie sądowym można niestety zaobserwować praktykę, kwestionującą odliczenie podatku naliczonego mimo wątpliwości, co do świadomości nabywcy. Organy podatkowe przyjmują niekiedy założenie, iż wszelkie wątpliwości w zakresie okoliczności faktycznych transakcji należy tłumaczyć na niekorzyść podatnika, co skutkuje pozbawieniem prawa do odliczenia. W stosowaniu tej klauzuli wymagana jest także niezwykła ostrożność, gdyż często oszuści podatkowi powołują się na korzyści płynące z jej zastosowania.

SUMMARY

**PROTECTION OF A TAXER OPERATING IN GOOD FAITH IN THE GERMAN TAX LAW AND  
POSSIBLE DIRECTIONS OF CHANGING POLISH TAX LAW**

German tax law refers broadly to the protection of legitimate expectations of taxpayers. Such broad concept of protection of taxpayers acting in good faith refers to taxpayers exercising their activities due to commercial care. Polish tax law takes into account above concept but mainly in the cases of reverse charge procedure in the field of VAT act. Legislative measure including good faith of taxpayers especially in cases of deduction of input VAT could serve as an important argument in disputes with tax authorities.

**Key words:** general clause, good faith, German tax statute, income tax

**Słowa kluczowe:** klauzula ogólna, dobra wiara, niemiecka ordynacja podatkowa, podatek dochodowy,

# RECENZJE

---

# ARTUR MUDRECKI, RZETELNY PROCES PODATKOWY, WARSZAWA 2015, SS. 359

---

BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI\*

---

I. Pojęcie rzetelnego procesu podatkowego nie jest w polskiej literaturze przedmiotu powszechnie używane. Autor nie definiuje tego pojęcia i wydaje się, że ten fakt nie wyrządza pracy i jej walorom najmniejszej szkody. Uznaje on prawo do rzetelnego procesu podatkowego za prawo o charakterze procesowym i łączy z procesowymi czynnościami (aspektami działania) sądów. Jest to podejście metodologicznie poprawne, chociaż budzić może pewne uwagi – o czym w dalszej części recenzji - w kontekście potocznego, ale relatywnie silnie ugruntowanego znaczenia słowa „rzetelność” w odniesieniu do działalności sądów czy szerzej – wymiaru sprawiedliwości.

Autor uczynił przedmiotem badań kwestię respektowania procedury sądowej przez sądy administracyjne oraz elementy z tym sprzężone, takie jak niezawisłość sędziów, koszty postępowania sądowego etc. W piśmiennictwie jak dotąd to pole badań nie było uprawiane, a w każdym razie brak było całościowego, syntetycznego ujęcia tej problematyki. Stąd zasługą Autora jest wypełnienie tej rzeczywistej luki w nauce prawa podatkowego. Prawdłowo ocenia on znaczenie prowadzonego *lege artis* i uczciwie postępowania sądowego w sprawach podatkowych jako jednej z gwarancji ochrony praw podatnika. Trafnie też przyjmuje, że prawo do rzetelnego procesu sądowego jest z jednej strony prawem podmiotowym, a z drugiej – instrumentem ochrony innych praw przysługujących podatnikowi.

Autor wskazuje rozmaite źródła normatywne prawa do rzetelnego procesu, takie jak Konstytucja RP, Międzynarodowy Pakt Praw Politycznych, Europejską Konwencję Praw Człowieka oraz Kartę Praw Podstawowych. Podzielam pogląd autora, że mimo konserwatywnego, niekorzystnego dla podatnika stanowiska Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w sprawie *Ferrazini*<sup>1</sup>, istnieją dostateczne podstawy do twierdzenia, że współcześnie art. 6 ust. 1 Konwencji stosuje się także do spraw o charakterze

---

\* Bogumił Brzeziński, prof. dr hab. nauk prawnych, dr h.c., Zakład Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie, e - mail: bogumil.brzezinski@uj.edu.pl.

<sup>1</sup> Ferrazini przeciwko Włochom, ECHR 44759/98.

administracyjnym czy podatkowym, a nie tylko stricte cywilnych oraz karnych. Zarówno krytyka wyroku w sprawie *Ferrazini*<sup>2</sup>, jak i postulaty i przesłanki zmiany stanowiska Trybunału w tej sprawie<sup>3</sup> zasługują bowiem na aprobatę<sup>4</sup>. Trybunał zdaje się przeceniać znaczenie materiałów przygotowawczych i stanowiska państw-stron umowy wyrażanego przez nie przed podpisaniem Konwencji a stanowiskiem, jakie te państwa wyrażają wspólnie. Można tylko żałować, że autor nie podzielił się z czytelnikami wiedzą co do tego, jak często polskie sądy administracyjne w sprawach podatkowych sięgają do art. 6 ust. 1 i innych przepisów Konwencji (oraz protokołów do niej). Warto zauważyć, że wojewódzkie sądy administracyjne, dostrzegając naruszenie Konwencji, powinny sięgać do niej z urzędu – niezależnie od tego, czy podatnik domaga się tego w skardze na decyzję ostateczną<sup>5</sup>.

II. Autor miał – trzeba ponownie podkreślić - pełne prawo do zakreślenia obszaru badań w taki sposób, jak to uczynił. Tym niemniej takie podejście, ograniczające pole badań do przestrzegania rzetelności w ujęciu formalno-sądowym kłóci się jednak w pewien sposób z powszechnym rozumieniem słowa „rzetelność”. Ocena rzetelny/nierzetelny jest ujęciem globalnym, całościowym. Nie można byłoby nazwać rzetelnym np. sprzedającego, który dostarczył kupującemu towar w terminie i należycie opakowany, ale z ukrytymi wadami, o których tenże sprzedający wiedział. Stąd też pogląd utożsamiający rzetelny proces ze słusznym wymiarem sprawiedliwości wydaje się dyskusyjny.

Słuszny wymiar sprawiedliwości – w rozumieniu języka powszechnego - implikuje także określony stopień społecznej akceptacji rezultatów procedowania. Gdyby zaakceptować wąskie, proceduralne wyłącznie rozumienie rzetelnego procesu podatkowego, to należałoby w konsekwencji uznać, że jeśli w konkretnej sprawie postępowanie sądowe było rzetelne, to wyrok jest słuszny, ale przede wszystkim – zgodny z prawem. Tak jednak w wielu wypadkach nie jest. W konsekwencji rzetelny proces podatkowy jest moim zdaniem zaledwie warunkiem *sine qua non* słusznego, a przede wszystkim zgodnego z prawem orzekania.

---

<sup>2</sup> Zob. M. Balcerzak, A. Zalasinski, *Sądowoadministracyjna kontrola decyzji podatkowych a prawo do rzetelnego procesu (art. 6 ust. 1 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka)*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2002, nr 1, s. 37 i nast.

<sup>3</sup> Zob. M. Kazek, *Stosowanie Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka przez sądy administracyjne w sprawach podatkowych*, Monitor Podatkowy 2012, nr 4, s. 26 i nast.

<sup>4</sup> Zob. B. Brzeziński, *The Issue of the Application of Article 6 Paragraph 1 of the European Convention of Human Rights to Tax Cases*, Brno 2015, s. 273-283.

<sup>5</sup> Zob. art. 134 § 1 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012, poz. 270 ze zm.)

Tymczasem nie sprawia istotnej trudności wskazanie rozstrzygnięć, w których wyrok jest być może – w potocznym oglądzie – słuszny, a nawet sprawiedliwy, ale niedotrzymanie proceduralnych standardów rzetelności jest oczywiste (*vide* znana uchwała Izby Gospodarczej w sprawie zwrotu nadpłaconej akcyzy). Inaczej – można rzetelnie procedować, ale wydać wyrok niesłuszny, niesprawiedliwy czy też obrażający przepisy prawa. Może też być i tak, że wyrok jest akceptowalny, mimo że rzetelność procesu budzi wątpliwości.

III. Autor prawidłowo ocenia znaczenie prowadzonego *lege artis* i uczciwie postępowania sądowego w sprawach podatkowych jako jednej z gwarancji ochrony praw podatnika. Trafnie też przyjmuje, że prawo do rzetelnego procesu sądowego jest z jednej strony prawem podmiotowym, a z drugiej – instrumentem ochrony innych praw przysługujących podatnikowi.

Autor pisze o prawie do bezstronnego sądu orzekającego wedle reguł postępowania kontradyktoryjnego. Ma tu oczywiście rację i jego wskazania są istotne, lecz to przyznanie racji Autorowi w niepokojący sposób kojarzy się z rozziwem między modelowymi, teoretycznymi twierdzeniami autora a praktyką polskich sądów administracyjnych. Słusznościowy czy też sprawiedliwościowy aspekt sprawy nierzadko determinuje rozstrzygnięcie w takim stopniu, że treść przepisów prawa przestaje mieć praktycznie znaczenie. W konsekwencji rzetelny proces podatkowy zaczyna sprowadzać się jedynie do przestrzegania reguł procedury sądowej przez należycie obsadzony sąd wobec należycie powiadomionego podatnika – i to generalnie sądom się nieźle udaje. Autor koncentruje uwagę na tych właśnie kwestiach i czytelnik otrzymuje w tym zakresie wnikliwą, rzetelną i obiektywną analizę przepisów prawa oraz rozmaitych aspektów praktycznych ich funkcjonowania.

Czy można jednak – z punktu widzenia strony postępowania – mówić o rzetelnym procesie podatkowym w sytuacji, gdy zapada wyrok *contra legem*, a sąd nie potrafi się do tego faktu otwarcie przyznać, o przekonującym uzasadnieniu takiego postępowania już nie wspominając? W konwencji przyjętej przez autora proces był rzetelny; w świetle powszechnych intuicji znaczeniowych słowa „rzetelny” – niekoniecznie.

IV. Pole do rozbudowy badania aspektu rzetelności w traktowaniu obywatela-podatnika przez sądy redukuje w sposób istotny fakt ograniczonych, kasacyjnych do niedawna kompetencji sądów administracyjnych. Tymczasem mnóstwo nierzetelności można



współcześnie spotkać w działaniu administracji podatkowej, a zwłaszcza urzędów kontroli skarbowej. Brak rzetelności wyraża się tu zazwyczaj naruszeniem zasad postępowania podatkowego (art. 120 i nast. Ordynacji podatkowej). Natomiast sądy administracyjne przyjęły od piętnastu, a co najmniej dziesięciu lat strategię ignorowania zarzutów podatników dotyczących naruszania przez organy podatkowe zasad postępowania podatkowego<sup>6</sup>. Za to rzetelnie pilnują własnych terminów, pełnomocnictw i doręczeń. Administracji podatkowej – zdaniem wielu składów sądu – już te zasady aż tak obowiązywać nie muszą.

I tak np. pozostawienie pisma procesowego na szynkwasiu w knajpie, położonej na parterze budynku, w którym na piętrze ma siedzibę doradca podatkowy jest „doręczeniem” pisma doradcy podatkowemu – w świetle orzecznictwa NSA - jak najbardziej skutecznym. Tak wygląda obecnie „rzetelny proces podatkowy” w wydaniu administracji podatkowej i przy aprobacie ze strony polskich sądów administracyjnych.

V. Metodologia badań zastosowana w pracy nie budzi wątpliwości. Hipotezy postawione są właściwie, a odpowiedzi dostatecznie precyzyjne i uzasadnione. Można jedynie żałować, że autor pisząc o istniejącym aktualnie w Polsce modelu sądownictwa administracyjnego - który generalnie sam aprobuje, mając przy tym sporo zasadnych argumentów - nie uczynił przedmiotem uwagi także tez krytycznych wobec tegoż modelu. Na dyskusję zasługuje wiele wątków związanych z omawianą przez autora materią (nie tylko z samym modelem, ale także z jego treścią), np. taki – pozostając przy zaszłościach historycznych - czy rzeczywiście istniały przed kilku laty dostateczne podstawy prawne do przekazania spraw z zakresu podatku akcyzowego Izbie Gospodarczej Naczelnego Sądu Administracyjnego?

Abstrahując nawet od polskich realiów fascynujące byłyby zapewne poszukiwanie odpowiedzi na takie oto pytanie: czy można w ogóle mówić o rzetelnym procesie podatkowym w sytuacji, gdy określone kategorie spraw przekazano do rozpatrywania składom sądu określonej izby sądu administracyjnego bez podstawy prawnej, a może nawet ze złamaniem obowiązujących przepisów? Innymi słowy – czy dotrzymanie obowiązujących reguł przypisywania sądom właściwości rzeczowej mieści się w koncepcji rzetelnego procesu podatkowego, czy też wystarczy, że sąd – nawet niewłaściwie wyposażony we właściwość – dokonuje czynności procesowych w sposób rzetelny?

---

<sup>6</sup> Szerzej na ten temat D. Strzelec, *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009, zwłaszcza s. 313 i nast.

Autor – podkreślam raz jeszcze - miał prawo określić sobie taki, a nie inny obszar badań i w tym zakresie nie można mieć do niego pretensji. Szkoda jednak, że omijając określone zagadnienia, nie zasygnalizował chociażby tego, że ma świadomość ich istnienia, a także problemów z nimi związanych. Gdyby na Ziemię przyjechał podatnik z Marsa i wylądował w okolicach środkowego biegu Wisły, to z pewnością – po lekturze recenzowanej książki – byłby zdumiony nabrzmiałym stanem praworządności w tych okolicach. U siebie mógłby co najwyżej o czymś takim pomarzyć...

VI. Podzielam poglądy Autora co do tego, że model dwuinstancyjny sądownictwa administracyjnego, zmierzający współcześnie do rozwiązania mieszanego - jeśli chodzi o bądź to kasacyjny, bądź to merytoryczny sposób rozstrzygania spraw podatkowych - nie wykazuje jakichś dramatycznych defektów i można go w sposób umiarkowany rekomendować. Tym niemniej z metodologicznego punktu widzenia byłaby rzeczą bardziej zasadną budowa modelu rozstrzygania spraw podatkowych od jego podstaw, tj. od przesądzenia kształtu struktur orzekających administracji podatkowej. Jest bowiem oczywiste, że jeżeli orzecznictwo organów podatkowych ma być – przykładowo - jednoinstancyjne, to sąd administracyjny pierwszej instancji nie może mieć wyłącznie charakteru kasacyjnego. Jeszcze inny kształt powinno mieć sądownictwo podatkowe w systemie, w którym pojawiłyby się organy orzekające o charakterze mieszanym, na wzór brytyjskich czy też duńskich trybunałów administracyjnych (także – podatkowych).

Te kwestie jednak nie mogły być przedmiotem badań, gdyż nie mieszczą się w przedmiotowym zakresie książki. Jednak warto byłoby zasygnalizować czytelnikowi, że dwuinstancyjne sądownictwo podatkowe i jego pozytywna ocena dotyczy takiego stanu rzeczy, w którym punktem wyjścia jest istniejący model orzecznictwa administracyjnego. To ostatnie też podlega współcześnie zmianom, chociaż model docelowy nie został jak dotąd – jak się wydaje - wybrany.

VII. Interesujące są poglądy Autora na kwestię kadr w sądownictwie administracyjnym. Niektóre z nich są dyskusyjne, ale na tym polega ich wartość – zmuszają do refleksji i poszukiwania rozwiązań alternatywnych.

Można więc dyskutować nad tym, czy powoływanie sędziego na czas ograniczony rzeczywiście wpływałoby ujemnie na rzetelność procesu podatkowego. Są kraje, gdzie dominuje pogląd odmienny i gdzie sędziowie są wybierani na określony czas, w wyborach

powszechnych. Sędzia poddający się okresowej weryfikacji – społecznej, a nie tylko zupełnie, w polskich warunkach, iluzorycznej weryfikacji środowiskowej – wydaje się mieć większą motywację nie tylko do rzetelnego procedowania w sensie procesowym, ale i w sensie merytorycznym.

Pojawia się też problem kompetencji merytorycznych. Czy sędzia sądu powszechnego, specjalista od rozwodów, bądź nawet prowadzenia ksiąg wieczystych, powinien rozpocząć swoją karierę sędziego administracyjnego od rozstrzygnięcia spraw z zakresu VAT czy też umów międzynarodowych w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu? Czy to jest aby na pewno „zapewnienie rozpatrzenia sprawy przez kompetentny sąd”, czego wymaga Europejska Konwencja Praw Człowieka – tak, jak rozumie ona prawo do rzetelnego procesu (art. 6 ust. 1 ECHR)?

Jeśli bowiem obecny system nie wymaga naprawy, to pojawia się pytanie, skąd bierze się stopniowe, ale dostrzegalne obniżanie się prestiżu sądów podatkowych w Polsce? Czy aby nie jest to skutek pewnego rozleniwienia intelektualnego osób, których z sędziowskich posad usunąć może jedynie tsunami? Być może takie twierdzenia są krzywdzące dla wielu spośród sędziów zajmujących się sprawami podatkowymi, ale czy mimo wszystko nie jest zbyt optymistyczna przyjęta apriorycznie przez autora teza, że nieusuwalność sędziego w tak błogosławiony sposób wpływa na rzetelność procesu i – szerzej – na jakość orzekania?

W pełni podzielam przy tym pogląd autora o potrzebie stworzenia czegoś na kształt asesury, a zwłaszcza – dla doświadczonych prawników – stanowiska „sędziego na próbę”... Uniknie się wówczas namaszczania na sędziego podatkowego np. prokuratora, wyspecjalizowanego w ściganiu złodziei rowerów (który, na dodatek, w tym poprzednim fachu dobrze się sprawdzał).

Mniej przekonujący jest postulat aplikacji sądowoadministracyjnej. Może to doprowadzić do sytuacji istniejącej w sądach powszechnych, w których sprawy gospodarcze rozpatruje człowiek (sędzia), który ani jednego dnia nie przepracował w przedsiębiorstwie, a w sprawach o odszkodowanie za szkody czy ubytki w transporcie orzeka pani, która nigdy w życiu nie widziała rozładunku samochodu przy rampie magazynowej. Aplikacja powodowałaby jeszcze większe zamknięcie się zawodu sędziego administracyjnego we własnych zasobach ludzkich, utrudniając dopływ do tego zawodu osób spoza sądownictwa, podczas gdy negatywny skutek takich praktyk staje się współcześnie oczywisty.

VIII. Orzecznictwo podatkowe przechodzi zauważalny kryzys. Przyczyny są wielorakie – od mało niekiedy starannego doboru kandydatów na sędziów administracyjnych po wzrost przekonania sędziów o własnej omnipotencji i uodpornienie na zewnętrzną krytykę orzecznictwa. Zróznicowanie nurtów orzecznictwa w konkretnych sprawach wydaje się być determinowane nie tyle dynamiką i zróznicowaniem myśli prawniczej – co byłoby wyrazem rozwoju tej ostatniej- ale, co niewykluczone, niemerytorycznych, podskórnych tarć w środowisku sędziowskim. Inaczej nie sposób tłumaczyć sobie wielokrotnie zaobserwowanego zjawiska, gdzie NSA uchylał poprawny i dobrze uzasadniony wyrok wojewódzkiego sądu administracyjnego, podczas gdy sam nie potrafi sensownie swojego stanowiska uzasadnić.

Godnym dostrzeżenia zjawiskiem jest także stopniowe, ale rosnące oderwanie orzecznictwa od przepisów prawa podatkowego. To drugie to coraz częściej zaledwie mało zobowiązujące tło dla fantazji orzecznich, a celuje w tym NSA. Nie może w tym stanie rzeczy dziwić, że wojewódzkie sądy administracyjne, zamiast analizować przepisy prawa, nierzadko w uzasadnieniach swoich wyroków zajmują się np. egzegezą treści rozmaitych uchwał NSA i relacją między stwierdzeniami zawartymi w ich uzasadnieniach.

Coraz częściej wyroki są *contra legem*. Nie dotyczy to sytuacji ekstraordynaryjnych, wyjątkowych, gdzie takie orzeczenie ratuje jakieś wyjątkowe wartości, ale dotyczy zazwyczaj sytuacji, w której sąd chyba tylko intuicyjnie uznaje, że za wymaganą dokumentacją i dowodami przemawiającymi w sposób oczywisty na rzecz stanowiska podatnika kryją się jednak jakieś nieprawidłowości. Intuicji tej „pomagają” wydatnie „wrzutki” do akt sprawy, zawierające informacje bez znaczenia z punktu widzenia prawa podatkowego, ale za to skutecznie stygmatyzujące podatnika (informacje o wszczęciu postępowania karnego przeciwko podatnikowi, przeszukaniach policyjnych, istnieniu zaległości podatkowych etc.).

IX. Pojawiają się też niepokojące pytania o to, czy pojęcie „prawo podatkowe” jest jednolicie rozumiane w społeczeństwie z jednej strony, a przez sądy z drugiej i czy rozumienie przez sądy podstawowych założeń systemu podatkowego oraz zasad wykładni prawa odpowiada poglądom powszechnie (tj. poza środowiskiem sądowym) akceptowanym. Innymi słowy – czy mówiąc o prawie podatkowym, jego strukturze i aksjologii myślimy o tym samym. Moim zdaniem, coraz częściej – nie. Jeżeli na Kongresie „Wolność i rozwój”, który miał miejsce w Katowicach, w październiku 2015 roku, w trakcie dyskusji nad systemem podatkowym i jego prawnym kształtem osoba, określająca siebie jako sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego twierdzi, że przepis art. 2a Ordynacji podatkowej: ”Niedające usunąć się wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść

podatnika” u t r u d n i (podkr. aut. - B.Brzeziński) sprawiedliwe orzekanie przez sądy administracyjne, to pole dyskursu prawniczego dramatycznie się kurczy, a w istocie – zanika.

X. Reasumując, opracowanie książkowe autorstwa A. Mudreckiego jest oryginalne, wartościowe i potrzebne nauce prawa podatkowego. Praca jest dobrze podbudowana źródłowo. Dziwić może jednak brak w zestawie literatury pozycji piśmienniczych o ugruntowanej renomie. Dotyczy to w szczególności opracowań dotyczących ochrony praw podatnika – zarówno krajowych<sup>7</sup>, jak i zagranicznych<sup>8</sup>. Odrzucam myśl, że Autor nie dostrzegł niczego pożytecznego w tych opracowaniach.

Książka odkrywa też moim zdaniem, niejako przy okazji, nowe pole badawcze: obok badania rzetelności formalnej procesu podatkowego, potrzebę badania także rzetelności merytorycznej, rozumianej jako trzymanie się przez sądy standardów wykładni prawa, podawanie rzeczywistej, a nie wymyślonej niekiedy na potrzeby sprawy motywacji rozstrzygnięcia, działania na rzecz zwiększenia przewidywalności i zmniejszania skali rozbieżności orzeczniczych.

#### SUMMARY

##### A. Murdecki *Rzetelny proces podatkowy* – review

The aim of this review is to present the work of A. Murdecki *Rzetelny proces podatkowy*, in which the author concentrate on respecting the rules of legal proceedings by the administrative courts and other correlating elements such as judicial independence or court fees. The review stress the need of investigating the issue of substantive reliability (meaning conformity with legal interpretation) additionally to the investigation of reliability of legal proceedings.

**Key words:** reliable legal proceeding, tax law in effect ,reliability of legal proceedings, substantive reliability

**Słowa kluczowe:** rzetelny proces podatkowy, prawo podatkowe w praktyce, rzetelność formalna procesu, rzetelność materialna procesu

<sup>7</sup> *Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective* (W. Nykiel, M. Sęk eds.), Warszawa 2009.

<sup>8</sup> D. Bentley, *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, Kluwer Law International 2007; *Taxation and Human Rights in Europe and the World* (G. Kofler, M. Maduro, P. Pistone eds.), IBFD Publications, 2011.

