

# KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO

Adam Nita

**Prawna natura obowiązku zapłaty podatku na podstawie wystawionej faktury – pomiędzy odpowiedzialnością a sankcją podatkową w podatku od towarów i usług**

Magdalena Gródecka

**Korekta rocznego zeznania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych – wybrane zagadnienia**

Ziemowit Kukulski

**Nowa bilateralna umowa podatkowa Polski z Gruzją w świetle stanowiska Polski i Gruzji wobec Konwencji Wielostronnej oraz aktualizacji Konwencji Modelowej OECD i Konwencji Modelowej ONZ z 2017 r.**

Joanna Połatyńska

**Klauzula najwyższego uprzywilejowania w sprawach podatkowych – uwagi na tle wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie Řízení Letového Provozu ČR, s. p. przeciwko Bundesamt für Finanzen C-335/05**

Ireneusz Nowak

**„Polityczno-kadrowa” Krajowa Administracja Skarbowa**

Ireneusz Nowak

**XXIV Ogólnopolska Konferencja Naukowa dla Studentów pt. „Współczesne problemy orzecznictwa sądowego w sprawach podatkowych” – Łódź, 14 grudnia 2021 r.**



KWARTALNIK  
PRAWA PODATKOWEGO  
4/2021





WYDAWNICTWO  
UNIWERSYTETU  
ŁÓDZKIEGO

# KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 4/2021

Rada Naukowa:

Hanna Litwińczuk

Jerzy Małecki

Wiesława Miemieć

Petr Mrkývka

Redakcja:

Włodzimierz Nykiel – Redaktor Naczelny

Ireneusz Nowak – Z-ca Redaktora Naczelnego

Jarosław Neneman – Redaktor statystyczny

Monika Poradecka – Redaktor językowy  
(język polski)

Mateusz Jaranowski – Sekretarz Redakcji

Wydawca:

Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych  
w Łodzi

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego



Redaktor inicjujący  
*Sylvia Mosińska*

Skład i łamanie  
*AGENT PR*

Projekt okładki  
*Jakub Baraniak*  
*Agencja Komunikacji Marketingowej efectoro.pl*

© Copyright by Uniwersytet Łódzki – Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych  
Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2021

Printed in Poland

Redakcja  
Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych UŁ  
90-232 Łódź, ul. Kopcińskiego 8/12  
tel. (42) 635 46 50; e-mail: [cdisp@uni.lodz.pl](mailto:cdisp@uni.lodz.pl)

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego  
Wydanie I. W.10614.22.0.C Cena zł 43,20 (w tym 8% VAT)  
Ark. wyd. 4,6; ark. druk. 5,625

ISSN 1509-877X

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego  
90-237 Łódź, ul. Jana Matejki 34A  
[www.wydawnictwo.uni.lodz.pl](http://www.wydawnictwo.uni.lodz.pl)  
e-mail: [ksiegarnia@uni.lodz.pl](mailto:ksiegarnia@uni.lodz.pl)  
tel. 42 635 55 77

## SPIS TREŚCI

### Artykuły

Adam Nita Prawna natura obowiązku zapłaty podatku na podstawie wystawionej faktury – pomiędzy odpowiedzialnością a sankcją podatkową w podatku od towarów i usług .....	9
Magdalena Gródecka Korekta rocznego zeznania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych – wybrane zagadnienia .....	21
Ziemowit Kukulski Nowa bilateralna umowa podatkowa Polski z Gruzją w świetle stanowiska Polski i Gruzji wobec Konwencji Wielostronnej oraz aktualizacji Konwencji Modelowej OECD i Konwencji Modelowej ONZ z 2017 roku .....	37
Joanna Połatyńska Klauzula najwyższego uprzywilejowania w sprawach podatkowych – uwagi na tle wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie Řízení Letového Provozu ČR, s. p. przeciwko Bundesamt für Finanzen C-335/05.....	57
Ireneusz Nowak „Polityczno-kadrowa” Krajowa Administracja Skarbowa .....	69

### Informacje

Ireneusz Nowak XXIV Ogólnopolska Konferencja Naukowa dla Studentów pt. „Współczesne problemy orzecznictwa sądowego w sprawach podatkowych” – Łódź, 14 grudnia 2021 r. ....	87
---	----









## PRAWNA NATURA OBOWIĄZKU ZAPŁATY PODATKU NA PODSTAWIE WYSTAWIONEJ FAKTURY – POMIĘDZY ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ A SANKCJĄ PODATKOWĄ W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

**Streszczenie.** Przedmiotem artykułu jest szczególnego rodzaju rozwiązanie prawne, ukształtowane w art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. W konsekwencji jego zastosowania wystawca faktury niedokumentującej rzeczywistej transakcji obowiązany jest uiścić podatek wykazany w tym dokumencie. Dzieje się tak, pomimo że wprowadzenie do obrotu tzw. pustej faktury nie jest przedmiotem opodatkowania w podatku od towarów i usług. Autor odnosi się do powszechnie głoszonej tezy, że konieczność zapłaty podatku na podstawie wskazanego wcześniej przepisu jest instrumentem ochrony państwa przed skutkami nienależnego odliczenia i zwrotu podatku od towarów i usług. Jednocześnie dowodzi on, że w pewnych okolicznościach efektem zastosowania dyspozycji art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług może być ukształtowanie sankcji podatkowej.

**Słowa kluczowe:** podatek od towarów i usług, puste faktury

---

\* Profesor doktor habilitowany, Katedra Prawa Finansowego, Uniwersytet Jagielloński, e-mail: adam.nita@uj.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0002-9554-4267>

## 1. ZASADY POWSTAWANIA POWINNOŚCI PODATKOWYCH I SZCZEGÓLNE REGULACJE W TYM ZAKRESIE

Fundamentalną zasadą prawa podatkowego jest to, że powinność podatkowa (obowiązek i zobowiązanie podatkowe) jest wyłącznie efektem urzeczywistnienia przez podatnika – w rozumieniu ustawy podatkowej – na terytorialnym obszarze obowiązywania podatku, zachowania, które z woli ustawodawcy, wyrażonej w ustawie kreującej konstrukcję podatku, stanowi przedmiot opodatkowania<sup>1</sup>. Zaistnienie tego zdarzenia powoduje powstanie obowiązku podatkowego, a jednocześnie daje asumpt do zastosowania tych elementów normy podatkowoprawnej, które determinują treść skonkretyzowanej powinności podatkowej – zobowiązania podatkowego<sup>2</sup>. Następuje to z mocy samego prawa lub poprzez odwołanie się przez organ podatkowy do treści podatkowego stanu faktycznego podczas formułowania decyzji konstytutywnej<sup>3</sup>.

Przywołanie tych oczywistych prawd jest uzasadnione, ponieważ kształtują one nie tylko prawną zasadę wynikającą z przepisów ogólnego i szczególnego prawa podatkowego, ale i determinują konstytucyjne pryncypium, zgodnie z którym nie ma powinności podatkowej bez urzeczywistnienia ustawowo określonego podatkowego stanu faktycznego. Ta zaś jest jednym z fundamentów sprawiedliwego, równego opodatkowania. Przedstawiony model powstawania stosunku podatkowoprawnego, łączącego podmiot uprawniony oraz podmiot zobowiązany z tytułu podatku, oddaje też istotę podatku jako zjawiska ekonomicznego. Poprzez tak, a nie inaczej ukształtowany podatkowy stan faktyczny – nawiązując do ustawowo zdefiniowanego przedmiotu opodatkowania – państwo lub jednostka samorządu terytorialnego uczestniczą w korzyściach finansowych uzyskiwanych przez podatnika z tytułu realizowanych przez niego przychodów, dochodów czy obrotów.

Jednocześnie we współczesnym prawie podatkowym daje się zaobserwować tendencję do rozszerzania przestrzeni, w której powstaje powinność podatkowa. W tych sytuacjach obowiązek zapłaty podatku nie jest efektem

<sup>1</sup> Por. art. 217 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej: Konstytucja RP oraz art. 4–6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540), dalej: o.p.

<sup>2</sup> Należą do nich w szczególności zwolnienia i ulgi podatkowe, stawki podatkowe, termin płatności podatku oraz sposób jego zapłaty.

<sup>3</sup> Art. 21 § 1 o.p.

zdarzeń będących przedmiotem opodatkowania w rozumieniu konkretnej ustawy podatkowej. Ustawodawca łączy natomiast powinność uiszczenia należności publicznoprawnej, ciężącą na podatniku, z zachowaniami sytuującymi się poza zakresem podmiotowo-przedmiotowym podatku. Przykładem takiego rozwiązania normatywnego jest konstrukcja przewidziana w art. 6 ust. 4 zd. 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn<sup>4</sup>. Zgodnie z tym przepisem, w przypadku gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym na fakt nabycia. W tym przypadku to niepodjęcie przez podatnika podatku od spadków i darowizn (osobę fizyczną) zachowania będącego przedmiotem opodatkowania (nieodpłatnego nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, m.in. w następstwie dziedziczenia, ustanowienia zapisu czy darowizny) daje asumpt do powstania obowiązku podatkowego. Impulsem do powstania nieskonkretyzowanej powinności podatkowej jest natomiast powołanie się przez podmiot obowiązany z tytułu podatku przed władzą podatkową na uzyskanie nieodpłatnego przysporzenia majątkowego, we właściwym czasie niezgłoszonego do opodatkowania<sup>5</sup>. W konsekwencji sens prezentowanego rozwiązania normatywnego tłumaczony jest jako wprowadzenie swoistego mechanizmu przeciwdziałania uchylaniu się od opodatkowania. Stąd, wzorując się na terminologii cywilistycznej, regulację tę powszechnie określa się mianem odnowienia obowiązku podatkowego<sup>6</sup>. Dzieje się tak również z powodu dominującego poglądu, iż wymiar podatku, będący efektem zastosowania dyspozycji art. 6 ust. 4 zd. 2 u.p.s.d., nie jest

<sup>4</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1043, dalej: u.p.s.d.

<sup>5</sup> Podobne rozwiązanie ukształtowano w art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 815). Stanowi on, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przez podatnika na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej – jeżeli podatnik nie złożył deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych w terminie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku, a następnie powołuje się przed organem podatkowym na fakt jej dokonania.

<sup>6</sup> Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 17 lipca 2015 r., sygn. II FSK 1485/13, LEX nr 1803239, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) we Wrocławiu z dnia 18 listopada 2015 r., sygn. I SA/Wr 1553/15, LEX nr 1948449. Por. także A. Krukowski, *Komentarz do art. 6 ustawy o podatku od spadków i darowizn*, [w:] A. Krukowski, G. Liszewski, P. Smoleń, *Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn*, Warszawa 2011, s. 140.

związany terminem przedawnienia, ukształtowanym w art. 68 § 2 o.p.<sup>7</sup> Zupełnie już zaś na marginesie warto dodać, że zastosowanie dyrektywy art. 6 ust. 4 zd. 2 u.p.s.d. otwiera drogę do zastosowania sankcyjnej, dwudziestoprocentowej stawki podatkowej<sup>8</sup>.

## 2. UZASADNIENIE DLA WYMIARU PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG W NASTĘPSTWIE WYSTAWIENIA PUSTEJ FAKTURY

W przestrzeni przeciwdziałania uchylaniu się od opodatkowania (przeciwdziałania nadużyciom oraz oszustwom podatkowym) należy także umiejscowić rozwiązanie ukształtowane w art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>9</sup>. Zgodnie z tą regulacją, w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty. Unijny „pierwowzór” art. 108 ust. 1 u.p.t.u. stanowi przy tym art. 203 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>10</sup>. Zgodnie z tym przepisem każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do jego zapłaty. Jednocześnie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie ma wątpliwości co do tego, że obowiązek ustanowiony w art. 203 dyrektywy 112 ma na celu zapobieganie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych, jakie może wynikać z prawa do odliczenia przewidzianego w art. 167 i nast. tego aktu prawnego<sup>11</sup>.

Implikuje to pytania nie tylko o zakres stosowania wspomnianego wcześniej unormowania prawa krajowego, ale i o jego charakter prawny, a w konsekwencji o relację do regulacji normatywnej z zakresu prawa karnego. Wystawienie faktury z określoną kwotą podatku od towarów i usług

---

<sup>7</sup> Przykładem tego zapatrywania może być pogląd na początek biegu terminu przedawnienia wymiaru podatku po odnowieniu obowiązku podatkowego, wyrażony w wyroku NSA z dnia 25 listopada 2014 r., sygn. II FSK 2713/12, LEX nr 1595910.

<sup>8</sup> Por. art. 15 ust. 4 u.p.s.d. Analogiczne rozwiązanie zastosowano w ustawie z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych – por. art. 7 ust. 5 pkt 1 tego aktu prawnego.

<sup>9</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 685, dalej: u.p.t.u.

<sup>10</sup> Dz.Urz. UE L 347/1, dalej: dyrektywa 112.

<sup>11</sup> Por. wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) z dnia 31 stycznia 2013 r., sygn. C-643/11, LEX nr 1258614, pkt 36 uzasadnienia.

może bowiem dotyczyć nie tylko sytuacji, w których wydano towar lub wykonano usługę uwidocznioną we wspomnianym dokumencie. Hipoteza normy prawnej ukształtowanej w art. 108 ust. 1 u.p.t.u. obejmuje także przypadki, gdy faktura nie dokumentuje czynności rzeczywiście mającej miejsce (dokument jest „pusty”, bo wskazana w nim dostawa lub usługa faktycznie nie została wykonana)<sup>12</sup>. W takiej sytuacji powstaje pytanie o relację wspomnianego przepisu do regulacji prawnej, w której kształtowany jest zakres przedmiotowy podatku (przedmiot opodatkowania).

Nie ulega wątpliwości, że samo wystawienie szczególnego rodzaju rachunku, jakim jest faktura, nie stanowi czynności opodatkowanej podatkiem od towarów i usług. Dzieje się tak, ponieważ zachowanie to nie zostało wskazane w art. 5 ust. 1 u.p.t.u. jako zdarzenie będące przedmiotem opodatkowania w tej daninie publicznej. Jak zaś wiadomo, wyłącznie zaistnienie zdarzenia określonego w ustawie podatkowej determinuje powstanie obowiązku podatkowego jako „prawnego poprzednika” skonkretyzowanej powinności podatkowej – zobowiązania podatkowego<sup>13</sup>. Z tego względu za specyficzną należy uznać prawną naturę powinności ukształtowanej na podstawie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. Jest tak, ponieważ wystawienie faktury i wykazanie w niej podatku należnego nie skutkuje zaistnieniem obowiązku podatkowego. Czynność ta prowadzi natomiast do powstania obowiązku zapłaty podatku, wskazanego co do wysokości w bezzasadnie wystawionej fakturze. Tak więc nawet wtedy, gdy w tym szczególnego rodzaju rachunku nie dokumentuje się transakcji faktycznie mających miejsce, wystawienie faktury rodzi obowiązek zapłaty wskazanego w niej podatku należnego<sup>14</sup>. Granice czasowe określenia jego wysokości oraz egzekucji wyznacza zaś termin przedawnienia zobowiązania podatkowego<sup>15</sup>.

<sup>12</sup> Z tego względu rozwiązanie prawne ukształtowane w art. 108 ust. 1 u.p.t.u. potocznie określane jest mianem podatku od pustej faktury.

<sup>13</sup> Por. wcześniej już wskazywany art. 4 o.p.

<sup>14</sup> Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 17 maja 2016 r., sygn. I SA/Łd 1225/15, LEX nr 2079612 oraz wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 czerwca 2014 r., sygn. III SA/Gl 71/14, LEX nr 1508305.

<sup>15</sup> Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 2 czerwca 2017 r., sygn. III SA/Gl 1298/16, LEX nr 2332894.

### 3. DWOISTY CHARAKTER PRAWNY PODATKU BĘDĄCEGO KONSEKWENCJĄ WYSTAWIENIA PUSTEJ FAKTURY

Konstrukcja prawna uregulowana w art. 108 ust. 1 u.p.t.u. niewątpliwie jest instrumentem ochrony finansów publicznych przed uszczupleniem należności podatkowej w wyniku nieuzasadnionego odliczenia podatku naliczonego. Istnieje bowiem ryzyko, że adresat (odbiorca) faktury potraktuje wskazany w niej podatek jako podatek naliczony, a organy podatkowe nie wykryją tej nieprawidłowości<sup>16</sup>. Z tej perspektywy unormowanie zawarte we wspomnianym przepisie jest więc elementem swoistego „dopełniania systemu” – skoro odbiorca faktury może na jej podstawie odliczyć podatek naliczony, to ten, kto ją wystawił, zobowiązany jest odprowadzić kwotę, która dla niego jest podatkiem należnym. Dlatego w orzecznictwie można spotkać się z poglądem, iż konstrukcji prawnej uregulowanej w art. 108 ust. 1 u.p.t.u. nie sposób klasyfikować jako sankcji podatkowej (administracyjnej). Dodatkowo świadczy o tym fakt, iż możliwa jest korekta faktury wystawionej w okolicznościach wskazanych w art. 108 ust. 1 u.p.t.u.<sup>17</sup>

Konsekwencją takiego ujmowania istoty analizowanej regulacji prawnej jest dopuszczenie stosowania art. 33 i nast. o.p. w odniesieniu do powinności podatkowej zaistniałej na skutek samego wystawienia pustej faktury. We wspomnianych przepisach przewiduje się możliwość zabezpieczenia zobowiązania podatkowego przed terminem płatności, a także zabezpieczenia ustanowionego przed wydaniem ustalającej lub określającej decyzji podatkowej<sup>18</sup>. Tymczasem, jak już wcześniej wspomniano, należność ukształtowana w następstwie wystawienia pustej faktury nie jest zobowiązaniem podatkowym. Wynika to także z niebudzącej wątpliwości treści art. 108 ust. 1 u.p.t.u., gdzie nie wspomina się o ukształtowaniu zobowiązania podatkowego, natomiast jest mowa o byciu obowiązany do zapłaty kwoty podatku wykazanej w wystawionej fakturze. Ponadto wspomniana czynność (wystawienie prywatnego dokumentu, jakim jest faktura) nie jest przedmiotem opodatkowania w rozumieniu art. 5 u.p.t.u. Tym samym pozycja prawna wystawcy pustej faktury do pewnego stopnia

<sup>16</sup> Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 21 kwietnia 2015 r., sygn. P 40/13, LEX nr 1668770.

<sup>17</sup> Wyrok TSUE z dnia 31 stycznia 2013 r., sygn. C-642/11, LEX nr 1258555 oraz wyrok NSA z dnia 8 marca 2017 r., sygn. I FSK 1068/15, LEX nr 2281032, por. także wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 2017 r., sygn. I FSK 1544/15, LEX nr 2301374.

<sup>18</sup> Por. art. 33 §§ 1 i 2 o.p.

przypomina wcześniej już prezentowaną sytuację podatnika podatku od spadków i darowizn czy podatku od czynności cywilnoprawnych, który uchyła się przed opodatkowaniem, nie zgłaszając do niego swoich przyrządów, a następnie ujawnia tę okoliczność przed organem podatkowym. Wspomniana analogia sprowadza się do konieczności uiszczenia podatku, pomimo że nie powstały obowiązek i zobowiązanie podatkowe, będące konsekwencją urzeczywistnienia przez podatnika poszczególnych elementów podatkowego stanu faktycznego.

W związku z tym kwota podatku określona na podstawie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. niewątpliwie spełnia cechy konstytutywne podatku, wskazane w art. 6 o.p.<sup>19</sup> (choć – co z całą mocą raz jeszcze należy podkreślić – nie jest ona skonkretyzowaną powinnością podatkową). W przekonaniu NSA ta właśnie cecha powinności kreowanej w następstwie wystawienia pustej faktury uzasadnia zabezpieczenie jej płatności w trybie art. 33 i nast. o.p. Ponadto racją takiego działania są względy funkcjonalne. Gdyby bowiem przyjąć, że do należności z tytułu wystawienia pustych faktur nie znajduje zastosowania instytucja zabezpieczenia zobowiązania podatkowego, utrudniona byłaby realizacja celów art. 108 ust. 1 u.p.t.u. jako instrumentu przeciwdziałania nienależnemu odliczeniu kwot podatku naliczonego. Organ podatkowy zostałby bowiem pozbawiony możliwości skutecznego reagowania na czynności zmierzające do utrudnienia lub udaremnienia egzekucji wiążącej się z nadużyciami w systemie podatku od wartości dodanej i tym samym zapobiegania uszczupleniom budżetowym, będącym tego następstwem. W konsekwencji osoby będące podatnikami podatku od towarów i usług w związku z urzeczywistnieniem zachowania wskazanego w art. 108 ust. 1 u.p.t.u., nie będąc objęte dyspozycją art. 33 i nast. o.p., znajdowałyby się w lepszej sytuacji prawnej niż pozostałe podmioty obowiązane zarówno z tytułu tego podatku, jak i z tytułu pozostałych danin publicznych. To zaś w ocenie NSA byłoby sprzeczne z zasadami konstytucyjnymi, zwłaszcza z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 84 Konstytucji RP<sup>20</sup>.

Jak się wydaje, zaprezentowany problem charakteru prawnego powinności podatkowej, będącej konsekwencją zastosowania art. 108 ust. 1 u.p.t.u., jest bardzo złożony. Ta wieloaspektowość zagadnienia oddziałuje zaś zarówno na kwestię ustanawiania zabezpieczenia wykonania zobowiązania

<sup>19</sup> Wyrok NSA z dnia 8 marca 2017 r., sygn. akt I FSK 1068/15, LEX nr 2281032.

<sup>20</sup> Por. wcześniej już wskazywany wyrok NSA, wydany w sprawie o sygn. I FSK 1068/15.



podatkowego, jak i na ocenę charakteru prawnego płatności, która jest skutkiem wprowadzenia do obiegu pustej faktury.

Przed wszystkim trudno przyjmować, że same tylko względy celowościowe uzasadniają traktowanie płatności dokonywanej na podstawie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. na równi ze skonkretyzowaną powinnością podatkową i obejmowanie jej zabezpieczeniem kształtowanym na podstawie art. 33 i nast. o.p. Jest tak, ponieważ skutkiem ustanowienia zabezpieczenia zapłaty jest władcza ingerencja podmiotu uprawnionego z tytułu podatku w konstytucyjnie chronione prawo własności podatnika. W tym kontekście samo to, że płatność realizowana w następstwie wystawienia pustej faktury spełnia ustawowe cechy podatku, nie wydaje się wystarczającym uzasadnieniem dla obejmowania jej dyspozycją art. 33 i nast. o.p.

Za takim zabiegiem przemawia natomiast inna, wcześniej już artykułowana właściwość powinności kreowanej w następstwie wystawienia pustej faktury. Jest nią eliminowanie ryzyka bezprawnego odliczenia naliczonego podatku od towarów i usług. Jak wiadomo, zobowiązanie podatkowe podatnika podatku od wartości dodanej jest konsekwencją redukcji kwoty podatku należnego o naliczony podatek od towarów i usług. Jeżeli niebezpieczeństwo takiego działania nie zostanie zażegnane u odbiorcy faktury, zasadne jest sięganie przez administrację podatkową do instytucji ukształtowanej w art. 33 o.p. W takim przypadku zabezpieczeniem w istocie obejmuje się skonkretyzowaną powinność podatkową osoby, która skorzystała z pustej faktury, zmniejszając ciężar na niej kwotę podatku należnego.

Zaprezentowane rozważania dotyczące zabezpieczenia zapłaty podatku mają swoje konsekwencje dla przemyśleń dotyczących sankcyjnego charakteru dyspozycji zawartej w art. 108 ust. 1 u.p.t.u. Nie ma wątpliwości co do tego, że wystawca faktury może ją skorygować i doprowadzić do jej wyeliminowania z obrotu prawnego, znosząc tym samym ryzyko uszczerplenia należności publicznoprawnej. To zaś wyklucza odwołanie się przez organy podatkowe do art. 108 ust. 1 u.p.t.u.<sup>21</sup> Okoliczność ta sama w sobie nie eliminuje jednak sankcyjnego charakteru analizowanej konstrukcji prawnej. Dzieje się tak przez wzgląd na rozumienie pojęcia sankcji prawnej. Są nią hipotetyczne lub realne skutki naruszenia obowiązków prawnych przez ich adresata, powstające w związku z działaniem (realnym lub potencjalnym) organów związku publicznoprawnego, które w ocenie ustawodawcy powinny wywoływać u niego powstanie sytuacji niekorzystnej

<sup>21</sup> Por. wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2017 r., sygn. I FSK 1507/15, LEX nr 2297087.

w stosunku do sytuacji zastanej i są traktowane przez adresata jako kara za naruszenie prawa<sup>22</sup>. Sankcja nie musi więc być realna. Efekt taki wywołuje zaś już sama możliwość zastosowania określonej dolegliwości przez uprawniony do tego organ.

Jednocześnie warto zauważyć stosunkowo szeroką przestrzeń dla stosowania dyspozycji art. 108 ust. 1 u.p.t.u. Jeżeli organ podatkowy ustali stan faktyczny uzasadniający odwołanie się do tego przepisu, nie może od tego odstąpić i wydaje deklaratoryjną decyzję podatkową, w której określa podatek (bo nie zobowiązanie podatkowe). Zarazem jednak u kontrahenta wystawcy faktury, na mocy deklaratoryjnej decyzji podatkowej, pomniejsza się kwotę podatku naliczonego, zawyżoną o niesłusznie odliczony podatek z faktury pustej lub niedokumentującej rzeczywistej transakcji<sup>23</sup>. To właśnie rozstrzygnięcie chroni finanse publiczne przed uszczerbkiem, będącym konsekwencją nienależnego odliczenia.

Znamienne jest natomiast to, że po dokonaniu „zniesieniu odliczenia” naliczonego podatku od towarów i usług u odbiorcy faktury, czyli po wyeliminowaniu przez organ podatkowy, mocą swojego władczego i ostatecznego rozstrzygnięcia, niebezpieczeństwa uszczuplenia należności podatkowej w wyniku niemającego podstaw prawnych odliczenia kwoty, która nie jest podatkiem naliczonym, nie następuje „uchylenie naliczenia”. W takiej sytuacji brakuje bowiem podstaw normatywnych, zawartych w przepisach materialnego prawa podatkowego, do wzruszenia ostatecznej decyzji podatkowej wydanej w odniesieniu do wystawcy pustej faktury na podstawie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. Tym samym płaci on „podatek od pustej faktury”, chociaż jego kontrahent z całą pewnością nie dokona odliczenia tej samej kwoty jako swojego podatku naliczonego. Trudno ten stan opisać inaczej niż dolegliwość ekonomiczną dla osoby, która stworzyła stan zagrożenia dla finansów publicznych.

Z tego względu zasadne wydaje się klasyfikowanie treści art. 108 ust. 1 u.p.t.u. jako sankcji podatkowej o dwoistym charakterze. W opisaney wcześniej

---

<sup>22</sup> P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011, s. 44 oraz przywoływana tam literatura.

<sup>23</sup> Dzieje się tak, ponieważ w myśl art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a i b u.p.t.u. nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne, w przypadku gdy stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane (w części dotyczącej tych czynności) lub podają kwoty niezgodne z rzeczywistością (w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością).

sytuacji, tzn. gdy – po określeniu podatku na podstawie wspomnianego przepisu – administracja podatkowa dotarła do odbiorcy faktury (rzekomego nabywcy towaru lub usługi) i określiła mu wysokość zobowiązania podatkowego lub zwrotu podatku na prawidłowym poziomie, instytucja uregulowana w art. 108 ust. 1 u.p.t.u. jawi się jako typowa sankcja administracyjna (podatkowa). Ryzyko nienależnego odliczenia podatku przez kontrahenta wystawcy faktury zostało bowiem wyeliminowane przez organ podatkowy, a mimo to na podmiocie, który zrealizował stan faktyczny ukształtowany w art. 108 ust. 1 u.p.t.u., nadal ciąży powinność podatkowa wykreowana na podstawie dyspozycji wspomnianego przepisu. O swoistej sankcji podatkowej, mającej wyłącznie uzasadnienie fiskalne (ochronę finansów publicznych przed nienależnym odliczeniem), należałoby natomiast mówić jedynie wtedy, gdy organy podatkowe nie dotarły do odbiorcy faktury (i dalszych podmiotów występujących w łańcuchu dostaw) i nie wykluczyły niebezpieczeństwa bezpodstawnej redukcji ich podatku należnego o kwoty naliczonego podatku od towarów i usług. W takim przypadku konieczność uiszczenia podatku od – w istocie – wystawienia i wprowadzenia do obrotu pustej faktury służy jedynie ochronie finansów publicznych przed odliczeniem niemającym podstaw normatywnych<sup>24</sup>.

Określając relację wspomnianej sankcji do kary nakładanej na podstawie ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy<sup>25</sup>, należy wskazać na stanowisko zaprezentowane przez Trybunał Konstytucyjny w sprawie P 40/13<sup>26</sup>. W orzeczeniu tym jasno stwierdzono, że art. 62 § 2 k.k.s. w zakresie, w jakim dopuszcza odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe, polegające na wystawieniu faktury dokumentującej czynność niewykonaną, tej samej osoby fizycznej, która uprzednio, na podstawie art. 108 ust. 1 u.p.t.u., została zobowiązana do zapłaty podatku w kwocie wykazanej na tej fakturze, jest zgodny z art. 2 Konstytucji RP oraz nie jest niezgodny z jej art. 42 ust. 1. Dzieje się tak, ponieważ w obydwu sytuacjach (poprzez równoczesne zastosowanie obydwu rozwiązań) nie dochodzi do powielenia represji za to samo zachowanie, dotyczącej ten sam podmiot.

<sup>24</sup> W konsekwencji wyłącznie wtedy, gdy organ podatkowy nie wyeliminował nienależnego odliczenia u kontrahentów wystawcy pustej faktury, należałoby dopuścić zabezpieczenie wykonania powinności podatkowej powstałej w trybie art. 108 u.p.t.u., na podstawie art. 33 i nast. o.p.

<sup>25</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 408, dalej: k.k.s.

<sup>26</sup> Wyrok TK z dnia 21 kwietnia 2015 r., sygn. akt P 40/13, LEX nr 1668770.

Instytucja ukształtowana w art. 108 ust. 1 u.p.t.u. ponad wszelką wątpliwość nie pełni bowiem funkcji represyjnej.

Jak się wydaje, zasadne jest odnoszenie tej myśli do obydwu przejawów stosowania wspomnianego przepisu szczególnego prawa podatkowego, tzn. zarówno do przypadków, gdy pełni ono funkcję typowej sankcji administracyjnej (podatkowej), jak i do sytuacji, w których dyspozycja art. 108 u.p.t.u. jest jedynie swoistą sankcją, a jej rola sprowadza się do ochrony interesu fiskalnego państwa. Regulacja ta, wraz z innymi unormowaniami zawartymi w przepisach materialnego prawa podatkowego, jest nakierowana na przeciwdziałanie uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatku od towarów i usług, a także na zapobieganie wyłudzeniom i nadużyciom w zakresie wspomnianej daniny publicznej<sup>27</sup>.

#### 4. WNIOSKI

Oceniając naturę prawną rozwiązania ukształtowanego w art. 108 ust. 1 u.p.t.u., nie może być zastrzeżeń co do legalności tej konstrukcji normatywnej. Jak bowiem wcześniej wskazano, ma ona oparcie w art. 203 dyrektywy 112, a jednocześnie jest zgodna z art. 2 Konstytucji RP. Wątpliwości co do sensu tej regulacji prawnej powstają natomiast w sytuacji, gdy organ podatkowy wyeliminował ryzyko odliczenia naliczonego podatku od towarów i usług na podstawie faktury dokumentującej transakcję, która w rzeczywistości nie miała miejsca. Jest tak, ponieważ w aktualnym stanie prawnym, ukształtowanym w art. 108 ust. 1 u.p.t.u., okoliczność ta nie jest impulsem do odstąpienia od stosowania rozwiązania prawnego przewidzianego w tym przepisie. Tym samym w takiej sytuacji staje się ono klasyczną sankcją administracyjną (podatkową). To zaś wydaje się pozostawać w sprzeczności z wymienionymi wcześniej celami wprowadzenia wspomnianego rozwiązania prawnego do konstrukcji podatku od towarów i usług.

Nie ulega wątpliwości, że w sytuacji, gdy organy podatkowe wyeliminowały niebezpieczeństwo nieuprawnionego odliczenia naliczonego podatku od towarów i usług, rozwiązanie prawne przewidziane w art. 108 ust. 1 u.p.t.u. nie powinno mieć zastosowania. Jednocześnie trudno sobie wyobrazić, że do takiej konstatacji dojdą organy podatkowe, kierując się wyłącznie względami neutralności podatku od wartości dodanej i brakiem

<sup>27</sup> Por. w szczególności art. 112b i 112c u.p.t.u., a także art. 56b o.p.

konieczności jej ochrony w sytuacji, gdy uprzednio wykryły nadużycie podatkowe u odbiorcy faktury<sup>28</sup>. Dlatego jako zasadne jawi się wprowadzenie do ustawy o podatku od towarów i usług regulacji prawnej, na podstawie której możliwe stanie się odstąpienie od stosowania wskazanego wcześniej przepisu tego aktu prawnego, jeśli ryzyko nieuprawnionego odliczenia podatku naliczonego przez odbiorcę faktury zostało wykluczone dzięki aktywności administracji podatkowej. Dopiero wtedy zostanie zniesiony dwoisty charakter sankcji podatkowej, ukształtowanej w art. 108 ust. 1 u.p.t.u.

## BIBLIOGRAFIA

Krukowski A., *Komentarz do art. 6 ustawy o podatku od spadków i darowizn*, [w:] A. Krukowski, G. Liszewski, P. Smoleń, *Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn*, Warszawa 2011.

Majka P., *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011.

## THE LEGAL NATURE OF THE OBLIGATION TO PAY THE TAX ON THE BASIS OF THE ISSUED INVOICE – BETWEEN LIABILITY AND TAX SANCTION IN VALUE ADDED TAX

**Summary.** The subject of the article is a specific type of legal solution, shaped in Art. 108 sec. 1 of the act on tax on goods and services. As a consequence of its application, the issuer of an invoice that does not document the actual transaction is obliged to pay the tax indicated in this document. This is despite the fact that handover of the so-called blank invoice is not a subject of taxation in value added tax. The author refers to the common thesis that the necessity to pay a tax on the basis of the earlier indicated legal regulation is an instrument of protection of the state against the effects of undue deduction and refund of tax on goods and services. At the same time, he articulates that in certain circumstances, the effect of applying the disposition of Art. 108 sec. 1 of the act on tax on goods and services may be the formation of an administrative penalty.

**Keywords:** value added tax, blank invoices

---

<sup>28</sup> Tezę o dopuszczalności takiego działania, uzasadnionego wyłącznie względami neutralności podatku od towarów i usług, postawił NSA w wyroku z dnia 10 października 2018 r., sygn. I FSK 843/18, LEX nr 2580899.

Magdalena Gródecka\* 

## KOREKTA ROCZNEGO ZEZNANIA PODATKOWEGO W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH – WYBRANE ZAGADNIENIA

**Streszczenie.** Konstrukcja podatku dochodowego od osób fizycznych oparta jest na tzw. samoobliczeniu, a więc złożeniu przez podatnika stosownej deklaracji podatkowej. Obowiązkowi złożenia przez podatnika rocznego zeznania podatkowego towarzyszy możliwość korygowania tego rodzaju deklaracji, w szczególności z uwagi na błędy formalne (np. w zakresie danych identyfikujących składającego) lub rachunkowe. Korekta deklaracji może wiązać się zarówno ze zmniejszeniem kwoty do zapłaty (nadpłata), jak i z koniecznością zwiększenia kwoty zobowiązania. W przypadku wykazania zobowiązania podatkowego w kwocie wyższej niż wskazana w poprzedniej deklaracji podatnik ma obowiązek obliczenia i uiszczenia nie tylko kwoty zaległości, ale również odsetek od tej zaległości.

Korygowanie zeznania rocznego w podatku dochodowym od osób fizycznych co do zasady stanowi uprawnienie podatnika, choć – w przypadku spełnienia przesłanek z art. 274 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – organ podatkowy może zwrócić się do składającego deklarację o jej skorygowanie bądź dokonać stosownej korekty z urzędu. Skorygowanie deklaracji powoduje, że deklaracja pierwotna traci „byt prawny” i obowiązuje wersja skorygowana.

Niniejszy artykuł przybliży problematykę dopuszczalności i skutków złożenia korekty rocznego zeznania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych. Mając na względzie to, że nieograniczony obowiązek podatkowy w podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczy osób

---

\* Doktorantka, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: [mgródecka@nsa.gov.pl](mailto:mgródecka@nsa.gov.pl), <https://orcid.org/0000-0002-8446-6048>

fizycznych mających miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, postulować należy zwiększenie przejrzystości analizowanych przepisów.

**Słowa kluczowe:** deklaracja podatkowa, korekta deklaracji, samoobliczenie podatku, nadpłata w podatku dochodowym od osób fizycznych

## 1. WPROWADZENIE

Z koniecznością złożenia rocznego zeznania podatkowego<sup>1</sup> w podatku dochodowym od osób fizycznych niejednokrotnie wiąże się obowiązek jego korekty. Przyczyną korygowania tego rodzaju deklaracji podatkowej bywają błędy rachunkowe bądź formalne. Korekta deklaracji może wiązać się zarówno ze zmniejszeniem kwoty do zapłaty (a więc zwykle też z nadpłatą), jak i z koniecznością zwiększenia kwoty zobowiązania. Skorygowanie deklaracji powoduje, że deklaracja pierwotna traci „byt prawny” i obowiązuje wersja skorygowana. Korekta pozwala nie tylko na usunięcie błędów, ale również chroni przed odpowiedzialnością karną skarbową. Niniejszy artykuł przybliży problematykę dopuszczalności i skutków złożenia korekty rocznego zeznania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych.

## 2. DEFINICJA ORAZ CHARAKTER PRAWNY DEKLARACJI PODATKOWEJ I JEJ KOREKTY

Konstrukcja podatku dochodowego od osób fizycznych oparta jest na tzw. samoobliczeniu, a więc złożeniu przez podatnika stosownej deklaracji podatkowej oraz uiszczeniu, bez wezwania, wykazanej kwoty do zapłaty. Działanie organu administracji publicznej ogranicza się w takim przypadku do skontrolowania zgodności czynności podatnika z przepisami prawa oraz przyjęcia lub wyegzekwowania należności podatkowych.

Mając na względzie brzmienie art. 3 pkt 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>2</sup>, należy wyjaśnić na wstępie, że pojęcie deklaracji obejmuje „wszelkie dokumenty składane przez podatników, płatników i inkasentów w organach podatkowych, na ogół na formularzach według ustalonych wzorów, zawierające ich oświadczenia w kwestiach mających znaczenie

<sup>1</sup> Na potrzeby niniejszego artykułu terminy „zeznanie podatkowe” i „deklaracja podatkowa” stosowane są zamiennie.

<sup>2</sup> Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej: o.p.

dla powstania zobowiązania podatkowego”<sup>3</sup>. Deklaracja podatkowa stanowi oświadczenie wiedzy podatnika<sup>4</sup>, jest nośnikiem informacji lub powinności materialnoprawnych w zakresie zobowiązania podatkowego<sup>5</sup>. W przypadku zobowiązań powstających z mocy prawa, a takim jest zobowiązanie podatkowe powstające w podatku dochodowym od osób fizycznych, uznaje się, że deklaracja ma charakter prawnie wiążący, w przeciwieństwie do deklaracji informacyjno-dowodowych, które występują w przypadku zobowiązań powstających na skutek wydania decyzji<sup>6</sup>. Deklaracja podatkowa ma postać formularza, a jej treść zdeterminowana jest przez podmiot upoważniony przez przepisy prawa do określenia wzoru deklaracji, a tym samym jej układu wewnętrznego<sup>7</sup>.

Pojęcie korekty deklaracji nie zostało zdefiniowane w ustawie Ordynacja podatkowa. Przyjmuje się, że oznacza ono poprawienie błędu w tekście uprzednio złożonego zeznania podatkowego<sup>8</sup>. Warunkiem skutecznego złożenia skorygowanej deklaracji jest zatem uprzednie złożenie w terminie samej deklaracji podatkowej<sup>9</sup>.

Najczęściej popełniane przez podatników błędy w deklaracjach podatkowych można podzielić na dwie grupy: błędy formalne i błędy rachunkowe (kwotowe). Do błędów formalnych zaliczane są: złożenie zeznania podatkowego na nieaktualnym druku, nieprawidłowy identyfikator podatkowy (NIP/numer PESEL podatnika), nieprawidłowe dane osobowe podatnika i/lub współmałżonka, błąd w adresie lub nazwie urzędu skarbowego, niedołączenie wymaganych załączników. Błędy kwotowe to wszelkie nieścisłości we wskazanych w deklaracji rocznej kwotach (np. zaokrąglone sumy, pominięcie wymaganych rubryk) lub nieskorzystanie z przysługujących

<sup>3</sup> M. Niezgódka-Medek, *Komentarz do art. 3 o.p.*, [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 69.

<sup>4</sup> B. Brzeziński, *Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 1, s. 16.

<sup>5</sup> H. Dzwonkowski, *Charakter prawny deklaracji podatkowych (Zagadnienia podstawowe)*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 12, s. 25.

<sup>6</sup> Ibidem, s. 26.

<sup>7</sup> B. Brzeziński, *Deklaracja podatkowa...*, s. 14.

<sup>8</sup> S. Babiaryz, *Komentarz do art. 81 o.p.*, [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 574.

<sup>9</sup> Por. uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 22 czerwca 1998 r., sygn. FPS 9/97, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 1998, nr 4, poz. 110.



ulg podatkowych czy odliczeń. Korygowanie deklaracji dotyczy zatem całej treści deklaracji, a więc nie tylko oświadczeń wiedzy, ale też zawartych w niej oświadczeń woli, np. w zakresie wspólnego opodatkowania małżonków, wspólnego opodatkowania rodzica i małoletniego dziecka, a także ulgi rodzinnej, o której mowa w art. 27f ust. 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>10</sup>.

Mając na względzie treść art. 81 § 1 o.p., podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych ma prawo złożyć korygującą deklarację roczną. Słusznie wywodzi się w orzecznictwie, że prawo takie przysługuje również następcom prawnym<sup>11</sup>.

Co do zasady nie ustanowiono limitu korekt rocznego zeznania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych, a więc można korygować to samo zeznanie podatkowe dowolną liczbą razy. Jedynie w postępowaniu podatkowym, o którym mowa w art. 119g o.p. (w sprawie unikania opodatkowania), ustawodawca wprowadził ograniczenie możliwości korygowania deklaracji tylko do jednej korekty. W takiej sytuacji zakaz ponownego korygowania deklaracji, o którym mowa w art. 81b § 1a *in fine*, jest racjonalny – brak tego zakazu mógłby bowiem prowadzić do nadużywania korekty i ponownego prowadzenia postępowania<sup>12</sup>. W przypadku składania korekty deklaracji rocznej podatnik zobowiązany jest wypełnić całą deklarację, a nie tylko pola, w których stwierdzono pomyłkę, oznaczając w odpowiedniej rubryce, że jest to korekta zeznania.

Korektę deklaracji rocznej w podatku dochodowym od osób fizycznych podatnik może złożyć z własnej inicjatywy, jeśli uzna, że pierwotna deklaracja obarczona jest błędami. Może to również zrobić na skutek żądania organu podatkowego. W szczególnych okolicznościach uprawnienie do dokonania korekty deklaracji rocznej przysługuje również organowi. Zgodnie bowiem z art. 274 § 1 o.p. w razie stwierdzenia, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki, bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami, organ podatkowy, w zależności od charakteru i zakresu uchybień:

- 1) koryguje deklarację, dokonując stosownych poprawek lub uzupełnień, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty

<sup>10</sup> Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm., dalej: u.p.d.o.f.

<sup>11</sup> Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 26 sierpnia 2011 r., sygn. II FSK 499/10, CBOŚA.

<sup>12</sup> S. Babiarz, *Komentarz do art. 81b o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 583.

zwrotu podatku albo kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza kwoty 5000 zł;

- 2) zwraca się do składającego deklarację o jej skorygowanie oraz złożenie niezbędnych wyjaśnień, wskazując przyczyny, z powodu których informacje zawarte w deklaracji podaje się w wątpliwość.

W sytuacji gdy organ sam koryguje deklarację, sporządza jej uwierzytelnioną kopię i doręcza ją podatnikowi wraz z informacją o związanej z korektą deklaracji zmianie wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku albo kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia lub wysokości straty, albo z informacją o braku takich zmian oraz pouczeniem o prawie wniesienia sprzeciwu. Wprawdzie przepis art. 274 § 2 pkt 2 o.p. nie wskazuje tego wprost, ale pouczenie to powinno również zawierać wskazanie skutków nieskorzystania z tego uprawnienia<sup>13</sup>. Na wniesienie sprzeciwu podatnik ma 14 dni. Termin ten nie podlega przywróceniu<sup>14</sup>. Wniesienie sprzeciwu anuluje korektę. W razie niewniesienia sprzeciwu w terminie korekta deklaracji dokonana przez organ wywołuje skutki prawne jak korekta deklaracji złożona przez podatnika.

Ponadto, poza sytuacjami, kiedy organ koryguje deklarację roczną lub wzywa do jej skorygowania, ustawa Ordynacja podatkowa przewiduje możliwość poinformowania podatnika przez właściwy organ o prawie do złożenia korekty deklaracji (w analizowanym przypadku – rocznego zeznania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych). Zgodnie bowiem z art. 119j o.p. podmiot inny niż strona postępowania zakończonego decyzją wydaną w sprawie unikania opodatkowania (art. 119g § 1 o.p.), uczestniczący w czynności, której skutki podatkowe określono w tej decyzji, z wyłączeniem skutków podatkowych określonych na podstawie art. 119a § 6, może skorygować swoją deklarację, uwzględniając treść decyzji, a także wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku, jeżeli decyzja jest ostateczna, a w przypadku złożenia skargi – jeżeli sąd administracyjny prawomocnie oddalił skargę na tę decyzję oraz decyzja ta została wykonana w całości. O takiej możliwości Szef Krajowej Administracji Skarbowej zobowiązany jest poinformować podatnika w drodze postanowienia, w terminie miesiąca od dnia spełnienia przesłanek wskazanych w art. 119g § 1 o.p. Postanowienie zawiera opis skutków podatkowych dotyczących tego podmiotu oraz

<sup>13</sup> E. Prejs, *Czynności sprawdzające i kontrola podatkowa po nowelizacji ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 4, s. 26.

<sup>14</sup> Ibidem, s. 27.

pouczenie o terminie złożenia korekty deklaracji lub wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku. Korektę deklaracji oraz wniosek o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku, związane z realizacją uprawnień, o których mowa w § 1, należy złożyć w terminie miesiąca od dnia doręczenia powyższego postanowienia.

Od 1 stycznia 2016 r. wyeliminowano obowiązek pisemnego uzasadnienia przyczyn korekty. W razie wątpliwości dotyczących skorygowanej deklaracji organ podatkowy może – na podstawie art. 274a § 2 o.p. – wezwać podatnika do złożenia stosownych wyjaśnień.

### 3. TERMIN NA ZŁOŻENIE KOREKTY DEKLARACJI I ZAWIESZENIE PRAWA DO ZŁOŻENIA KOREKTY DEKLARACJI

Co do zasady przepisy prawa nie wskazują wprost terminu, do którego można składać korektę zeznania podatkowego. Termin, do którego można dokonywać poprawek, należy zatem powiązać z terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego, którego dotyczy zeznanie. Stosownie do art. 70 § 1 o.p. zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Uwzględniając treść tego przepisu, należy uznać, że podatnik ma prawo złożyć korektę deklaracji podatkowej przed upływem terminu przedawnienia wynikającego z art. 70 § 1 o.p. Po upływie tego okresu organ podatkowy, nie mając możliwości dokonywania weryfikacji prawdziwości danych kształtujących wysokość zobowiązania podatkowego z powodu jego przedawnienia, uzna taką korektę za bezskuteczną.

Termin przedawnienia zobowiązania podatkowego – a tym samym złożenia korekty rozliczenia dotyczącego tego zobowiązania – może być niekiedy dłuższy niż wspomniane 5 lat. Jak wynika z art. 70–70e o.p., bieg terminu przedawnienia może bowiem się nie rozpocząć, m.in. w związku z rozłożeniem spłaty podatku na raty, zostać zawieszony, np. po wniesieniu sprawy do sądu administracyjnego, lub ulec przerwaniu, np. w wyniku zastosowania w toku postępowania egzekucyjnego środka egzekucyjnego (zajęcia składnika majątku podatnika). W konsekwencji należy uznać, że w takiej sytuacji istnieje również możliwość złożenia korekty deklaracji, oczywiście przy spełnieniu pozostałych warunków zezwalających na tego rodzaju czynność.

Jedynie w przypadku korekty rocznego zeznania podatkowego w zakresie przekazania na rzecz jednej organizacji pożytku publicznego, działającej

na podstawie ustawy o działalności pożytku publicznego, kwoty w wysokości nieprzekraczającej 1% podatku należnego ustawodawca wprowadził ograniczenie czasowe na tego rodzaju działanie. Zgodnie bowiem z art. 45c ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f. oraz art. 21b ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne<sup>15</sup> naczelnik urzędu skarbowego właściwy miejscowo dla złożenia zeznania podatkowego przekaże tę kwotę wskazanej organizacji pożytku publicznego pod warunkiem, że korekta zeznania została dokonana w ciągu miesiąca od upływu terminu dla złożenia zeznania podatkowego.

Stosownie do art. 81b § 1 o.p. uprawnienie do skorygowania deklaracji ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą – i przysługuje nadal po zakończeniu kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego (w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego). Przykładowo: jeżeli przedmiotem wskazanych powyżej postępowań jest podatek dochodowy za dany rok podatkowy, uprawnienie do skorygowania zeznania przysługuje w odniesieniu do innych lat podatkowych. Dodatkowo możliwe jest skorygowanie deklaracji w okresie pomiędzy zakończeniem kontroli podatkowej a wszczęciem postępowania podatkowego, w którym wykorzystane są ustalenia dokonane w trakcie kontroli (art. 165b § 1 o.p.). W takiej sytuacji organ nie wszczyna postępowania podatkowego. Natomiast kiedy podatnik złoży kolejną korektę deklaracji, organ podatkowy może wszcząć postępowanie podatkowe także po upływie 6 miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej (art. 165b § 3 pkt 1 o.p.).

Nieco odmiennie uregulowano możliwość składania korekty deklaracji w trakcie kontroli celno-skarbowej (w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p., w tym w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych). W terminie 14 dni od dnia doręczenia upoważnienia do prowadzenia kontroli celno-skarbowej kontrolowanemu przysługuje uprawnienie do skorygowania deklaracji podatkowej w zakresie objętym tą kontrolą (art. 62 ust. 4 ustawy z dnia 16 lipca 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>16</sup>). Ponadto zgodnie z art. 82 ust. 3 u.KAS kontrolowany może w terminie 14 dni od dnia doręczenia mu wyniku kontroli

<sup>15</sup> Dz.U. z 2021 r., poz. 1993.

<sup>16</sup> Dz.U. z 2021 r., poz. 422 ze zm., dalej: u.KAS.

skorygować uprzednio złożoną deklarację podatkową. Złożenie korekty deklaracji po upływie wskazanych terminów nie wywołuje skutków prawnych.

Podobnie w przypadku prowadzenia postępowania podatkowego w sprawie unikania opodatkowania (art. 119g o.p.) podatnik ma prawo do (jednokrotnego) skorygowania deklaracji przed wydaniem decyzji w pierwszej instancji, w terminie 14 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o wyznaczeniu terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego (o którym mowa w art. 200 § 3 o.p.). Ponowne skorygowanie deklaracji po zakończeniu postępowania podatkowego nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim wcześniej dokonana korekta przewidywała cofnięcie skutków unikania opodatkowania (art. 81b § 1a o.p.).

Zawieszenie prawa do korekty deklaracji podatkowej jest konsekwencją niedopuszczalności podważania skorygowaną deklaracją podatkową decyzji podatkowej wydanej w zakresie danego zobowiązania podatkowego, a ponadto konsekwencją uregulowania zawartego w art. 79 § 1 o.p., dotyczącego niedopuszczalności wszczynania postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty w czasie trwania postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej<sup>17</sup>.

Korekta złożona w okresie zawieszenia prawa do jej złożenia nie wywołuje skutków prawnych. Niemożność wywołania skutków prawnych ma charakter trwały, tzn. istnieje także po ustaniu istnienia przesłanki zawieszenia – nawet w przypadku niestwierdzenia naruszenia prawa<sup>18</sup>. Oznacza to, że po zakończeniu okresu zawieszenia, jeżeli nadal istnieją przesłanki do złożenia korekty deklaracji, należy ponowić taką czynność.

W piśmiennictwie, na tle prawa do korekty deklaracji w trakcie postępowania podatkowego (zarówno wymiarowego, jak i w sprawie nadpłaty) czy kontroli podatkowej, wyrażany jest pogląd, że organ podatkowy powinien orzec o bezskuteczności takiej korekty w drodze postanowienia (art. 216 § 2 o.p.)<sup>19</sup>. Pomimo złożenia korekty w dalszym ciągu obowiązuje poprzednio złożona deklaracja i wynikająca z niej kwota podatku. Takie postanowienie jest niezaskarżalne w drodze zażalenia, jednak jego weryfikacji należy dokonać w trybie rozpatrywania odwołania<sup>20</sup>.

<sup>17</sup> S. Babiarczyk, *Komentarz do art. 81b o.p.*, s. 582.

<sup>18</sup> A. Huchla, *Komentarz do art. 81b o.p.*, [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003.

<sup>19</sup> S. Babiarczyk, *Komentarz do art. 81b o.p.*, s. 584; L. Etel, *Komentarz do art. 81b o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2017, s. 670.

<sup>20</sup> T. Jakubiak vel Wojtczak, A. Maciejuk, *Korygowanie deklaracji podatkowych a wybrane czynności organów podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 11, s. 42–49.

#### 4. PODWYŻSZENIE KWOTY ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO W KOREKCIE DEKLARACJI

Podatnik, składając korektę deklaracji, w której wykaże kwotę do zapłaty (tzn. zwiększy wysokość zobowiązania podatkowego w stosunku do uprzednio deklarowanego), musi pamiętać o konieczności uiszczenia odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych. Odsetki za zwłokę wpłacane są bowiem bez wezwania organu podatkowego (art. 55 § 1 o.p.). Dla podatników, którzy złożą prawnie skuteczną korektę deklaracji nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia upływu terminu do złożenia deklaracji oraz zapłacą zaległość podatkową w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty (termin prawa materialnego), ustawodawca przewidział obniżenie stawki odsetek za zwłokę do wysokości 50% stawki podstawowej, żeby wzmocnić „premiowanie dobrowolnego ujawnienia nieprawidłowości i zapłatę zaległości”<sup>21</sup>. „Wprowadzenie zaś ograniczenia czasowego do 6 miesięcy możliwości składania korekty uprawniającej do obniżonej stawki odsetek ma zmniejszyć ryzyko optymalizacji finansowej, a więc wykorzystywania takiej korekty jako narzędzia do sterowania bieżącą płynnością finansową”<sup>22</sup>. Należy jednak pamiętać, że obniżonej stawki odsetek za zwłokę nie stosuje się w przypadku korekty deklaracji:

- 1) złożonej po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a w przypadkach gdy nie stosuje się zawiadomienia – po zakończeniu kontroli podatkowej;
- 2) złożonej po doręczeniu upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej;
- 3) dokonanej w wyniku czynności sprawdzających.

Dodatkowo skorygowanie deklaracji w sytuacji zaniżenia zobowiązania podatkowego chroni podatnika przed negatywnymi następstwami związanymi z uszczupleniem dochodów. Zgodnie bowiem z art. 16a ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy<sup>23</sup> nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe ten, kto złożył prawnie skuteczną w rozumieniu ustawy Ordynacja podatkowa korektę deklaracji

<sup>21</sup> Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VII kadencja, druk sejm. nr 3462.

<sup>22</sup> S. Babiaryz, *Komentarz do art. 56a o.p.*, [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 383.

<sup>23</sup> Dz.U. z 2021 r., poz. 408 ze zm.

podatkowej i w całości uiścił, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie.

## 5. WYKAZANIE NADPŁATY W KOREKCIE DEKLARACJI

Pomimo wysłania do urzędu skarbowego deklaracji rocznej w podatku dochodowym od osób fizycznych zdarza się niejednokrotnie, że podatnik zauważy w niej błąd bądź zdaje sobie sprawę, że nie odliczył wszystkich przysługujących mu ulg lub odliczeń. Jeśli suma zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych pobranych w trakcie roku podatkowego okaże się wyższa niż wyliczone w deklaracji rocznej zobowiązanie podatkowe, podatnik uzyskuje podstawę do otrzymania zwrotu nadpłaty podatku. Nadpłata podatku może wynikać również z korzystania przez podatnika z ulg podatkowych czy innych preferencji podatkowych, np. wspólnego rozliczenia małżonków. Od 1 stycznia 2019 r. zniesiono czasowe ograniczenie na złożenie wniosku o preferencyjne opodatkowanie dochodów, o którym mowa w art. 6 u.p.d.o.f. Do końca 2018 r. wnioski tego rodzaju można było złożyć jedynie w terminie złożenia zeznania rocznego (do końca kwietnia następnego roku podatkowego). Od 1 stycznia 2019 r. wnioski o preferencyjne opodatkowanie dochodów może wynikać z korekty zeznania podatkowego (także tej złożonej po 30 kwietnia).

Tak więc w sytuacji gdy podatnik zauważy błąd i zdecyduje się na skorzystanie z przysługujących mu ulg podatkowych lub preferencyjnego sposobu opodatkowania, przysługuje mu prawo złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz z korektą deklaracji podatkowej, w której wykaże nadpłatę (art. 75 § 3 o.p.).

Ustawa Ordynacja podatkowa nie zawiera definicji realnej nadpłaty, tzn. nie określa cech, które temu i tylko temu pojęciu można przypisać. Przepis art. 72 o.p. wymienia jedynie stany faktyczne, których zaistnienie pozwala przyjąć, że powstała nadpłata<sup>24</sup>. „Istota nadpłaty sprowadza się do tego, że podatnik płaci wówczas, gdy nie musi tego robić (nie istnieje obowiązek podatkowy), albo płaci za dużo (kwota podatku zapłaconego przewyższa kwotę należną). W obu przypadkach świadczenie podatnika

<sup>24</sup> J. Rudowski, *Komentarz do art. 72 o.p.*, [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 500.

dokonane na rzecz wierzyciela podatkowego przewyższa to, czego wymaga od niego przepis prawa”<sup>25</sup>. Kierując się definicją nadpłaty, należałoby uznać, że dniem jej powstania jest dzień faktycznego, bezzasadnego uszczuplenia majątku podatnika, płatnika, inkasenta, spadkobiercy lub jednej z osób trzecich wymienionych w rozdziale 15 (art. 73 § 1 pkt 1–5 o.p.). W przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych, uwzględniając, że jest to podatek rozliczany rocznie, ustawodawca przewidział swego rodzaju uproszczenie i wskazał w art. 73 § 2 pkt 1 o.p., że dla podatników podatku dochodowego nadpłata powstaje z dniem złożenia zeznania rocznego. Decyduje dzień faktycznego złożenia deklaracji lub zeznania, a nie dzień, do którego deklaracja lub zeznanie powinny zostać złożone według obowiązujących przepisów<sup>26</sup>.

Budzi natomiast wątpliwości moment powstania nadpłaty w przypadku, kiedy wysokość tej nadpłaty wynika dopiero ze skorygowanego zeznania rocznego. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażany jest pogląd, że jeżeli nadpłata została wykazana dopiero w skorygowanym zeznaniu rocznym, datą jej powstania, w rozumieniu art. 76a § 2 pkt 1 w zw. z art. 73 § 2 pkt 1 o.p., jest dzień złożenia skorygowanego zeznania rocznego<sup>27</sup>. W wyrokach tych uzasadniano, że „korekta taka zastępuje zeznanie podatkowe. Z chwilą jej złożenia wzruszeniu ulega domniemanie prawidłowości rozliczenia wynikającego z pierwotnie złożonego zeznania. Pierwotne zeznanie podatkowe traci byt prawny, zostaje zastąpione przez zeznanie skorygowane. Dopiero w tym momencie można mówić o powstaniu nadpłaty. Wynika to bezpośrednio z woli ustawodawcy, który powstanie nadpłaty w przypadku podatków dochodowych powiązał ze złożeniem zeznania rocznego. W związku z tym nie można w przypadku tych podatków zasadnie twierdzić o istnieniu nadpłaty, bez potwierdzającego ten fakt dokumentu (zeznania lub decyzji). Odmienny pogląd uzasadniony byłby tylko wówczas, gdyby nadpłata powstawała z mocy prawa, czego istniejące przepisy nie przewidują. [...] Bez znaczenia dla takiej konstatacji pozostaje

<sup>25</sup> L. Etel, *Komentarz do art. 72 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2017, s. 603.

<sup>26</sup> J. Rudowski, *Komentarz do art. 73 o.p.*, [w:] S. Babiarczyk, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 510.

<sup>27</sup> Por. wyroki NSA: z dnia 4 listopada 2020 r., sygn. II FSK 1711/18, CBOSA; z dnia 3 listopada 2020 r., sygn. II FSK 1880/18, CBOSA; z dnia 6 listopada 2014 r., sygn. II FSK 2650/12, CBOSA; z dnia 9 sierpnia 2012 r., sygn. II FSK 116/11, CBOSA.



fakt, że nadpłata istniała już obiektywnie w dacie złożenia pierwotnego zeznania rocznego, skoro faktycznie jej wysokość nie została w sposób prawnie przewidziany określona<sup>28</sup>.

Wskazany powyżej pogląd nie uwzględnia ani istoty nadpłaty, ani istoty korekty deklaracji. Nadpłata jest nienależnie zapłacony podatek (co do zasady uiszczony w trakcie roku podatkowego<sup>29</sup>), a korekta deklaracji zastępuje pierwotną deklarację. Podatek dochodowy od osób fizycznych jest podatkiem rocznym, którego – z uwagi na jego konstrukcję – nie da się obliczać odrębnie dla każdego zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego (art. 4 o.p.). Z tego względu zobowiązanie w tym podatku powstaje w dacie złożenia zeznania rocznego (art. 45 ust. 6 u.p.d.o.f.). Ze wskazanym przepisem koresponduje treść art. 73 § 2 pkt 1 o.p., określająca wprost, że dla podatników podatku dochodowego nadpłata powstaje z dniem złożenia zeznania rocznego. Ponadto, jeśli w korekcie deklaracji podatnik wykazał wyższe zobowiązanie podatkowe niż w deklaracji pierwotnej (czy poprzedniej korekcie), nie ulega wątpliwości, że zobowiązanie to powstało w dacie złożenia deklaracji pierwotnej (kwestię tę szerzej omówiono w punkcie 4). Dodatkowo przepis art. 73 § 2 pkt 1 o.p. nie wskazuje, że w przypadku podatku dochodowego nadpłata powstaje z dniem złożenia zeznania rocznego „lub korekty tego zeznania”.

Uznanie, że w przypadku korekty deklaracji nadpłata powstała w dacie złożenia pierwotnej deklaracji rocznej, nie powoduje niebezpieczeństwa, że podatnik będzie traktował ją jako swego rodzaju lokatę kapitału i zwlekał ze złożeniem poprawnej korekty deklaracji, licząc na ustawowe odsetki, kwestia ta została bowiem szczegółowo uregulowana w ustawie Ordynacja podatkowa. Złożenie korekty zeznania podatkowego oznacza, że termin na zwrot nadpłaty podatku liczony jest od początku i wynosi: 45 dni od dnia złożenia korekty zeznania rocznego w podatku dochodowym od osób fizycznych za pomocą środków komunikacji elektronicznej<sup>30</sup>, w pozostałych przypadkach (deklaracje papierowe<sup>31</sup>) – 3 miesiące. Oprocentowanie

<sup>28</sup> Wyrok NSA z dnia 3 listopada 2020 r., sygn. II FSK 2015/18, CBOSA.

<sup>29</sup> Przykładem, kiedy do uiszczenia nienależnego podatku dochodzi po zakończeniu danego roku podatkowego, jest sytuacja, w której na podstawie „pierwotnej” deklaracji lub poprzedniej korekty zeznania rocznego uiszcza się brakującą kwotę zobowiązania podatkowego, które następnie okazuje się nienależne, np. wskutek błędu rachunkowego lub omyłkowego nieskorzystania z przysługującej ulgi podatkowej.

<sup>30</sup> Art. 77 § 2 pkt 1 o.p.

<sup>31</sup> Art. 77 § 2 pkt 3 o.p.

nadpłaty przewidziano dopiero w sytuacji, gdy organ nie zwróci jej we wskazanym powyżej terminie<sup>32</sup>.

Prawidłowe ustalenie momentu powstania nadpłaty ma również znaczenie przy zaliczaniu jej na poczet zaległości podatkowych (art. 76a § 2 pkt 1 o.p.). Zgodnie z tym przepisem zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych następuje – w przypadku gdy nadpłata wynika z korekty deklaracji rocznej – z dniem powstania nadpłaty<sup>33</sup>. Przyznanie, że w takiej sytuacji nadpłata powstaje w dacie złożenia deklaracji pierwotnej, pozwala uniknąć sytuacji, w której podatnikowi – mającemu jednocześnie zaległości podatkowe – zostaną naliczone odsetki od tych zaległości, mimo że w tym samym czasie Skarb Państwa dysponuje nadpłatą podatnika powstałą z innego tytułu.

Konieczność jednoznacznego uregulowania kwestii momentu powstania nadpłaty w przypadku wykazania jej dopiero w korekcie deklaracji dostrzegła również Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego<sup>34</sup>. W zaproponowanym przez nią projekcie ustawy Ordynacja podatkowa z 6 października 2017 r.<sup>35</sup> nadpłatę zdefiniowano jako kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę zapłaconą nienależnie jako podatek, zrezygnowano z kazuistyki obecnego art. 73 o.p. oraz przyjęto, że dla podatników podatku dochodowego nadpłata powstaje w dniu złożenia zeznania rocznego (deklaracji), a nie jego korekty<sup>36</sup>.

Wniosek o stwierdzenie nadpłaty złożony wraz z korektą deklaracji podatkowej uruchamia w pierwszej kolejności procedurę czynności sprawdzających (art. 272 i nast. o.p.), w ramach której organ weryfikuje skorygowaną deklarację, w szczególności w zakresie przeszkód w dokonaniu zwrotu żądanej kwoty (przedawnienie zobowiązania) i ewentualnego

<sup>32</sup> Art. 78 § 3 pkt 4 i 4a o.p.

<sup>33</sup> Art. 76a § 2 pkt 2 o.p., wskazujący, że nadpłata powstaje z dniem złożenia wniosku o jej stwierdzenie i dotyczy tych podatków, które powstają w wyniku wydania decyzji konstytutywnej.

<sup>34</sup> Powołana na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, Dz.U. z 2014 r., poz. 1471.

<sup>35</sup> Dostępny na: <https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> (dostęp: 7.12.2021).

<sup>36</sup> Por. uzasadnienie projektu ustawy Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r., s. 208–210.

zawieszenia prawa do korekty deklaracji<sup>37</sup>. Jeżeli prawidłowość skorygowanego zeznania nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji stwierdzającej ją. W takim przypadku korekta wywołuje skutki prawne (art. 75 § 4 o.p.). Jeżeli weryfikacja wykaze, że określona przez podatnika kwota nadpłaty nie jest prawidłowa albo że nadpłata w ogóle nie występuje – organ podatkowy wydaje decyzję określającą prawidłowo wysokość nadpłaty. Rozstrzygnięcie w przedmiocie odmowy stwierdzenia nadpłaty unicestwia skutki korekty deklaracji dołączonej do wniosku o jej stwierdzenie, składanego w trybie art. 75 § 3 o.p. Tym samym aktualizuje się pierwotne rozliczenie podatku dokonane w trybie samoobliczenia, bez potrzeby jego ponownego określania w drodze decyzji. W takim przypadku podatek wykazany w pierwotnie złożonej deklaracji jest podatkiem do zapłaty, o czym stanowi art. 21 § 2 o.p.<sup>38</sup>

Należy również pamiętać, że podatnikowi nie przysługuje prawo do żądania stwierdzenia nadpłaty (a więc również złożenia w tym zakresie korekty zeznania rocznego w podatku dochodowym od osób fizycznych), jeśli wysokość zobowiązania została już określona ostateczną decyzją deklaracyjną (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.). W tym trybie nie można bowiem podważać ostatecznych decyzji podatkowych.

## 6. PODSUMOWANIE

Podsumowując, należy stwierdzić, że zasada samoobliczenia w podatku dochodowym od osób fizycznych oznacza nie tylko konieczność złożenia rocznego zeznania podatkowego, ale również możliwość korygowania tej deklaracji, w szczególności w sytuacji stwierdzenia pomyłek – zarówno tych o charakterze czysto formalnym, jak i obliczeniowym (wpływających na wysokość zobowiązania podatkowego). Wprawdzie korekcie deklaracji dedykowany jest cały rozdział w ustawie Ordynacja podatkowa (Dział III, Rozdział 10 – Korekta deklaracji), jednakże przepisy regulujące tę kwestię nadal rozmieszczone są w różnych częściach tego aktu prawnego, a niektórych szczegółowych regulacji poszukiwać należy w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Mając na względzie to, że nieograniaczony obowiązek podatkowy w podatku dochodowym od osób fizycznych

<sup>37</sup> D. Szubielska, *Korekta deklaracji – zmiany konieczne, ale czy wystarczające*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 1, s. 20.

<sup>38</sup> Por. wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2015 r., sygn. II FSK 2464/14, CBOSA.

dotyczy osób fizycznych mających miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, postulować należy zwiększenie przejrzystości analizowanych przepisów. Podkreślenia wymaga także, że wykładnia tych przepisów, w szczególności w przypadku wnioskowania o nadpłatę dopiero na etapie korekty zeznania podatkowego, nie powinna prowadzić do podważania ani istoty korygowania deklaracji, a więc zastępowania pierwotnej deklaracji jej poprawioną wersją, ani istoty nadpłaty jako kwoty, którą organ podatkowy (*de facto* Skarb Państwa) dysponuje nienależnie.

## BIBLIOGRAFIA

- Babiarz S., *Komentarz do art. 56a o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Babiarz S., *Komentarz do art. 81 o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Babiarz S., *Komentarz do art. 81b o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Brzeziński B., *Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 1.
- Dzwonkowski H., *Charakter prawny deklaracji podatkowych (Zagadnienia podstawowe)*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 12.
- Etel L., *Komentarz do art. 72 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2017.
- Etel L., *Komentarz do art. 81b o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2017.
- Huchla A., *Komentarz do art. 81b o.p.*, [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003.
- Jakubiak vel Wojtczak T., Maciejuk A., *Korygowanie deklaracji podatkowych a wybrane czynności organów podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 11.
- Niezgódka-Medek M., *Komentarz do art. 3 o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Prejs E., *Czynności sprawdzające i kontrola podatkowa po nowelizacji ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 4.
- Rudowski J., *Komentarz do art. 72 o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Rudowski J., *Komentarz do art. 73 o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Szubielska D., *Korekta deklaracji – zmiany konieczne, ale czy wystarczające*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 1.

## CORRECTION OF THE ANNUAL TAX RETURN RELATING TO PERSONAL INCOME TAX – SELECTED ISSUES

**Summary.** Personal income tax is constructed on the basis of the so-called self-calculation, i.e. the filing of a relevant tax return by a taxpayer. Taxpayer's obligation to submit an annual tax return is associated with the possibility of correcting this type of return, in particular in respect of formal errors (e.g. with regard to the identification data of the return filing person) or accounting errors. Tax return correction may involve both a decrease in the amount to be paid (overpayment) and the need to increase the amount of liability. If the tax liability is disclosed in an amount higher than stated in the previous tax return, the taxpayer is obliged to calculate and pay not only the amount of arrears, but also interest on such arrears.

Correction of the annual personal income tax return is considered, as a rule, the taxpayer's right, although, if the prerequisites specified in Article 274 of the Tax Code are met, the tax authority may require the return filing person to correct it or it may make a relevant correction *ex officio*. Correction of the return results in the original return losing its "legal existence" and the corrected version becoming binding.

This article presents issues related to the admissibility and effects of filing a correction to the annual tax return relating to personal income tax. Taking into account the fact that natural persons residing in the territory of the Republic of Poland are subject to unlimited tax liability in respect of personal income tax, work on increased transparency of the analyzed regulations should be urged.

**Keywords:** tax return, correction of tax return, self-calculation of tax, overpayment of personal income tax

Ziemowit Kukulski\* 

# NOWA BILATERALNA UMOWA PODATKOWA POLSKI Z GRUZJĄ W ŚWIETLE STANOWISKA POLSKI I GRUZJI WOBEC KONWENCJI WIELOSTRONNEJ ORAZ AKTUALIZACJI KONWENCJI MODELOWEJ OECD I KONWENCJI MODELOWEJ ONZ Z 2017 ROKU

**Streszczenie.** Artykuł dotyczy rozwiązań przyjętych w nowej bilateralnej umowie podatkowej, zawartej 7 lipca 2021 r. między Polską a Gruzją, która zastąpi umowę między tymi państwami z 5 listopada 1999 r. Zgodnie z wolą obu umawiających się stron nie została ona objęta postanowieniami Konwencji wielostronnej implementującej środki prawa traktatowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku. W związku z tym wprowadzenie do niej klauzul antyabuzywnych oraz sposobów usprawniających rozwiązywanie sporów musiało nastąpić w drodze dwustronnych negocjacji. Autor analizuje wpływ Konwencji wielostronnej, Konwencji Modelowej OECD i Konwencji Modelowej ONZ na kształt zaadaptowanych w niej rozwiązań oraz ich znaczenie dla przyszłości polskiej praktyki traktatowej.

**Słowa kluczowe:** bilateralna umowa podatkowa, Polska, Gruzja, Konwencja wielostronna, Konwencja Modelowa OECD, Konwencja Modelowa ONZ, minimalny standard

\* Doktor habilitowany nauk prawnych, profesor UŁ, Katedra Prawa Podatkowego, Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: [zkukulski@wpia.uni.lodz.pl](mailto:zkukulski@wpia.uni.lodz.pl), <https://orcid.org/0000-0003-2843-8170>



© by the author, licensee Łódź University – Łódź University Press, Łódź, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

Bilateralna umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Gruzji w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, podpisana w Warszawie dnia 5 listopada 1999 r.<sup>1</sup>, nie została objęta postanowieniami Konwencji wielostronnej implementującej środki prawa traktatowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu 24 listopada 2016 r.<sup>2</sup> Zarówno Polska, jak i Gruzja nie wskazały bowiem UPO PL-GE z 1999 r. jako umowy podatkowej objętej postanowieniami Konwencji wielostronnej (ang. *Covered Tax Agreement*)<sup>3</sup>. Oznacza to, że zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a pkt ii Konwencji wielostronnej UPO PL-GE z 1999 r. nie została zmieniona za pomocą MLI. Wprowadzenie do UPO PL-GE z 1999 r. mechanizmów zapobiegających erozji podstawy opodatkowania i przeliczaniu zysków w ramach działania nr 15 projektu OECD/G20 BEPS (ang. *Base Erosion Profit Shifting*)<sup>4</sup> wymagało zatem jej zastąpienia nową bilateralną umową między Rzeczpospolitą Polską a Gruzją w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania, sporządzoną w Tbilisi dnia 7 lipca 2021 r.<sup>5</sup>

Celem artykułu jest konfrontacja zmian wprowadzonych do UPO PL-GE z 2021 r. ze stanowiskiem obu umawiających się państw wobec Konwencji wielostronnej<sup>6</sup> oraz porównanie ich z postanowieniami UPO PL-GE z 1999 r.

<sup>1</sup> Dz.U. z 2006 r. Nr 248, poz. 1820, dalej: UPO PL-GE z 1999 r.

<sup>2</sup> Dz.U. z 2018 r., poz. 1369, dalej: Konwencja wielostronna lub MLI, zob. też OECD, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report*, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report\\_9789264241688-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report_9789264241688-en#page1) (dostęp: 7.12.2021).

<sup>3</sup> OECD, *Reservations and Notifications under the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mlt-position-georgia-instrument-deposit.pdf> (dostęp: 7.12.2021).

<sup>4</sup> OECD, *Action 15: A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS*, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-15-mandate-for-development-of-multilateral-instrument.pdf> (dostęp: 7.12.2021).

<sup>5</sup> <https://www.podatki.gov.pl/media/7169/gruzja-tekst-pl-2021.pdf> (dostęp: 3.03.2021), dalej: UPO PL-GE z 2021 r.

<sup>6</sup> Oświadczenie rządowe z dnia 6 czerwca 2018 r. w sprawie mocy obowiązującej Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na

W opracowaniu przeanalizowano także wpływ na UPO PL-GE z 2021 r. zaktualizowanych w 2017 r. Konwencji Modelowej OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku (dalej: KM OECD)<sup>7</sup> oraz Konwencji Modelowej ONZ w sprawie unikania podwójnego opodatkowania między państwami rozwiniętymi a rozwijającymi się<sup>8</sup> (dalej: KM ONZ)<sup>9</sup>.

## 2. STANOWISKO POLSKI I GRUZJI WOBEC KONWENCJI WIELOSTRONNEJ

Konwencja wielostronna wprowadza zupełnie nowy mechanizm zmian bilateralnych umów podatkowych (dalej: UPO)<sup>10</sup>. Polega on na wdrożeniu do umów objętych jej postanowieniami uregulowań zapobiegających erozji podstawy opodatkowania i przeliczaniu zysków zgodnie ze stanowiskiem państw-stron MLI, wyrażonym na specjalnym formularzu złożonym depozytariuszowi MLI. Niektóre uregulowania Konwencji wielostronnej zaliczane są do tzw. minimalnych standardów. Skutkują one dla państwa-sygnatariusza lub strony MLI obowiązkiem wdrożenia zawartych w nich rozwiązań do UPO, objętych – zgodnie z wolą tych państw – Konwencją wielostronną<sup>11</sup>. Do minimalnych standardów MLI należą: art. 6 (preambuła do UPO), art. 7 (Zapobieganie nadużyciom traktatów) oraz art. 16

---

celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r., Dz.U. z 2018 r., poz. 1370, dalej: oświadczenie rządowe w sprawie mocy obowiązującej Konwencji wielostronnej. Stanowisko Gruzji wobec Konwencji wielostronnej dostępne w: OECD, *Reservations and Notifications...*

<sup>7</sup> OECD *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version – 2017 and Key Features of Member Countries 2018*, red. A. Cracea, Amsterdam 2018, s. 11; por. OECD, *OECD Council approves the 2017 update to the OECD Model Tax Convention*, <https://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-approves-2017-update-model-tax-convention.htm> (dostęp: 7.12.2021).

<sup>8</sup> Por. United Nations, *United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries 2017 Update*, New York 2017, s. XIII–XIV, [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf) (dostęp: 7.12.2021) oraz MNE Tax, *UN releases updated model tax treaty adding new technical services fees article*, 2018, <https://mnetax.com/un-releases-updated-model-tax-treaty-adding-new-technical-service-fees-article-27765> (dostęp: 7.12.2021).

<sup>9</sup> Szerzej na ten temat zob. Z. Kukulski, *Konwencja Modelowa OECD i Konwencja Modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015, s. 18.

<sup>10</sup> H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 126.

<sup>11</sup> M. Raińczuk, M. Leconte, *Konwencja Wielostronna – wpływ na umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Polskę*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 1, s. 20–21.



(Procedura wzajemnego porozumiewania się)<sup>12</sup>. Pozostałe uregulowania Konwencji wielostronnej nie mają charakteru obowiązkowego<sup>13</sup>. W ich przypadku państwa-sygnatariusze lub państwa-strony MLI dysponują swobodą przyjęcia lub nieprzyjęcia określonych w nich mechanizmów w ramach systemu zastrzeżeń i notyfikacji. Ponadto państwa-sygnatariusze lub państwa-strony MLI mogą dokonać wyboru w ramach tzw. opcji dotyczących fakultatywnych lub alternatywnych rozwiązań przewidzianych w Konwencji wielostronnej.

Zarówno Polska, jak i Gruzja są sygnatariuszami Konwencji wielostronnej. Polska złożyła instrument ratyfikacyjny depozytariuszowi MLI 23 stycznia 2018 r. jako czwarta jurysdykcja podatkowa na świecie<sup>14</sup>. Gruzja uczyniła to rok później – 29 marca 2019 r.<sup>15</sup> Jednakże w odróżnieniu od Polski stanowisko Gruzji wobec Konwencji wielostronnej uznać należy za skrajnie minimalistyczne. Polska zgłosiła zastrzeżenie o niestosowaniu w całości zaledwie kilku postanowień MLI. Należą do nich: art. 10 (Klauzula antyabuzywna dotycząca zakładów położonych na terytoriach trzecich jurysdykcji), art. 12–15 (Klauzule zapobiegające sztucznemu unikaniu statusu zakładu) oraz art. 18–26 (Arbitraż)<sup>16</sup>.

Zakres zastrzeżeń Gruzji wobec MLI jest zdecydowanie szerszy i obejmuje obok wymienionych wyżej także pozostałe postanowienia MLI niestanowiące

<sup>12</sup> Z. Kukulski, *Antyabuzywne klauzule Konwencji wielostronnej – nowa rzeczywistość bilateralnych umów podatkowych zawartych przez Polskę*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka*, t. 1: *Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019, s. 239–242.

<sup>13</sup> A. Franczak, *Multilateral Convention (MLI) – The Evolution or Revolution?*, „*Studia Iuridica Lublinensia*” 2018, t. 27, nr 2, s. 9 i nast., <https://doi.org/10.17951/sil.2018.27.2.9>; por. Z. Kukulski, *Protokół zmieniający bilateralną umowę podatkową Polski z Holandią w świetle stanowiska Polski wobec Konwencji wielostronnej oraz aktualizacji Konwencji Modelowej OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku z 2017 r.*, „*Kwartalnik Prawa Podatkowego*” 2020, nr 1, s. 57–58, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2020.01.04>

<sup>14</sup> OECD, *Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf> (dostęp: 7.12.2021).

<sup>15</sup> OECD, *Reservations and Notifications...*

<sup>16</sup> Zob. szerzej na ten temat w uzasadnieniu do projektu ustawy ratyfikującej Konwencję wielostronną implementującą środki prawa traktatowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysku, sporządzonej w Paryżu 24 listopada 2016 r., druk sejmowy nr 1776, Warszawa, 18 lipca 2017, s. 45–47, 56–57, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/39B2431FBC225D03C12581670038E84D/%24File/1776.pdf> (dostęp: 7.12.2021).

minimalnych standardów. Ponadto Gruzja, odmiennie od Polski, nie dokonała wyboru żadnej z trzech opcji przewidzianych w art. 5 MLI (Stosowanie metod unikania podwójnego opodatkowania)<sup>17</sup>. Oznacza to, że o ile w przypadku Polski dotychczas stosowana w większości UPO objętych postanowieniami MLI metoda eliminacji podwójnego opodatkowania – zwolnienie z zastrzeżeniem progresji – zastąpiona zostanie mniej korzystną dla polskich rezydentów metodą zwykłego kredytu podatkowego, zgodnie z wybraną przez Polskę opcją C art. 5 MLI<sup>18</sup>, o tyle w przypadku Gruzji kwestia reakcji m.in. na ryzyko niezamierzonego podwójnego nieopodatkowania, będącego efektem rozdzielenia roszczeń podatkowych między umawiające się państwa i zastosowania metody zwolnienia z zastrzeżeniem progresji w państwie rezydencji podatnika, pozostanie bez zmian<sup>19</sup>.

Zarówno Polska, jak i Gruzja wdrożyły minimalne standardy MLI do UPO objętych – zgodnie z ich wolą – MLI, o czym będzie mowa szerzej w dalszej części niniejszego opracowania. W przypadku art. 16 MLI (Procedura wzajemnego porozumiewania się) Polska zastrzegła sobie prawo do niestosowania art. 16 ust. 1 zd. 1 MLI (Poprawa rozwiązywania sporów) na tej podstawie, że nie jest w stanie spełnić obecnie minimalnego standardu w tym zakresie<sup>20</sup>. Docelowo Polska zamierza wprowadzić do UPO, których jest stroną, system bilateralnych notyfikacji lub inny system konsultacji z właściwym organem drugiej umawiającej się jurysdykcji, co ma się przyczynić do poprawy skuteczności procedury wzajemnego porozumiewania się. W zakresie pozostałych postanowień art. 16 MLI Polska nie złożyła zastrzeżeń i przyjęła wskazane w nim regulacje. Podobnie Gruzja, działając na podstawie art. 16 ust. 6 lit. a MLI, notyfikowała zawarte przez nią UPO objęte MLI, zawierające postanowienie, o którym mowa w art. 16 ust. 4 lit. a punkt i – będące odpowiednikiem art. 25 ust. 1 KM OECD<sup>21</sup>. Ponadto w ocenie Gruzji notyfikowane przez nią UPO objęte MLI, z wyjątkiem UPO z Wielką Brytanią i Irlandią Północną, zawierają uregulowania

<sup>17</sup> M. Jamroży, *Metody unikania podwójnego opodatkowania w świetle wielostronnej konwencji implementującej środki traktatowego prawa podatkowego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2018, t. 107, s. 11–32; H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 379.

<sup>18</sup> Por. Z. Kukulski, *Protokół...*, s. 60–61.

<sup>19</sup> Zob. szerzej na ten temat: Z. Kukulski, *Art. 6 Konwencji Wielostronnej jako dyrektywa wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, [w:] *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2019, s. 510 i nast.

<sup>20</sup> Z. Kukulski, *Protokół...*, s. 59.

<sup>21</sup> Por. *OECD Model Tax Convention...*, s. 431 i nast.

odnoszące się do terminu, w jakim sprawa w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się powinna być przedstawiona do rozpatrzenia właściwym władzom umawiających się państw (co najmniej 3 lata od dnia pierwszego zawiadomienia o czynności powodującej opodatkowanie niezgodne z postanowieniami UPO)<sup>22</sup>. Oprócz tego Gruzja, działając na podstawie art. 35 ust. 6 MLI, zastrzegła sobie prawo niestosowania art. 35 ust. 4 MLI. Oznacza to, że regulujący procedurę wzajemnego porozumiewania się art. 16 MLI nie będzie stosowany w odniesieniu do UPO objętych MLI do sprawy przedstawionej właściwemu organowi umawiającego się państwa w dniu lub po dniu późniejszej z dat, z którą MLI wchodzi w życie w każdym z tych państw. Nie dotyczy to spraw, w których od tego dnia nie zostały spełnione warunki dla ich przedstawienia zgodnie z UPO objętą MLI, w brzmieniu sprzed modyfikacji dokonanej przez MLI, bez względu na okres podatkowy, którego dana sprawa dotyczy. Problematyka związana z rozstrzygnięciem sporów w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się zostanie omówiona w dalszej części niniejszego opracowania – przy okazji analizy zmian wprowadzonych do regulującego tę procedurę art. 25 UPO PL-GE z 2021 r.

### 3. MINIMALNE STANDARDY KONWENCJI WIELOSTRONNEJ W UPO PL-GE Z 2021 R.

Mimo że UPO PL-GE z 1999 r. nie została zgodnie z wolą obu umawiających się państw objęta postanowieniami MLI, podpisana 7 lipca 2021 r. nowa umowa Polski z Gruzją zawiera uregulowania spełniające minimalne standardy Konwencji wielostronnej. Dowodzi to wpływu Konwencji wielostronnej na aktualną politykę traktatową zarówno Polski, jak i Gruzji. Jako źródło inspiracji wskazać należy aktualne brzmienie tożsamy z MLI rekomendacji KM OECD i KM ONZ w omawianym zakresie<sup>23</sup>.

Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Gruzją w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania, sporządzona w Tbilisi dnia 7 lipca 2021 r., zawiera zmodyfikowaną w myśl art. 6 MLI i rekomendacji

<sup>22</sup> OECD, *Reservations and Notifications...*

<sup>23</sup> Z. Kukulski, *Nowe klauzule antyabuzywne w Konwencji Modelowej OECD i Konwencji Modelowej ONZ*, [w:] *Uszczelnianie systemu podatkowego w Polsce*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2020, s. 255 i nast.

KM OECD oraz KM ONZ preambułę. Zgodnie z jej treścią podstawowym celem UPO PL-GE z 2021 r. jest eliminacja podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu. Realizacja tego celu nie może jednak stwarzać podatnikom (ściślej osobom, których UPO dotyczy w rozumieniu art. 1 UPO PL-GE z 2021 r.) możliwości nieopodatkowania bądź obniżonego opodatkowania poprzez uchylanie się od opodatkowania lub unikanie opodatkowania, włączając w to nabywanie korzyści umownych przez osoby nieuprawnione (ang. *treaty-shopping*) – zachowania mające na celu uzyskanie ulg przewidzianych w tej umowie (tj. korzyści traktatowych) pośrednio z korzyścią dla osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytoriach państw trzecich<sup>24</sup>. Takie podejście odpowiada w pełni stanowisku zarówno Polski, jak i Gruzji do Konwencji wielostronnej<sup>25</sup>.

Podobnie ocenić należy wprowadzenie do UPO PL-GE z 2021 r. art. 25 (Uprawnienie do korzyści umownych), odpowiadającego treści art. 7 ust. 1 Konwencji wielostronnej. Tym samym nowa umowa Polski z Gruzją wyposażona została w traktatową klauzulę ogólną, pozwalającą na zapobieganie nadużyciom. Rozwiązanie przyjęte na gruncie art. 25 UPO PL-GE z 2021 r. recypuje bowiem na grunt tej umowy klauzulę testu celu głównego (ang. *Principal Purpose Test – PPT Rule*)<sup>26</sup>. Zgodnie z jego brzmieniem umawiające się państwa mogą, bez względu na inne postanowienia umowy, odmówić korzyści traktatowych (m.in. ochrony przed podwójnym opodatkowaniem) w odniesieniu do części dochodu, jeżeli można racjonalnie przyjąć, uwzględniając wszelkie mające znaczenie fakty i okoliczności, że uzyskanie tej korzyści było jednym z głównych celów utworzenia jakiejkolwiek struktury lub zawarcia jakiejkolwiek transakcji, które spowodowały bezpośrednio lub pośrednio powstanie tej korzyści, chyba że ustalono, iż przyznanie tej korzyści w danych okolicznościach byłoby zgodne z przedmiotem i celem odpowiednich postanowień umowy. Nowe rozwiązanie jest w pełni zgodne ze stanowiskiem zarówno Polski, jak i Gruzji, zakomunikowanym depozytariuszowi MLI. Przypomnieć należy, że w przypadku Polski klauzula testu celu głównego jest rozwiązaniem doraźnym, Polska zamierza bowiem w przyszłości wdrożyć do UPO, których jest stroną, pełną

<sup>24</sup> Z. Kukulski, *Art. 6 Konwencji...*, s. 510 i nast.

<sup>25</sup> Por. oświadczenie rządowe w sprawie mocy obowiązującej Konwencji wielostronnej oraz OECD, *Reservations and Notifications...*

<sup>26</sup> Zob. szerzej na ten temat: H. Litwińczuk, *Prawo podatnika do korzyści umownych i jego ograniczenia*, [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021, s. 217–234.

klauzulę ograniczającą korzyści traktatowe podmiotom nieuprawnionym w drodze dwustronnych negocjacji<sup>27</sup>. Nie zmienia to faktu, że pojawienie się tego rodzaju uregulowania w UPO PL-GE z 2021 r. jest krokiem miłym w porównaniu z brzmieniem UPO PL-GE z 1999 r., w której brakowało normy pozwalającej na skuteczne zwalczanie praktyk określanych mianem nadużycia traktatów<sup>28</sup>.

Najmniej zmian dokonano w art. 23 UPO PL-GE z 2021 r. regulującym procedurę wzajemnego porozumiewania się, co jest zgodne ze stanowiskiem obu umawiających się państw wobec art. 16 MLI. W zasadzie są one kosmetyczne i polegają raczej na doprecyzowaniu brzmienia omawianych regulacji niż na ich dostosowaniu do aktualnych rekomendacji KM OECD w omawianym zakresie<sup>29</sup>. I tak przykładowo: użyty na gruncie art. 26 ust. 1 UPO PL-GE z 1999 r. zwrot „Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się państwie jest zdania, że czynności jednego lub obu Umawiających się Państw...” zastąpiono w art. 25 ust. 1 UPO PL-GE z 2021 r. sformułowaniem „Jeżeli osoba jest zdania, że działania jednego lub obu Umawiających się Państw...”.

Procedura wzajemnego porozumiewania się w UPO PL-GE z 2021 r. nie odpowiada aktualnemu brzmieniu rekomendacji art. 25 ust. 5 KM OECD i odpowiednio art. 25B ust. 5 KM ONZ, gdyż nie przewiduje postępowania arbitrażowego<sup>30</sup>. Postępowanie to regulowane jest także w art. 16 ust. 1 MLI i stanowi ważny mechanizm umożliwiający rozwiązywanie sporów związanych z interpretacją lub stosowaniem bilateralnych umów podatkowych<sup>31</sup>. Unormowania dopuszczające postępowanie arbitrażowe należały do rzadkich w polskiej praktyce traktatowej. Polska związana jest postanowieniami zarówno Konwencji nr 90/436/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych<sup>32</sup>, jak i dyrektywy Rady (UE) 2017/1852 z dnia 10 października 2017 r. w sprawie mechanizmów rozstrzygnięcia sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej<sup>33</sup>. Przepisy tej ostatniej implementowano na grunt polskiego prawa

<sup>27</sup> Uzasadnienie do projektu ustawy ratyfikującej Konwencję wielostronną, s. 35 i nast.

<sup>28</sup> H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 389 i nast.

<sup>29</sup> Por. *OECD Model Tax Convention...*, s. 44–45.

<sup>30</sup> *Ibidem*, s. 552–556.

<sup>31</sup> Zob. szerzej na tej temat: Z. Kukulski, *Protokół...*, s. 63.

<sup>32</sup> Dz.Urz. WE L 225 z dnia 20 sierpnia 1990 r.

<sup>33</sup> Dz.Urz. UE L 265/1 z dnia 14 października 2017 r.

wewnętrznego mocą ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych<sup>34</sup>. Pozostaje mieć nadzieję, że zarówno Polska, jak i Gruzja podejmą starania zmierzające do poprawy rozwiązywania sporów w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się, co być może skutkuje w przyszłości zmianą UPO PL-GE z 2021 r. za pomocą protokołu zmieniającego w omawianym zakresie.

#### 4. POZOSTAŁE NAJWAŻNIEJSZE ZMIANY WPROWADZONE DO UPO PL-GE Z 2021 R.

Jedną ze zmian wprowadzonych w UPO PL-GE z 2021 r. jest zawężenie zakresu przedmiotowego umowy w porównaniu do UPO PL-GE z 1999 r. W odróżnieniu od UPO PL-GE z 1999 r. nowa umowa, zgodnie z jej tytułem, dotyczy wyłącznie podatków od dochodu, nie zaś zarówno podatków od dochodu, jak i majątku<sup>35</sup>. W konsekwencji pominięto w UPO PL-GE z 2021 r. odpowiednik art. 22 KM OECD i art. 22 KM ONZ, zawierający normę rozdzielającą rozszczenia podatkowe między umawiające się państwa w odniesieniu do majątku. Pociągnęło to za sobą także konieczność dostosowania treści art. 2 UPO PL-GE 2021 r. (Podatki, których umowa dotyczy) do aktualnego tytułu tej umowy.

Ponadto najważniejszymi zmianami wprowadzonymi w UPO PL-GE z 2021 r., korzystnie wpływającymi na wysokość obciążeń podatkowych rezydentów umawiających się państw, są: redukcja stawek podatku u źródła od dywidend z 10% do 5% kwoty dywidendy brutto (art. 10 ust. 2), stawki podatku u źródła od odsetek z 8% do 5% kwoty odsetek brutto (art. 11 ust. 2) oraz należności licencyjnych z 8% do 5% ich kwoty brutto (art. 12 ust. 2). Przy okazji w omawianych artykułach wprowadzono jednolity dla współczesnej polskiej praktyki traktatowej termin „rzeczywistego beneficjenta” wyżej wymienionych dochodów (przychodów), rezygnując z nieprecyzyjnych tłumaczeń angielskiego terminu *beneficial owner*, którymi posługiwała się UPO PL-GE z 1999 r. na określenie tego podmiotu. Były to m.in. „faktyczny właściciel” (art. 10 ust. 2 i art. 11 ust. 2 UPO PL-GE z 1999 r.) oraz „odbiorca i faktyczny właściciel” (art. 12 ust. 2 UPO PL-GE z 1999 r.). Zmiana ta niewątpliwie przyczyni się do ujednoczenia wykładni i stosowania bilateralnych

<sup>34</sup> Dz.U. z 2019 r., poz. 2200.

<sup>35</sup> *OECD Model Tax Convention...*, s. 15–18.

umów podatkowych<sup>36</sup>. Przy tej okazji rozszerzono ust. 3 art. 11 UPO PL-GE z 2021 r. o nowe podmioty, do których zastosowanie ma zawarta w nim klauzula zwalniająca odsetki z podatku u źródła. Na gruncie UPO PL-GE z 1999 r. zwolnienie, o którym mowa, przysługiwało wyłącznie rządowi lub bankowi narodowemu (centralnemu) umawiającego się państwa, o ile podmioty te były odbiorcami i faktycznymi właścicielami odsetek. W nowym brzmieniu przewidziana w art. 11 ust. 3 UPO PL-GE z 2021 r. klauzula zwalniająca odsetki z podatku w państwie źródła dotyczy rządu umawiającego się państwa, o ile jest ich rzeczywistym beneficjentem. Określenie „rząd umawiającego się państwa” użyte na gruncie tego artykułu oznacza w przypadku Gruzji: Rząd Gruzji lub jej władzę lokalną, Narodowy Bank Gruzji, wszelkie inne agencje rządowe, organy samorządowe oraz gruzińskie instytucje, które mogą zostać wskazane i ustalone w drodze wymiany not między właściwymi organami umawiających się państw. W przypadku Polski są to: Rząd RP lub jej władza lokalna, Narodowy Bank Polski oraz wszelkie inne agencje rządowe, organy samorządowe lub polskie instytucje, które mogą zostać wskazane lub ustalone w analogiczny do wyżej wymienionego sposób. Omawiana klauzula występuje powszechnie w wielu bilateralnych umowach podatkowych, których stroną jest nasz kraj<sup>37</sup>.

Pozostałe zmiany wprowadzone do art. 10, 11 i 12 UPO PL-GE z 2021 r. mają charakter porządkujący i wynikają głównie z pominięcia w niej odpowiednika art. 14 KM OECD w wersji sprzed 2000 r., dotyczącego wolnych zawodów.

Obok klauzuli rzeczywistego beneficjenta dywidend, odsetek i należności licencyjnych ważnym uregulowaniem szczególnym, zapobiegającym nadużyciom traktatu, jest klauzula nieruchomościowa regulowana w art. 13 ust. 4 KM OECD i odpowiednio w art. 13 ust. 4 KM ONZ<sup>38</sup>. Klauzula ta występowała w UPO PL-GE z 1999 r., choć jej normatywny kształt odbiegał od rekomendacji przewidzianych w KM ONZ, która jest

<sup>36</sup> Zob. szerzej na temat rozumienia pojęcia rzeczywistego beneficjenta w międzynarodowym prawie podatkowym w: M. Wilk, *Koncepcja rzeczywistego beneficjenta (beneficial ownership) w międzynarodowym prawie podatkowym*, Warszawa 2015, s. 167 i nast.

<sup>37</sup> Z. Kukulski, *Konwencja...*, s. 294–299.

<sup>38</sup> Zob. szerzej na ten temat: Z. Kukulski, *Klauzula nieruchomościowa w bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Polskę jako mechanizm zapobiegający międzynarodowemu unikaniu opodatkowania*, [w:] *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, red. D. Gajewski, Warszawa 2017, s. 144–150.

pierwowzorem jej obecnego brzmienia<sup>39</sup>. Warto nadmienić, że klauzula ta została dodana do KM OECD w 2003 r., a więc cztery lata po podpisaniu przez Polskę UPO z Gruzją w 1999 r.<sup>40</sup> Zgodnie z brzmieniem art. 13 ust. 4 UPO PL-GE z 1999 r. zyski osiągnięte przez rezydenta umawiającego się państwa z przeniesienia własności akcji lub innych praw w spółce, której mienie składa się – bezpośrednio lub pośrednio – w większości z majątku nieruchomości położonego w drugim umawiającym się państwie, mogą być opodatkowane w tym drugim państwie. Klauzula nieruchomościowa na gruncie art. 13 ust. 4 UPO PL-GE z 2021 r. zawdzięcza swój normatywny kształt aktualnemu brzmieniu art. 13 ust. 4 zarówno w KM OECD, jak i KM ONZ. Zgodnie z tym przepisem państwo położenia nieruchomości ma prawo opodatkować zyski z przeniesienia własności udziałów lub akcji bądź porównywalnych praw, takich jak prawa w spółce osobowej lub truście, jeżeli w jakimkolwiek momencie w okresie 365 dni poprzedzających przeniesienie własności tych udziałów lub akcji bądź porównywalnych praw ich wartość pochodziła w więcej niż 50% bezpośrednio albo pośrednio z majątku nieruchomości położonego na terytorium tego państwa. Zmiana ta zasługuje w pełni na aprobatę, ponadto zgodna jest ze stanowiskiem Polski wobec Konwencji wielostronnej i z dotychczasową praktyką traktatową Polski w omawianym zakresie.

Podobnie ocenić należy brzmienie art. 4 ust. 3 UPO PL-GE z 2021 r. Wprowadza on mechanizm pozwalający na rozwiązanie problemu podwójnej rezydencji podatkowej podatnika niebędącego osobą fizyczną. Dotychczas w jego odpowiedniku na gruncie UPO PL-GE z 1999 r. wskazywano na miejsce faktycznego zarządu jako kryterium rozstrzygające tę kwestię (art. 4 ust. 3 UPO PL-GE z 1999 r.). Obecnie, za KM OECD, KM ONZ oraz art. 4 Konwencji wielostronnej, jeżeli osoba inna niż osoba fizyczna ma siedzibę na terytorium obu umawiających się państw, ich właściwe organy zobowiązane są podjąć starania do określenia w drodze wzajemnego porozumienia, w którym umawiającym się państwie będzie się uważać, że osoba ta ma siedzibę do celów UPO. W tym celu należy wziąć pod uwagę miejsce położenia jej faktycznego zarządu, miejsce utworzenia lub inny sposób jej ustanowienia oraz wszelkie inne mające znaczenie czynniki. Brak porozumienia w tym przedmiocie skutkuje, zgodnie z aktualnymi rekomendacjami KM OECD i KM ONZ, odmową przyznania korzyści traktatowych,

<sup>39</sup> Z. Kukulski, *Konwencja...*, s. 343–347.

<sup>40</sup> *Ibidem*, s. 206.



a co za tym idzie – głównie ochrony przed podwójnym opodatkowaniem w sensie prawnym i ekonomicznym.

Nowe brzmienie, zgodne z KM OECD i KM ONZ po ich aktualizacjach w 2017 r., otrzymał także art. 8 UPO PL-GE z 2021 r. dotyczący transportu międzynarodowego. Zmiana art. 8 w KM OECD i KM ONZ spowodowana była odejściem od miejsca faktycznego zarządu jako kryterium rozstrzygającego problem podwójnej rezydencji podatkowej osób niebędących osobami fizycznymi i skreślenia dotychczasowego ust. 2 w art. 8 KM OECD i odpowiednio ust. 2 w art. 8A i 8B KM ONZ. Warto jednak zaznaczyć, że art. 8 w UPO PL-GE z 2021 r. ma szerszy zakres przedmiotowy w porównaniu z KM OECD i KM ONZ oraz z UPO PL-GE z 1999 r., gdyż dotyczy nie tylko zysków przedsiębiorstwa umawiającego się państwa z eksploatacji statków morskich oraz statków powietrznych, ale także zysków z eksploatacji pojazdów drogowych lub kolejowych w transporcie międzynarodowym.

Podobnej modyfikacji poddano art. 13 ust. 3 UPO PL-GE z 2021 r., który zawiera normę dystrybucyjną w odniesieniu do zysków z przeniesienia przez przedsiębiorstwo umawiającego się państwa własności statków morskich, powietrznych, pojazdów drogowych lub kolejowych eksploatowanych w transporcie międzynarodowym. Zmiany wprowadzone do UPO PL-GE z 2021 r. są zatem ze sobą spójne w porównaniu z UPO PL-GE z 1999 r. Ta bowiem zawierała jedynie unormowania dotyczące opodatkowania zysków z przeniesienia własności m.in. środków transportu samochodowego lub kolejowego (art. 13 ust. 3 UPO PL-GE z 1999 r.), natomiast kwestia, które umawiające się państwo mogło opodatkować zyski przedsiębiorstwa pochodzące z eksploatacji tych środków transportu, rozstrzygana była nie na podstawie art. 8 (Transport międzynarodowy), ale art. 7 (Zyski przedsiębiorstw). Oznaczało to możliwość opodatkowania tych zysków także w państwie ich źródła, o ile przedsiębiorstwo eksploatujące wyżej wymienione środki transportu miało w drugim umawiającym się państwie zakład w rozumieniu art. 5 UPO PL-GE z 1999 r. W myśl UPO PL-GE z 2021 r. istnienie zakładu nie skutkuje dla państwa jego położenia prawem do opodatkowania tych zysków. Zgodnie bowiem z art. 8 UPO PL-GE z 2021 r. zyski te podlegają opodatkowaniu wyłącznie w państwie rezydencji przedsiębiorstwa.

W tym samym duchu zmieniono normę dystrybucyjną dotyczącą emerytur (art. 17 UPO PL-GE z 2021 r.). W UPO PL-GE z 1999 r. uregulowanie to zawierał art. 18. Przepis ten – wzorem KM ONZ – przyznawał wyłączne i bezwarunkowe prawo do opodatkowania tych dochodów państwu

ich źródła, co niewątpliwie jest rozwiązaniem korzystnym z perspektywy nasilającego się zjawiska migracji<sup>41</sup>. W ostatniej dekadzie w niektórych państwach należących do OECD zauważono wyraźny trend zaznaczający się odejściem od rekomendacji KM OECD w omawianym zakresie i przyjęcie rozwiązań proponowanych przez KM ONZ<sup>42</sup>. Konwencja Modelowa ONZ, w odróżnieniu od KM OECD, przyznaje prawo do opodatkowania emerytur, rent i innych podobnych świadczeń obu umawiającym się państwom albo na zasadzie wyłączności tylko państwu źródła, o ile świadczenia te pochodzą ze środków publicznych tego państwa. Z tego względu dziwić może brzmienie art. 17 UPO PL-GE z 2021 r., gdyż przyjęta w nim norma dystrybucyjna przyznaje – wzorem art. 18 KM OECD – wyłączne prawo do opodatkowania emerytur, rent i innych podobnych świadczeń państwu rezydencji beneficjenta tych świadczeń. Rozwiązanie to może okazać się niekorzystne zwłaszcza dla Polski, która stała się państwem masowej emigracji zarobkowej z państw byłego ZSRR, w tym Gruzji, może zatem w przyszłości stać się państwem źródła świadczenia emerytalnego wypłacanego osobie, która po uzyskaniu prawa do emerytury zdecyduje się na powrót do kraju swego pochodzenia. Dla Polski oznaczać to będzie utratę prawa do jego opodatkowania. Zagadnienie rozdzielenia roszczeń podatkowych w UPO w odniesieniu do tej kategorii dochodu uwzględniającego interesy fiskalne Polski powinno stać się jednym z priorytetów polskiej praktyki traktatowej.

Na pozytywną ocenę zasługują modyfikacje niektórych postanowień art. 5 w UPO PL-GE z 2021 r., zawierającego definicję zakładu. Co do zasady definicja zakładu zawarta w UPO PL-GE z 2021 r. nie odbiega – z jednym wyjątkiem – od rozwiązań obowiązujących na gruncie UPO PL-GE z 1999 r. Chodzi o jeden z podtypów rzeczywistego zakładu, a mianowicie zakład budowlany, o którym mowa w art. 5 ust. 3 tej umowy. Na gruncie UPO PL-GE z 1999 r. plac budowy lub prace budowlane albo instalacyjne, lub związana z nimi działalność nadzorcza i doradcza stanowią zakład tylko wtedy, gdy trwają dłużej niż 6 miesięcy. W UPO PL-GE z 2021 r. nie tylko wydłużono z 6 do 9 miesięcy okres, po upływie którego plac budowy, prace konstrukcyjne lub instalacyjne stają się zakładem, ale skreślono z jego definicji rekomendowaną przez art. 5 ust. 3 pkt b KM ONZ działalność

<sup>41</sup> Z. Kukulski, *Konwencja...*, s. 214 i nast.

<sup>42</sup> Por. W. Wijnen, J. de Goede, *UN Model in practice 1997–2013*, „Bulletin for International Taxation” 2014, t. 68, nr 3, s. 137.

nadzorcą nad wyżej wymienionymi oraz działalność doradczą w tym zakresie, świadczoną przez przedsiębiorstwo umawiającego się państwa<sup>43</sup>. Tym samym złagodzone wymogi, których spełnienie skutkuje powstaniem w drugim umawiającym się państwie zakładu typu budowlanego, co upodabnia to uregulowanie do KM OECD w wersji sprzed 2017 r. Pozostałe zmiany wprowadzone w art. 5 UPO PL-GE z 2021 r. mają charakter precyzujący. Dotyczą one terminologii użytej w art. 5 ust. 4 lit. a tej umowy (tzw. negatywna lista placówek nieuznawanych za zakład) oraz w art. 5 ust. 6 (definicja niezależnego przedstawiciela)<sup>44</sup>. Brak w art. 5 UPO PL-GE z 2021 r. nowych uregulowań zapobiegających nadużywaniu statusu zakładu zgodny jest ze stanowiskiem zarówno Polski, jak i Gruzji do Konwencji wielostronnej.

Podobnie ocenić należy zmiany wprowadzone do art. 14 UPO PL-GE z 2021 r., regulującego eliminację podwójnego opodatkowania dochodów z pracy najemnej. Analogicznie jak ma to miejsce w przypadku zakładu typu budowlanego, wydłużono w art. 14 ust. 2 lit. a UPO PL-GE z 2021 r. z 90 do 183 dni okres pobytu pracownika w drugim umawiającym się państwie, po upływie którego i przy spełnieniu pozostałych warunków określonych w tym ustępie otrzymywane przez niego wynagrodzenie w związku z wykonywaniem pracy najemnej w drugim umawiającym się państwie będzie podlegało opodatkowaniu wyłącznie w państwie jego rezydencji. Rozwiązanie to jest zgodne z rekomendacją art. 15 KM OECD i odpowiednio art. 15 KM ONZ.

Kolejną zmianą jest pominięcie w UPO PL-GE z 2021 r. dwóch norm rozdzielających rozszczenia podatkowe między umawiające się państwa. Są to: art. 14 UPO PL-GE z 1999 r., regulujący eliminację podwójnego opodatkowania dochodów z tytułu wykonywania wolnych zawodów oraz art. 21 UPO PL-GE z 1999 r., dotyczący wynagrodzeń uzyskiwanych przez profesorów, nauczycieli lub pracowników naukowo-badawczych.

Brak w UPO PL-GE z 2021 r. normy dystrybutywnej odnoszącej się do dochodów z tytułu wykonywania wolnych zawodów wynika z dostosowania jej postanowień do aktualnego brzmienia KM OECD w omawianym zakresie. Artykuł 14 KM OECD został bowiem skreślony z KM OECD w 2000 r.<sup>45</sup> Na gruncie KM OECD eliminacja podwójnego opodatkowania dochodów z tytułu wykonywania wolnych zawodów odbywa się na

<sup>43</sup> Zob. szerzej na ten temat: W. Wijnen, J. de Goede, A. Alessi, *The Treatment of Services in Tax Treaties*, „Bulletin for International Taxation” 2012, nr 1, s. 29–31.

<sup>44</sup> Por. H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 199–202 i 208–209.

<sup>45</sup> *OECD Model Tax Convention...*, s. 304; por. Z. Kukulski, *Konwencja...*, s. 194–196.

zasadach przewidzianych w art. 7 KM OECD, który dotyczy zysków przedsiębiorstw. Takie rozwiązanie przyjęto także w UPO PL-GE z 2021 r. Pociągnęło to za sobą konieczność uzupełnienia treści art. 3 ust. 1 UPO PL-GE z 2021 r. (Definicje ogólne) o definicję działalności gospodarczej, zgodnie z rekomendacjami KM OECD. I tak, zgodnie z brzmieniem art. 3 ust. 1 pkt k UPO PL-GE z 2021 r. określenie „działalność gospodarcza” obejmuje także wykonywanie wolnych zawodów i innej działalności o niezależnym charakterze. Rozwiązanie przyjęte w omawianym zakresie w UPO PL-GE z 2021 r. jest wyraźnie rysującym się trendem w polskiej praktyce traktatowej<sup>46</sup>.

Na marginesie analizowanych zmian warto zaznaczyć, że nie uległa zasadniczej modyfikacji treść art. 7 UPO PL-GE z 2021 r., regulującego unikanie podwójnego opodatkowania zysków przedsiębiorstw (ust. 1) oraz zasady przypisywania zysków do zakładu (ust. 2–6). Artykuł ten, podobnie jak jego odpowiednik w UPO PL-GE z 1999 r., bazuje na brzmieniu art. 7 KM OECD w wersji z 2008 r., czyli przed wprowadzeniem w 2010 r. przez OECD koncepcji przypisywania zysków do zakładu, opartej na podejściu funkcjonalnie odrębnej jednostki (ang. *Functionally Separate Entity Approach* lub *Authorized OECD Approach*)<sup>47</sup>. Jediną zmianą wprowadzoną do UPO PL-GE z 2021 r. jest brak odpowiednika art. 7 ust. 4 UPO PL-GE z 1999 r., regulującego metodę podziału zysków między zakład a macierzyste przedsiębiorstwo według zwyczajowo stosowanej w umawiającym się państwie formuły alokacyjnej<sup>48</sup>. Podkreślić należy, że zarówno w Polsce, jak i w Gruzji formuły takiej nie stosowano<sup>49</sup>. Pominięcie tej metody w art. 7 UPO PL-GE z 2021 r. odbędzie się zatem bez szkody dla rezydentów obu umawiających się państw.

Odmienne ocenić należy brak w UPO PL-GE z 2021 r. odrębnego artykułu regulującego eliminację podwójnego opodatkowania wynagrodzeń uzyskiwanych przez profesorów, nauczycieli lub pracowników naukowo-badawczych, którą przewidywał art. 21 UPO PL-GE z 1999 r. Zgodnie z jego brzmieniem wynagrodzenia wyżej wymienionych osób, które bezpośrednio przed przybyciem do jednego umawiającego się państwa miały miejsce zamieszkania w drugim umawiającym się państwie, a przebywają w pierwszym państwie wyłącznie w celu nauczania lub prowadzenia prac

<sup>46</sup> Z. Kukulski, *Konwencja...*, s. 335–337.

<sup>47</sup> H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 230–236.

<sup>48</sup> Ibidem, s. 225 i 227–230.

<sup>49</sup> Ibidem, s. 229; zob. także: IBFD – Tax Research Platform, [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/gtha/html/gtha\\_ge\\_s\\_006.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/gtha/html/gtha_ge_s_006.html) (dostęp: 8.12.2021).

badawczych na uniwersytecie, w szkole wyższej lub zakładzie oświatowym bądź placówce badawczej uznanej przez rząd pierwszego umawiającego się państwa, przez okres nieprzekraczających dwóch lat, nie podlegają opodatkowaniu w tym państwie. Zasada ta nie znajdowała zastosowania do dochodów z prac badawczych, jeżeli prace te nie były podejmowane w interesie publicznym, a głównie w celu osiągnięcia osobistych korzyści przez określoną osobę lub osoby. Ani KM OECD, ani KM ONZ nie zawierają rekomendacji w omawianym zakresie, z wyjątkiem obszernego fragmentu komentarza do art. 20 (Studenci) KM ONZ<sup>50</sup>. Niemniej jednak uwzględnienie odrębnego artykułu poświęconego tej szczególnej kategorii dochodów jest powszechne w polskiej praktyce traktatowej. Rozwiązanie to występuje bowiem w 73% bilateralnych umów podatkowych, których stroną jest nasz kraj<sup>51</sup>. Brak osobnego artykułu poświęconego tej kwestii skutkuje tym, że dochody z tytułu wynagrodzeń uzyskiwanych przez profesorów, nauczycieli lub pracowników naukowo-badawczych będą w UPO PL-GE z 2021 r. opodatkowane na zasadach ogólnych, tj. art. 14 (Dochód z pracy najemnej) lub art. 20 (Inny dochód) – w zależności od okoliczności faktycznych. Nie w każdym przypadku może okazać się to korzystne dla podatnika.

Pozostałe zmiany wprowadzone do UPO PL-GE z 2021 r. mają charakter porządkujący lub dostosowujący jej treść do aktualnych rekomendacji KM OECD i KM ONZ. Przykładowo: regulujący wymianę informacji art. 27 UPO PL-GE z 1999 r. składał się z dwóch rozbudowanych ustępów. W nowej umowie wymianę informacji w sprawach podatkowych między Polską i Gruzją wzbogacono o unormowania regulujące:

- 1) ograniczenia wymiany informacji;
- 2) interes wewnętrzny państwa proszonego a obowiązek przekazania informacji;
- 3) zasady przekazywania informacji posiadanych przez bank lub inną instytucję finansową.

Uzupełnienie UPO PL-GE z 2021 r. o wyżej wymienione kwestie niewątpliwie przyczyni się do usprawnienia procedur bilateralnej współpracy w sprawach podatkowych między umawiającymi się państwami, co zasługuje na pozytywną ocenę.

<sup>50</sup> United Nations, *United Nations...*, s. 452–454.

<sup>51</sup> Z. Kukulski, *Konwencja...*, s. 311.

## 5. WNIOSKI

Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Gruzji w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, podpisana w Warszawie dnia 5 listopada 1999 r., zawiera rozwiązania charakterystyczne dla starszych wersji KM OECD i KM ONZ. Umowa ta została podpisana niedługo po przystąpieniu Polski do OECD w 1996 r., ale przed akcesją naszego kraju do Unii Europejskiej, przez co odzwierciedla ówczesne standardy praktyki traktatowej<sup>52</sup>. Podobnie ocenić można tę umowę z perspektywy Gruzji, która faktycznie rozpoczęła transformację systemu podatkowego, w tym rozbudowę sieci bilateralnych umów podatkowych, po Rewolucji Róż w 2003 r.<sup>53</sup> Największą wadą tej umowy jest brak mechanizmów zapobiegających nadużyciom traktatów oraz przestarzałe brzmienie norm regulujących bilateralną współpracę w sprawach podatkowych.

Nową bilateralną umowę podatkową, sporządzoną 7 lipca 2021 r., czeka jeszcze proces ratyfikacji przez oba umawiające się państwa. Wyposażono ją w uregulowania wdrażające minimalne standardy Konwencji wielostronnej, zgodnie ze stanowiskiem zarówno Polski, jak i Gruzji, przedłożonym depozytariuszowi MLI w odniesieniu do pozostałych UPO objętych zgodnie z wolą obu państw MLI. Zmiana ta ma charakter jakościowy i w zasadzie zasługuje na pozytywną ocenę. Dotyczy to zwłaszcza treści nowej preambuły do UPO PL-GE z 2021 r. i zawartej w art. 25 UPO PL-GE (Uprawnienie do korzyści umownych) traktatowej klauzuli ogólnej przeciwko nadużyciom traktatu. Gorzej wypada w UPO PL-GE z 2021 r. recepcja minimalnego standardu MLI w odniesieniu do procedury wzajemnego porozumiewania się. Rozwiązania zawarte w regulującym tę procedurę art. 23 UPO PL-GE z 2021 r. nie zawierają bowiem procedury arbitrażowej, rekomendowanej zarówno przez art. 16 ust. 1 Konwencji wielostronnej, jak i art. 25 ust. 5 KM OECD i art. 25B KM ONZ. Brzmienie art. 23 UPO PL-GE z 2021 r. odzwierciedla jednak zachowawcze stanowisko Polski i Gruzji wobec procedury arbitrażowej, przedstawione depozytariuszowi MLI.

<sup>52</sup> Por. Z. Kukulski, *Trendy w polskiej praktyce traktatowej przed przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 4, s. 61–82.

<sup>53</sup> T. Diasamidze, *Transformation of tax system in Georgia – 25 years of experience and future challenges – National Report*, [w:] *Transformation of Tax Systems in the CEE and BRICS Countries – 25 years of experience and future challenges*, red. W. Nykiel, Z. Kukulski, Łódź 2018, s. 125 i 138–140.

Pozostałe zmiany wprowadzone do UPO PL-GE z 2021 r. co do zasady zasługują na pozytywną ocenę. Podkreślić należy, że mimo zastrzeżeń Gruzji wobec niestanowiących minimalnych standardów postanowień Konwencji wielostronnej udało się wyposażyć UPO PL-GE z 2021 r. w odpowiadający art. 4 MLI mechanizm rozwiązywania problemu podwójnej rezydencji podatkowej osób niebędących osobami fizycznymi. Rozwiązanie to koresponduje także ze zmianami wprowadzonymi w art. 4 ust. 3 KM OECD i art. 4 ust. 3 KM ONZ w 2017 r. i rzutuje na treść normy rozdzielającej roszczenia podatkowe między umawiające się państwa w odniesieniu do transportu międzynarodowego (art. 8 UPO PL-GE z 2021 r.). Korzystnie wypada również normatywny kształt klauzuli nieruchomościowej w art. 13 ust. 5 UPO PL-GE z 2021 r., odpowiadający w pełni zarówno aktualnym rekomendacjom KM OECD i KM ONZ, jak i art. 9 Konwencji wielostronnej. Klauzula ta niewątpliwie stanie się skutecznym narzędziem zapobiegającym nadużyciom traktatu.

Wątpliwości budzić może jedynie pominięcie w UPO PL-GE z 2021 r. ważnego z perspektywy polskiej praktyki traktatowej przepisu regulującego unikanie podwójnego opodatkowania wolnych zawodów oraz wynagrodzeń profesorów, nauczycieli i pracowników naukowo-badawczych (art. 21 UPO PL-GE z 1999 r.). Zastrzeżenia budzi także zasadność rezygnacji w przypadku emerytur, rent i innych podobnych świadczeń z rozwiązania rekomendowanego przez KM ONZ i przyjęcie rekomendowanego przez KM OECD, co skutkuje całkowitym pozbawieniem państwa źródła tych dochodów prawa do ich opodatkowania.

## BIBLIOGRAFIA

- Diasamidze T., *Transformation of tax system in Georgia – 25 years of experience and future challenges – National Report*, [w:] *Transformation of Tax Systems in the CEE and BRICS Countries – 25 years of experience and future challenges*, red. W. Nykiel, Z. Kukulski, Łódź 2018.
- Franczak A., *Multilateral Convention (MLI) – The Evolution or Revolution?*, „*Studia Iuridica Lublinensia*” 2018, t. 27, nr 2, <https://doi.org/10.17951/sil.2018.27.2.9>
- IBFD – Tax Research Platform, [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/gtha/html/gtha\\_ge\\_s\\_006.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/gtha/html/gtha_ge_s_006.html) (dostęp: 8.12.2021).
- Jamróży M., *Metody unikania podwójnego opodatkowania w świetle wielostronnej konwencji implementującej środki traktatowego prawa podatkowego*, „*Studia Prawno-Ekonomiczne*” 2018, t. 107.
- Kukulski Z., *Antyabuzywne klauzule Konwencji wielostronnej – nowa rzeczywistość bilateralnych umów podatkowych zawartych przez Polskę*, [w:] *Współczesne problemy*

- prawa podatkowego. *Teoria i praktyka*, t. 1: *Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019.
- Kukulski Z., *Art. 6 Konwencji Wielostronnej jako dyrektywa wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, [w:] *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2019.
- Kukulski Z., *Klauzula nieruchomościowa w bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Polskę jako mechanizm zapobiegający międzynarodowemu unikaniu opodatkowania*, [w:] *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, red. D. Gajewski, Warszawa 2017.
- Kukulski Z., *Konwencja Modelowa OECD i Konwencja Modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015.
- Kukulski Z., *Nowe klauzule antyabuzywne w Konwencji Modelowej OECD i Konwencji Modelowej ONZ*, [w:] *Uszczelnianie systemu podatkowego w Polsce*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2020.
- Kukulski Z., *Protokół zmieniający bilateralną umowę podatkową Polski z Holandią w świetle stanowiska Polski wobec Konwencji wielostronnej oraz aktualizacji Konwencji Modelowej OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku z 2017 r.*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2020, nr 1, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2020.01.04>
- Kukulski Z., *Trendy w polskiej praktyce traktatowej przed przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 4.
- Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- Litwińczuk H., *Prawo podatnika do korzyści umownych i jego ograniczenia*, [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021.
- MNE Tax, *UN releases updated model tax treaty adding new technical services fees article*, 2018, <https://mnetax.com/un-releases-updated-model-tax-treaty-adding-new-technical-service-fees-article-27765> (dostęp: 7.12.2021).
- OECD, *Action 15: A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS*, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-15-mandate-for-development-of-multilateral-instrument.pdf> (dostęp: 7.12.2021).
- OECD, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report*, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report\\_9789264241688-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report_9789264241688-en#page1) (dostęp: 7.12.2021).
- OECD *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version – 2017 and Key Features of Member Countries 2018*, red. A. Cracea, Amsterdam 2018.
- OECD, *OECD Council approves the 2017 update to the OECD Model Tax Convention*, <https://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-approves-2017-update-model-tax-convention.htm> (dostęp: 7.12.2021).
- OECD, *Reservations and Notifications under the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-georgia-instrument-deposit.pdf> (dostęp: 7.12.2021).
- OECD, *Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> (dostęp: 7.12.2021).



- Raińczuk M., Leconte M., *Konwencja Wielostronna – wpływ na umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Polskę*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 1.
- United Nations, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update*, New York 2017, [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf) (dostęp: 7.12.2021).
- Wijnen W., Goede J. de, *UN Model in practice 1997–2013*, „Bulletin for International Taxation” 2014, t. 68, nr 3.
- Wijnen W., Goede J. de, Alessi A., *The Treatment of Services in Tax Treaties*, „Bulletin for International Taxation” 2012, nr 1.
- Wilk M., *Koncepcja rzeczywistego beneficjenta (beneficial ownership) w międzynarodowym prawie podatkowym*, Warszawa 2015.

## NEW BILATERAL TAX TREATY BETWEEN POLAND AND GEORGIA IN THE LIGHT OF POLAND’S AND GEORGIA’S POSITIONS TO THE MULTILATERAL CONVENTION AND THE 2017 UPDATE OF THE OECD AND THE UN MODELS

**Summary.** The article deals with solutions adopted in the new bilateral tax treaty between Poland and Georgia concluded on July 7, 2021, which will replace the tax treaty of November 5, 1999. This agreement, in accordance with the will of both contracting states, was not considered as a Covered-Tax-Agreement within the meaning of the provisions of the Multilateral Convention implementing tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting. Therefore, the introduction of anti-abusive clauses and solutions to improve dispute resolution had to be carried out through bilateral negotiations. The author analyzes the impact of the MLI, but also the impact of the OECD and UN Models on the shape of the solutions adopted therein and their significance for the future of Polish treaty practice.

**Keywords:** bilateral tax treaty, Poland, Georgia, Multilateral Convention, the OECD Model, the UN Model, minimum standard

Joanna Połatyńska\* 

## KLAUZULA NAJWYŻSZEGO UPRZYWILEJOWANIA W SPRAWACH PODATKOWYCH – UWAGI NA TLE WYROKU TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI Z DNIA 7 CZERWCA 2007 R. W SPRAWIE ŘÍZENÍ LETOVÉHO PROVOZU ČR, S. P. PRZECIWKO BUNDESAMT FÜR FINANZEN C-335/05

**Streszczenie.** W artykule omówione zostały zagadnienia związane ze stosowaniem znanej powszechnie w międzynarodowych stosunkach gospodarczych klauzuli najwyższego uprzywilejowania, również w sprawach podatkowych. Przynikiem do analizy tego zagadnienia jest orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie Řízení Letového Provozu ČR, s. p. przeciwko Bundesamt für Finanzen (C-335/05), dotyczące stosowania przez państwa członkowskie Unii Europejskiej z jednej strony zasady wzajemności w odniesieniu do państw trzecich, a z drugiej zawartej w art. II ust. 1 Układu ogólnego w sprawie handlu usługami (GATS) klauzuli najwyższego uprzywilejowania. Wychodząc od prawnomiędzynarodowego standardu najwyższego uprzywilejowania, autorka wskazuje, że funkcją tego typu klauzul jest wprowadzenie równego traktowania podmiotów, niezależnie od ich pochodzenia czy przynależności państwowej, co w konsekwencji prowadzi

\* Doktor habilitowany nauk prawnych, profesor UŁ, Katedra Prawa Międzynarodowego i Stosunków Międzynarodowych, Uniwersytet Łódzki, e-mail: jpolatynska@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0002-4522-7204>



© by the author, licensee Łódź University – Łódź University Press, Łódź, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

do usuwania barier w handlu międzynarodowym. Szczególne znaczenie mają klauzule najwyższego uprzywilejowania w systemie Światowej Organizacji Handlu. Na tym tle orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości w sprawie *Řízení Letového Provozu ČR* stanowi potwierdzenie wymogu pierwszeństwa prawa pierwotnego Unii Europejskiej, a co za tym idzie – interpretowania przepisów prawa wtórnego zgodnie z umowami międzynarodowymi wiążącymi Unię. Wątpliwości może jednak budzić umocowanie państw członkowskich, na podstawie prawa wspólnotowego, do ograniczania stosowania klauzuli najwyższego uprzywilejowania wynikającej z art. II ust. 1 GATS.

**Słowa kluczowe:** klauzula najwyższego uprzywilejowania, KNU, Układ ogólny w sprawie handlu usługami, GATS, podatek obrotowy, VAT, dyrektywa Rady 86/560, zasada wzajemności, zwrot podatku

## 1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Na gruncie prawa międzynarodowego powszechnie przyjmuje się, że państwom przysługuje kompetencja prawna do władczego kształtowania sytuacji faktycznej i prawnej osób i rzeczy znajdujących się na ich terytorium. Kompetencja ta oczywiście nie jest nieograniczona, a głównym źródłem jej ograniczeń są zaciągane przez państwa zobowiązania międzynarodowe. Istotą mocy wiążącej prawa międzynarodowego jest bowiem wola państw, a co za tym idzie – państwa nie są zobowiązane przestrzegać praw, których same dobrowolnie nie przyjęły. W praktyce ograniczenia te mogą dotyczyć każdej dziedziny życia społecznego. Najczęściej wiążą się one jednak z ochroną praw człowieka, respektowaniem przywilejów dyplomatycznych czy tworzeniem szczególnych reżimów terytorialnych. Wraz z rozwojem stosunków gospodarczych między państwami ograniczenia władztwa państwowego zaczęły również obejmować sposób traktowania przez państwa obcych podmiotów gospodarczych (przede wszystkim inwestorów). *Ratio* takiego postępowania jest oczywiste – rozwój gospodarczy zależy między innymi od wymiany handlowej z innymi państwami, ta zaś kształtowana jest w drodze dwu- i wielostronnych umów międzynarodowych. Mimo naturalnie występujących tendencji protekcyjnych do ochrony własnej gospodarki przed zagraniczną konkurencją państwa zdawały sobie sprawę z negatywnych konsekwencji takiego traktowania, co doprowadziło do wypracowania wielu standardów międzynarodowych, pozwalających chronić podmioty zagraniczne i ich inwestycje w państwach przyjmujących. Doktryna wyróżnia tu standardy: traktowania minimalnego, narodowego, preferencyjnego, równego i sprawiedliwego oraz najwyższego uprzywilejowania<sup>1</sup>. Weszły one do systemów prawnych poszczególnych państw w postaci klauzul, które zawarte

<sup>1</sup> Między innymi G. Schwarzenberger, *The principles and Standards of International Economic Law*, „Recueil des Cours de la Académie de Droit International de la Haye” 1966, t. 117, s. 67 i nast.

są w dwu- i wielostronnych umowach handlowych i inwestycyjnych. Są one również powszechnie postrzegane jako uniwersalne i najbardziej przydatne narzędzia, za pomocą których można osiągnąć równość traktowania w stosunkach międzynarodowych<sup>2</sup>.

## 2. KLAUZULA NAJWYŻSZEGO UPRZYWILEJOWANIA

Jeśli pokusić się o lapidarną definicję klauzuli najwyższego uprzywilejowania (ang. *most-favoured-nation clause*, dalej: KNU), to jest to postanowienie traktatu, na mocy którego państwo (beneficjariusz) zobowiązuje się przyznać drugiemu państwu (beneficjentowi), w uzgodnionej dziedzinie stosunków, uprawnienia i przywileje nie mniejsze niż przyznane jakiemukolwiek innemu państwu, albo takie, które przyzna w przyszłości<sup>3</sup>. Istotą tego postanowienia jest więc zapewnienie państwa-beneficjenta KNU o najwyższym możliwym standardzie ochrony, jaka zostanie udzielona podmiotom posiadającym jego obywatelstwo (zarówno osobom fizycznym, jak i prawnym) lub rzeczom mu przynależnym. Innymi słowy, beneficjariusz musi traktować podmioty beneficjenta nie gorzej niż podmioty gospodarcze z jakichkolwiek innych państw, co w oczywisty sposób prowadzi do zrównania standardów traktowania podmiotów zagranicznych i liberalizacji zasad wymiany handlowej i inwestycji.

Wprowadzenie KNU do traktatów gospodarczych, handlowych i inwestycyjnych w znacznym stopniu ułatwia wykonywanie takich umów, gdyż podmioty zagraniczne, uzyskując gwarancję ochrony o charakterze międzynarodowym, nabierają większego zaufania do państwa przyjmującego, co przekłada się na rodzaj i rozmiar inwestycji. Jak zauważył Międzynarodowy Trybunał Sprawiedliwości w sprawie praw obywateli amerykańskich w Maroku, funkcją KNU jest „wprowadzenie i utrzymanie, niezależnie od okoliczności, podstawowej równości bez dyskryminacji między wszystkimi zainteresowanymi państwami”<sup>4</sup>. Ochrona ta może więc obejmować

<sup>2</sup> Por. M.M. Kałduński, *Ustanowienie jurysdykcji na podstawie klauzuli największego uprzywilejowania. Zasada eiusdem generis*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2006, nr 2, s. 93.

<sup>3</sup> Por. *Draft Articles on most-favoured-nation clauses with commentaries*, „Yearbook of the International Law Commission” 1978, t. II, cz. 2, s. 18.

<sup>4</sup> Orzeczenie Międzynarodowego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 sierpnia 1952 r. w sprawie praw obywateli amerykańskich w Maroku (Francja vs USA), ICJ Reports 1952, s. 192.

wszelkie przejawy życia gospodarczego, ze szczególnym uwzględnieniem sektora danin publicznych.

Tradycyjnie KNU stosowane były w przyjmowanych od końca XVIII wieku traktatach o przyjaźni, handlu i żegludze<sup>5</sup>. Dziś najczęściej spotyka się je w traktatach dwustronnych o wspieraniu inwestycji (ang. *Bilateral Investment Treaties*, dalej: BIT)<sup>6</sup>. Harmonizowanie przepisów dotyczących handlu w drodze zastosowania KNU zazwyczaj łączy się z powolnym, ale skutecznym obniżaniem barier w handlu międzynarodowym. Nic dziwnego zatem, że KNU stały się jednym z filarów, na których oparty jest system światowego handlu, znajdując swoje odzwierciedlenie w art. 1 ust. 1 Układu ogólnego w sprawie taryf celnych i handlu<sup>7</sup> oraz art. II ust. 1 Układu ogólnego w sprawie handlu usługami<sup>8</sup>. Warto zauważyć, że KNU zawarte w GATT i GATS są klauzulami bezwarunkowymi, co oznacza bezwzględne ich zastosowanie w stosunkach między państwami członkowskimi Światowej Organizacji Handlu (dalej: WTO) oraz zakaz ustanawiania dodatkowych wymogów, od których spełnienia można uzależniać korzystanie z KNU<sup>9</sup>.

<sup>5</sup> Przykładem jednego z pierwszych takich traktatów, zawierających współczesną wersję KNU, może być tzw. Traktat Jaya, czyli Treaty of Amity, Commerce and Navigation, between His Britannic Majesty and The United States of America, podpisany 19 listopada 1794 r. w Londynie. Wyjątkowy kształt miały KNU w traktatach kończących I wojnę światową: na podstawie traktatu wersalskiego (1919 r.) Niemcy zobowiązywały się do najwyższego uprzywilejowania państw Ententy na okres 5 lat, a Austria, Bułgaria i Węgry na okres 3 lat, odpowiednio na podstawie traktatów z Saint-Germain-en-Laye (1919 r.), Neuilly-sur-Seine (1919 r.) i Trianon (1920 r.).

<sup>6</sup> Niektóre wyliczenia wskazują, że na ponad dwa i pół tysiąca umów BIT zawartych na świecie, przeszło 80% zawiera KNU, często połączoną z klauzulą narodową (zobowiązaniem do traktowania podmiotów zagranicznych jak własnych obywateli) – por. UNCTAD, *Most-favoured-nation treatment*, UNCTAD/DIAE/IA/2010/1, Geneva 2010, s. 12.

<sup>7</sup> General Agreement on Tariffs and Trade, podpisany 30 października 1947 r. w Genewie i 15 kwietnia 1994 r. w Marrakeszu, Dz.U. UE L. z 1994 r. Nr 336, poz. 20, dalej: GATT.

<sup>8</sup> General Agreement on Trade in Services, podpisany 15 kwietnia 1994 r. w Marrakeszu, Dz.U. UE L. z 1994 r. Nr 336, poz. 191, dalej: GATS.

<sup>9</sup> Por. M.M. Kałduński, *Zagadnienie równości i dyskryminacji w handlu międzynarodowym na tle elementu bezwarunkowości klauzuli największego uprzywilejowania*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2006, t. 3, s. 93.

### 3. SPRAWA ŘÍZENÍ LETOVÉHO PROVOZU ČR, S. P. PRZECIWKO BUNDESAMT FÜR FINANZEN (C-335/05)

W sprawie Řízení Letového Provozu ČR, s. p. przeciwko Bundesamt für Finanzen (C-335/05)<sup>10</sup> Trybunał Sprawiedliwości (dalej: TS) wypowiedział się o zakresie stosowania KNU w związku z treścią art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty<sup>11</sup>.

Sprawa dotyczyła sporu pomiędzy czeską spółką Řízení Letového Provozu ČR, s. p. (dalej: RLP) a niemieckim federalnym biurem finansowym (Bundesamt für Finanzen), dotyczącego żądania zwrotu zapłaconego przez spółkę podatku VAT. Spółka działała na terenie Czech, jednak w ramach prowadzonych przez siebie kursów pilotażu organizowała także treningi na symulatorach lotu, które odbywały się w Niemczech. Ponieważ świadczenia te podlegają w Niemczech opodatkowaniu podatkiem VAT, RLP wniosła o zwrot zapłaconego podatku za 2002 r. Bundesamt für Finanzen oddalił ten wniosek, uzasadniając, że w tej sprawie nie zostały spełnione przesłanki zastosowania niemieckiej ustawy o podatku obrotowym z 1999 r.<sup>12</sup>, a dokładniej – nie został spełniony wymóg wzajemności. Przepis art. 18 ust. 9 zd. 6 niemieckiej ustawy z 1999 r. o podatku obrotowym (dalej: BGBI) stanowił bowiem, że „Przedsiębiorcy, który nie ma siedziby na terytorium Wspólnoty, podatek naliczony zwracany jest tylko wtedy, gdy w państwie jego siedziby podatek obrotowy ani podatek do niego porównywalny nie jest pobierany, a w przypadku gdy tego rodzaju podatek jest pobierany, jeżeli jest on zwracany przedsiębiorcom mającym siedzibę [na terytorium Niemiec – przyp. autorki]”<sup>13</sup>. W relewantnym dla sprawy okresie Republika Czeska pobierała podatek obrotowy,

<sup>10</sup> Wyrok TS z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie Řízení Letového Provozu ČR, s. p. przeciwko Bundesamt für Finanzen C-335/05, ECLI:EU:C:2007:321. Warto zwrócić uwagę na szczególne ramy czasowe tej sprawy – wpłynęła ona do TSUE w 2005 r. i została rozstrzygnięta w 2007 r., jednak dotyczyła stanu faktycznego z 2002 r., kiedy jeszcze Republika Czeska nie była członkiem Unii Europejskiej, stąd też zawarte w uzasadnieniu omawianego wyroku rozważania dotyczące jej statusu jako „państwa trzeciego” w rozumieniu trzynastej dyrektywy VAT.

<sup>11</sup> Dz.U. UE L. z 1986 r. Nr 326, poz. 40, dalej: trzynasta dyrektywa VAT.

<sup>12</sup> Umsatzsteuergesetz 1999, BGBI 1999 I, s. 1270.

<sup>13</sup> Art. 18 ust. 9 zd. 6 BGBI.

ale nie wprowadziła dla zagranicznych przedsiębiorców możliwości odliczenia podatku zapłaconego tytułem podatku naliczonego ani zwrotu tego podatku. W tych okolicznościach Sąd Finansowy w Kolonii zwrócił się do TS z wnioskiem o udzielenie odpowiedzi na pytanie prejudycjalne w kwestii tego, czy w toczącym się przed nim postępowaniu RLP nie powinna być zwolniona od tego podatku w świetle art. II ust. 1 GATS, zawierającego KNP. W tym zakresie sąd ten zauważył, że GATS jest umową międzynarodową, która tworzy prawa i obowiązki tylko pomiędzy jej członkami. Jednak z drugiej strony, zgodnie z art. 300 ust. 7 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską, układ taki jak GATS wiąże instytucje Wspólnoty oraz państwa członkowskie i stanowi integralną część wspólnotowego porządku prawnego. Powstaje zatem pytanie, czy wykładni wtórnego prawa wspólnotowego należy dokonywać w świetle tego układu, a w szczególności KNU zawartej w jego art. II ust. 1, co oznaczałoby, że wymóg wzajemności nie znajdowałby w rozstrzyganej sprawie zastosowania.

Trybunał Sprawiedliwości udzielił odpowiedzi na tak postawione pytanie prejudycjalne, odnosząc się w pierwszej kolejności do tego, czy art. 18 ustawy niemieckiej, który wprowadza wymóg wzajemności, jest zgodny z art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy VAT. Odpowiedź na to pytanie nie budziła wątpliwości. Przepis art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy VAT, który stanowi, że: „[p]aństwa członkowskie mogą uzależnić dokonywanie zwrotu określonego w ust. 1 [zwrotu podatku VAT – przyp. autorki] od zagwarantowania przez państwa trzecie porównywalnych korzyści odnoszących się do podatków obrotowych”, *explicite* uprawnia państwa członkowskie do uzależnienia dokonywanego zwrotu od zapewnienia przez państwo trzecie wzajemności w tym zakresie. Oceniając stan faktyczny, TS uznał, że w omawianym przypadku Republika Czeska, mimo że pobierała podatek obrotowy, nie umożliwiała domagania się jego zwrotu przez podmioty niemieckie, a co za tym idzie – nie został spełniony wymóg wzajemności przewidziany w prawie krajowym i dozwolony na gruncie art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy VAT.

O wiele bardziej skomplikowany charakter miała odpowiedź TS na drugą część pytania sądu niemieckiego. Trybunał słusznie skonstatował, że sąd krajowy zmierzał w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy VAT musi być interpretowany w ten sposób, że zawarte w nim wyrażenie „państwa trzecie” obejmuje również te państwa trzecie, które mogą się powołać na KNU zawartą w art. II ust. 1 GATS. Trybunał wskazał, że

zgodnie z utrwalonym orzecznictwem<sup>14</sup> umowa międzynarodowa, której stroną jest Wspólnota (taka jak w omawianym przypadku GATS), może mieć wpływ na wykładnię przepisu prawa wtórnego, pierwszeństwo umów międzynarodowych zawartych przez Wspólnotę nad przepisami prawa wtórnego wymaga bowiem, by te ostatnie interpretowane były w miarę możliwości zgodnie z tymi umowami.

Konwencja GATS została przyjęta przez Unię Europejską w 1994 r., jej status jako „umowy zawartej przez Wspólnotę” nie ulega zatem wątpliwości. Trybunał nie miał również zastrzeżeń co do tego, że KNU zawarta w GATS ma zastosowanie do spraw podatkowych, a zwłaszcza do podatków obrotowych, z natury swojej związanych ze sprzedażą usług. Definicja środków należących do zakresu stosowania GATS jest wyjątkowo szeroka. Na podstawie art. I ust. 1 GATS „odnosi się do środków stosowanych przez członków, które oddziałują na handel usługami”, podczas gdy przez „środki stosowane przez członków” zgodnie z art. I ust. 3 lit. a GATS należy rozumieć środki przyjęte przez „administrację i władze stopnia centralnego, regionalnego lub lokalnego” i przez „organy pozarządowe sprawujące władzę delegowaną przez administrację i władze stopnia centralnego, regionalnego lub lokalnego”. Ponadto art. XXVIII lit. a GATS precyzuje, że do celów tego porozumienia „»środek« oznacza jakikolwiek środek stosowany przez członka, czy to w postaci ustawy, przepisu, zasady, procedury, decyzji, czynności administracyjnych, czy w jakiegokolwiek innej”. Można również znaleźć konkretne odniesienia do dziedziny podatkowej w innych przepisach GATS, takich jak art. XIV lit. d i e oraz art. XXVIII lit. o.

Trybunał Sprawiedliwości nie poczynił pogłębionych rozważań w omawianym zakresie, lapidarnie stwierdzając, że art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy VAT pozostawia każdemu państwu członkowskiemu swobodę uznania co do wprowadzenia bądź niewprowadzenia warunku wzajemności w stosunku do każdego państwa trzeciego, pozwalając państwom członkowskim na dostosowanie swych ustawodawstw – w miarę jak umowy zawierane z określonymi państwami trzecimi ograniczają zakres tej swobody – do wymogów tych umów. Skonkludował ponadto, że w tych okolicznościach

<sup>14</sup> Por. m.in.: wyrok TS z dnia 10 września 1996 r. w sprawie C-61/94 Komisja przeciwko Niemcom, ECLI:EU:C:1996:313, pkt 52; wyrok TS z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-286/02 Bellio F.lli, ECLI:EU:C:2004:212, pkt 33; wyrok TS z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawie C-311/04 Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht, ECLI:EU:C:2006:23, pkt 25; wyrok TS z dnia 8 marca 2007 r. w sprawie C-447/05 Thomson i Vestel France, ECLI:EU:C:2007:151, pkt 30.



„wymóg interpretowania wtórnego prawa wspólnotowego w miarę możliwości zgodnie z umowami międzynarodowymi zawartymi przez Wspólnotę nie oznacza, że wyrażenie »państwa trzecie« zawarte w art. 2 ust. 2 Trzynastej Dyrektywy VAT musi być interpretowane jako ograniczające się do państw trzecich, które nie mogą się powołać na klauzulę największego uprzywilejowania, o której mowa w art. II ust. 1 GATS”<sup>15</sup>.

Mając powyższe na względzie, TS stwierdził, że art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy VAT musi być interpretowany w ten sposób, że zawarte w nim wyrażenie „państwa trzecie” obejmuje wszystkie państwa trzecie, oraz że przepis ten nie wpływa na możliwość przestrzegania przez państwa członkowskie zobowiązań, jakie na nich ciążyą na mocy umów międzynarodowych, takich jak GATS, ani na odpowiedzialność za ich przestrzeganie.

Taka konkluzja TS, choć zapewne słuszna na gruncie przedmiotowej sprawy (RLP zwrot podatku się nie należał), może jednak budzić wątpliwości na płaszczyźnie generalnej. Powstaje bowiem pytanie, czy w sytuacji, w której to Unia Europejska jest stroną GATS, art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy VAT powinien w ogóle dopuszczać wprowadzanie dodatkowych ograniczeń w postaci wymogu wzajemności, jeśli – jak twierdzi TS – nie ma jednocześnie podstaw do zróżnicowania pojęcia „państwa trzecie”. Rozwiązanie w tym kształcie wydaje się naruszać istotę bezwarunkowego charakteru KNU zawartej w art. II ust. 1. GATS. Owszem, sformułowanie art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy VAT daje państwom członkowskim tylko możliwość wprowadzenia ograniczenia stosowania zwrotu VAT pod warunkiem wzajemności, w żadnym wypadku zaś nie narzuca takiego rozwiązania, ale z drugiej strony wydaje się to tylko możliwością pozorną, skoro zastosowanie takiego wymogu doprowadzi do naruszenia zobowiązania do bezwarunkowego stosowania KNU wobec wszystkich państw-stron GATS. Należy także podkreślić, że z punktu widzenia GATS to, czy mamy do czynienia ze szczególnym traktowaniem państwa ze względu na jego członkostwo w tej samej organizacji, czy z innych względów, nie ma w istocie znaczenia.

Decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy przez TS powinno mieć zatem to, że decyzją z dnia 22 grudnia 1994 r. Rada przyjęła, w imieniu Unii Europejskiej i w zakresie dotyczącym dziedzin wchodzących w skład jej kompetencji, między innymi Porozumienie ustanawiające Światową Organizację Handlu, jak również porozumienia zawarte w załącznikach

<sup>15</sup> Wyrok C-335/05, pkt 19.

1, 2 i 3 do tego porozumienia, wśród których, w załączniku 1B znajduje się GATS<sup>16</sup>. Jego art. II, zatytułowany „Klauzula największego uprzywilejowania”, stanowi, że „W odniesieniu do jakichkolwiek środków objętych niniejszym układem każdy członek udzieli usługom i usługodawcom któregośkolwiek innego członka, natychmiast i bezwarunkowo, traktowania nie mniej korzystnego niż to, którego udziela podobnym usługom i usługodawcom z jakiegokolwiek innego kraju”. Skoro Republika Czeska i Unia Europejska od 1 stycznia 1995 r. są członkami WTO, a więc także stronami GATS, należy przyjąć, że z tą datą państwa członkowskie Wspólnoty Europejskiej zrezygnowały ze stosowania pomiędzy sobą warunku wzajemności, analogicznego do tego, o którym mowa w art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy VAT. Stanowisko to wzmacnia również treść art. II ust. 2 GATS, który wyraźnie przewiduje możliwość wyłączenia z zakresu obowiązywania art. II ust. 1 GATS przepisów sprzecznych z KNU, jeżeli znajdują się one w załączniku do porozumienia i spełniają warunki w nim wskazane. Żadne zastrzeżenie tego typu nie zostało zaś przewidziane w tym załączniku w odniesieniu do art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy VAT. Wprawdzie GATS przewiduje wyjątek *ratione personae*, o którym mowa w art. V, dotyczącym integracji gospodarczej, precyzujący w ust. 1, że GATS „nie będzie dla któregośkolwiek członka przeszkodą do stania się stroną albo przystąpienia do porozumienia liberalizującego handel usługami między jego stronami”, z zastrzeżeniem, że zostanie spełniona określona liczba warunków: objęcie „znaczącego zakresu sektorowego” (art. V ust. 1 lit. a), wyeliminowanie środków dyskryminacyjnych i/lub zakaz wprowadzania nowych albo bardziej dyskryminujących środków (art. V ust. 1 lit. b), zamiar ułatwienia handlu między stronami i niepodwyższanie ogólnego poziomu barier dla handlu usługami w odnośnych sektorach czy podsektorach, wobec któregośkolwiek członka znajdującego się poza porozumieniem (art. V ust. 4), Trybunał nie przesądził jednak, czy wyjątek ten mógłby znaleźć zastosowanie w rozstrzygniętej sprawie. Przepis art. V, z zastrzeżeniem poszanowania wspomnianych wyżej warunków, nie narusza bowiem środków przyjętych na podstawie porozumień dotyczących integracji gospodarczej, których celem jest umożliwienie umawiającym się stronom osiągnięcia między sobą poziomu liberalizacji wyższego od poziomu osiągniętego pomiędzy członkami

<sup>16</sup> Decyzja Rady 94/800/WE z dnia 22 grudnia 1994 r. dotycząca zawarcia w imieniu Wspólnoty Europejskiej w dziedzinach wchodzących w zakres jej kompetencji, porozumień, będących wynikiem negocjacji wielostronnych w ramach Rundy Urugwajskiej (1986–1994), Dz.U. UE L 336, s. 1.

WTO, a które w innym razie byłyby niezgodne ze zobowiązaniem wynikającym z KNU z art. II<sup>17</sup>. Jeżeli uznać, że Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską spełnia warunki przewidziane w art. V GATS, państwo trzecie będące członkiem WTO, które nie wchodzi w skład Unii Europejskiej, nie może żądać, na podstawie art. II ust. 1 GATS, dla podmiotu świadczącego usługi, mającego siedzibę na terytorium tego państwa, takiego samego traktowania jak zastrzeżone zgodnie z prawem wspólnotowym dla podmiotu świadczącego usługi, mającego siedzibę w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej. Trybunał Sprawiedliwości nie poczynił jednak żadnych ustaleń w powyższym zakresie. Zdaniem autorki, nie ulega wątpliwości, że – przy założeniach przyjętych przez TS – na podstawie art. II ust. 1 GATS Republika Czeska także może powołać się na brak wymogu wzajemności. Warto też zauważyć, że rozważając z tego punktu widzenia stanowisko niemieckie (i przewidziany ustawą z 1999 r. wymóg wzajemności), można dojść do uzasadnionego wniosku, że państwo członkowskie, które wprowadziłoby dopuszczone na mocy art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy VAT ograniczenia KNU, nie mogłoby powoływać się na przepisy prawa wspólnotowego. Choć niewątpliwie państwa członkowskie są związane prawem wspólnotowym, to jednak z punktu widzenia prawa międzynarodowego zastosowanie miałyby niewątpliwie zasada Wimbledon<sup>18</sup>, znajdująca swoje odbicie w art. 27 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów z dnia 23 maja 1969 r.<sup>19</sup> – państwo nie może powoływać się na swoje prawo wewnętrzne w celu usprawiedliwienia niewykonania swojego zobowiązania międzynarodowego. Ta kwestia – jak wszystkie spory na gruncie systemu GATT/GATS/WTO – podlegałyby już kognicji ciała rozstrzygającego WTO.

Wreszcie należy zwrócić uwagę, że przedstawione TS do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne nie dotyczyło bezpośredniej skuteczności KNU przewidzianej przez GATS, ale zgodnej z prawem WTO wykładni klauzuli wzajemności w zakresie zwrotu podatku naliczonego, o którym mowa w trzynastej dyrektywie VAT. Nie chodzi zatem o rozstrzygnięcie o zgodności art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy VAT z art. II ust. 1 GATS, ale o to,

<sup>17</sup> Sprawozdanie zespołu WT/DS139/R i WT/DS142/R, „Kanada – Niektóre środki dotyczące przemysłu motoryzacyjnego” z dnia 11 lutego 2000 r.

<sup>18</sup> Nazwa pochodzi od nazwy orzeczenia, w której zasada ta została sformułowana – orzeczenie Stałego Trybunału Sprawiedliwości Międzynarodowej z dnia 17 sierpnia 1924 r. w sprawie statku Wimbledon (Wielka Brytania, Francja, Włochy i Japonia, interwencja Polski vs Niemcy), P.C.I.J. Serie A, nr 1.

<sup>19</sup> Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439.

by przepisy prawa wtórnego były interpretowane z poszanowaniem zasady pierwszeństwa umów międzynarodowych zawartych przez Wspólnotę. Zasada ta zaś wymaga, aby przepisy prawa wtórnego były interpretowane zgodnie z tymi umowami. Tak więc kompetencje Wspólnoty powinny być wykonywane z poszanowaniem prawa międzynarodowego, co już w dacie orzekania przez TS w omawianej sprawie znajdowało potwierdzenie w jego ugruntowanym orzecznictwie<sup>20</sup>. Tożsame stanowisko TS zajął w odniesieniu do zastosowania Porozumienia w sprawie handlowych aspektów praw własności intelektualnej (dalej: porozumienie TRIPS) – stanowiącego załącznik 1C do Porozumienia ustanawiającego Światową Organizację Handlu – w którym Wspólnota ustanowiła już przepisy, jak ma to miejsce w przypadku znaków towarowych: organy sądowe państw członkowskich, stosujące przepisy krajowe w celu zarządzenia środków tymczasowych dla ochrony praw z tej dziedziny, mają obowiązek, na mocy prawa wspólnotowego, stosowania tych przepisów w miarę możliwości zgodnie z brzmieniem i celem art. 50 porozumienia TRIPS<sup>21</sup>.

#### 4. UWAGI KOŃCOWE

Nie ulega wątpliwości, że obecne w obrocie międzynarodowym KNU mogą być stosowane również w sprawach podatkowych, a kształtowanie stosunków gospodarczych między państwami z wykorzystaniem KNU jest praktyką powszechną i pod tym względem orzeczenie TSUE w sprawie C-335/05 niewątpliwie nie stanowi przewrotu kopernikańskiego. Orzeczenie to jest jednak jednym z ciekawszych z teoretycznego punktu widzenia, dotyczy bowiem odpowiedzi na pytanie, w jakim wzajemnym stosunku pozostają prawo europejskie (wspólnotowe) oraz prawo międzynarodowe publiczne (w tym międzynarodowe prawo gospodarcze, rozwijane pod auspicjami WTO). Nie ma wątpliwości, że prawo europejskie wyrosło z prawa międzynarodowego, wskazuje na to choćby prymat pochodzącego od państw członkowskich prawa pierwotnego nad tworzonym przez instytucje wspólnotowe prawem wtórnym. Niemniej jego ponadnarodowy charakter daje impuls do konstatacji, że obecnie prawo wspólnotowe,

<sup>20</sup> Por. wyrok TS z dnia 24 listopada 1992 r. w sprawie C-286/90 Poulsen i Diva Navigation, ECLI:EU:C:1992:453, pkt 9 i 11.

<sup>21</sup> Por. wyrok TS z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawach połączonych C-300/98 i C-392/98 Dior i in., ECLI:EU:C:2000:688, pkt 47 i wyrok TS z dnia 16 listopada 2004 r. w sprawie C-245/02 Anheuser-Busch, ECLI:EU:C:2004:717, pkt 55.

a zwłaszcza prawo wtórne, powinno być postrzegane w stosunku do prawa międzynarodowego jak prawo krajowe państw członkowskich, a co za tym idzie – to na państwach członkowskich spoczywa odpowiedzialność za takie wykonywanie ich indywidualnych międzynarodowych zobowiązań, by jednocześnie nie naruszyć prawa wspólnotowego.

## BIBLIOGRAFIA

- Draft Articles on most-favoured-nation clauses with commentaries*, „Yearbook of the International Law Commission” 1978, t. II, cz. 2.
- Kałduński M.M., *Ustanowienie jurysdykcji na podstawie klauzuli największego uprzywilejowania. Zasada eiusdem generis*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2006, nr 2.
- Kałduński M.M., *Zagadnienie równości i dyskryminacji w handlu międzynarodowym na tle elementu bezwarunkowości klauzuli największego uprzywilejowania*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2006, t. 3.
- Schwarzenberger G., *The principles and Standards of International Economic Law*, „Recueil des Cours de la Academié de Droit International de la Haye” 1966, t. 117.
- UNCTAD, *Most-favoured-nation treatment*, UNCTAD/DIAE/IA/2010/1, Geneva 2010.

## MOST-FAVOURED-NATION CLAUSE IN THE TAX CASES – SOME OBSERVATIONS ON THE ECJ’S JUDGMENT IN CASE NO. C-335/05

**Summary.** This paper tackles some issues concerning the scope of application of the most-favoured-nation clause (MFN) in the tax cases. The main issue of the analysis is the ECJ’s judgment in case no. C-355/05 concerning the application by the EU Member States the condition of reciprocity on one hand, and the MFN as enshrined in the Article II.1 of the GATS. Starting with the practice of the MFN under international law it is shown that the main function of the MFN is an introduction of equal treatment of entities irrespectively of their nationality and, consequently, the removal of barriers in international trade. The MFN are particularly important in the WTO system. For these reasons the judgment in question interesting because firstly, it requires the interpretation of the EU law in accordance with international treaties to which the EU is a party and at the same time, it seemingly authorises the Member States to limit the scope of MFN of the Article II.1. of the GATS.

**Keywords:** most-favoured-nation clause, MFN, General Agreement on Trade in Services, GATS, value added tax, VAT, Thirteenth Council Directive 86/560/EEC, reciprocity principle, tax return

## „POLITYCZNO-KADROWA” KRAJOWA ADMINISTRACJA SKARBOWA

**Streszczenie.** Artykuł podejmuje tematykę wybranych aspektów procesu legislacyjnego związanego z uchwaleniem ustaw o Krajowej Administracji Skarbowej. Przeprowadzona w publikacji analiza wykazała, że reforma rządowej administracji danin publicznoprawnych w zakresie tzw. konsolidacji administracji podatkowej, Służby Celnej oraz kontroli skarbowej została niestety dokonana pod dyktando *stricte* polityczno-kadrowych celów. Bez wątpienia taki cel nie powinien w żadnej mierze przyświecać racjonalnemu ustawodawcy.

**Słowa kluczowe:** administracja podatkowa, polityka kadrowa, stanowienie prawa, reforma, konsolidacja

### 1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Użyty w tytule zwrot „polityczno-kadrowa” w konfrontacji z treścią publikacji ma charakter przewrotny i jest zamierzonym działaniem autora, który na przykładzie funkcjonującej w polskim systemie prawnym od 1 marca 2017 r. Krajowej Administracji Skarbowej krytycznie ocenia zarówno poczynania ustawodawcze dotyczące jakości, formy i stylu

---

\* Doktor nauk prawnych, adiunkt, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: [inowak@wpia.uni.lodz.pl](mailto:inowak@wpia.uni.lodz.pl), <https://orcid.org/0000-0002-7997-6887>

stanowionego prawa podatkowego, jak i polityki kadrowej. Tym samym, cytując „klasyka demokracji” minionego okresu: „sprawy zaszły tak daleko, że muszą się znaleźć w całej rozciągłości na widowni publicznej. Przemilczeć nie wolno już niczego. [...] Wprost przeciwnie, jest naszym obowiązkiem i jest rzeczą konieczną, aby zjawiska te wprowadzić na forum publiczne, poddać je szerokiej analizie, dyskusji i krytyce”<sup>1</sup>.

Biorąc pod uwagę ponadczteroletni okres funkcjonowania Krajowej Administracji Skarbowej, zasadna wydaje się weryfikacja – w ograniczonym oczywiście zakresie – rezultatów w zestawieniu z celami, jakie przyświecały prawodawcy przy połączeniu administracji podatkowej, Służby Celnej i kontroli skarbowej w jedną „formację podatkową” danin publicznych, zarówno przy wykorzystaniu metody dogmatyczno-prawnej, jak i historyczno-prawnej<sup>2</sup>.

## 2. KRAJOWA ADMINISTRACJA SKARBOWA – RYS HISTORYCZNY

Koncepcja tzw. konsolidacji administracji danin publicznych pojawiła się w 2007 r. w postaci przygotowanych przez Ministra Finansów projektów ustaw, zatytułowanych ustawą o Krajowej Administracji Skarbowej oraz przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>3</sup>. Warto przy tym dodać, że założenia systemowe Krajowej Administracji Skarbowej były szeroko dyskutowane i konsultowane, m.in. na posiedzeniach niezależnych zespołów eksperckich i licznych grup roboczych, seminariach, konferencjach, a także w toczącej się debacie publicznej oraz na stronie internetowej Ministerstwa Finansów<sup>4</sup>. Należy ponadto zwrócić uwagę, że powyższe projekty były opiniowane m.in. przez związki zawodowe ulokowane w strukturach administracji danin publicznych, Rzecznika Praw Obywatelskich czy też Centrum im. Adama Smitha.

<sup>1</sup> W. Gomułka, *Stanowisko partii – zgodne z wolą narodu. Przemówienie wygłoszone na spotkaniu z warszawskim aktywnym partyjnym 19 marca 1968 r.*, Warszawa 1968, s. 6–7.

<sup>2</sup> Zob. także I. Nowak, *National Revenue Administration – current organizational and financial problems*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 2, s. 38, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2020.010>; tenże, *Krajowa Administracja Skarbowa w świetle „standardów” stanowionego prawa oraz polityki kadrowo-płacowej – uwagi krytyczne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2, s. 41 i nast., <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.008>

<sup>3</sup> Projekty datowane są na 28 lutego, 14 maja, 10 sierpnia i 17 września 2007 r.

<sup>4</sup> Szerzej: uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 28 lutego 2007 r., dalej: projekt 1 oraz projektu ustawy wprowadzającej przepisy ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 10 sierpnia 2007 r., dalej: projekt 2.

Z powstałych projektów ustaw o Krajowej Administracji Skarbowej oraz projektów przepisów wprowadzających ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej wynikało m.in., że konsolidacja administracji podatkowej, Służby Celnej i urzędów kontroli skarbowej w jedną strukturę organizacyjną miała doprowadzić do powstania tzw. Dobrej Administracji Skarbowej, tj. administracji przyjaznej, efektywnej oraz nowoczesnej<sup>5</sup>. Także według ówczesnego podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia – *spiritus movens*, a może trafniej „ojca chrzestnego” powyższej reformy – podstawową jej przesłanką było utworzenie jednolitej służby skarbowej<sup>6</sup>, której celem miało być m.in. zmniejszenie liczby wadliwych rozstrzygnięć podatkowych oraz podniesienie poziomu merytorycznego pracowników i świadczonych usług<sup>7</sup>. Ponadto – według przywołanego przedstawiciela Ministerstwa Finansów – polepszenie jakości pracy w organach skarbowych miało przyczynić się także do ograniczenia poziomu korupcji oraz do wzrostu zaufania do administracji publicznej<sup>8</sup>. Także według niego „waga i zakres działania urzędów podlegających restrukturyzacji wymaga zapewnienia właściwej, kompetentnej obsady kadrowej [...], zwłaszcza że podjęte działania mają na celu poprawę warunków pracy i płacy osób, które będą zatrudnione w KAS, jak też stabilizację ich sytuacji zawodowej, co w istocie będzie możliwe po utworzeniu specjalistycznej służby skarbowej”<sup>9</sup>. Analogicznie w uzasadnieniu do projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 28 lutego 2007 r. czytamy, że podstawowym zadaniem stojącym przed autonomiczną administracją skarbową jest budowanie oraz utrzymanie stabilnego korpusu wykształconej kadry o odpowiednich kwalifikacjach i doświadczeniu, sprawnie i skutecznie wykonującej przypisane jej zadania.

Pomimo licznych zapowiedzi i deklaracji ze strony Wiceministra Finansów M. Banasia, np. ze stycznia 2007 r. – dotyczącej niezwalniania pracowników (funkcjonariuszy) w ramach reformy, chyba że ktoś sam będzie

<sup>5</sup> Ibidem.

<sup>6</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 2 października 2007 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ5.nsf/main/56EE52DA> (dostęp: 29.09.2021).

<sup>7</sup> Tamże; projekt 1; projekt 2.

<sup>8</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 10 lipca 2007 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ5.nsf/main/3114D8D7> (dostęp: 20.09.2021); pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 9 lipca 2007 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ5.nsf/main/54AAE8DF> (dostęp: 19.11.2021).

<sup>9</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 4 kwietnia 2007 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ5.nsf/main/39998EDC> (dostęp: 15.10.2021).



chciał zrezygnować – inne wnioski płynęły z projektu ustawy wprowadzającej Krajową Administrację Skarbową<sup>10</sup>, zgodnie z którym co do zasady stosunki pracy oraz stosunki służbowe obecnych pracowników (funkcjonariuszy) miały wygasnąć z mocy prawa w ciągu trzech miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, jeżeli z upływem tego terminu nie zostaną im zaproponowane nowe warunki zatrudnienia (służby)<sup>11</sup>. Zastosowanie tzw. opcji zerowej było przyjmowane jednoznacznie negatywnie co do zasady przez wszystkich zainteresowanych reformą<sup>12</sup>, którzy podnosili, że „kadrowa karuzela” nie ma racji bytu, ponieważ w przypadku proponowanej reformy służb skarbowych nie mamy do czynienia z faktyczną likwidacją urzędów/izb, a jedynie z ich przekształceniem i przejściem zadań wykonywanych przez dotychczasowe struktury organizacyjne<sup>13</sup>. Przykładowo: Rzecznik Praw Obywatelskich J. Kochanowski w piśmie z dnia 13 czerwca 2007 r. kierowanym do Ministra Finansów (Wiceprezesa Rady Ministrów) Z. Gilowskiej stwierdził, że nie kwestionując słuszności przebudowy aparatu skarbowego w projekcie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, pragnie zwrócić uwagę na zawarte w nim rozwiązania legislacyjne niezgodne z prawem, dotyczące możliwości wykorzystania reformy systemu podatkowego w celu dokonania zwolnień i redukcji „kłopotliwych” funkcjonariuszy celnych<sup>14</sup>. Ponadto, na co trafnie zwrócił uwagę W. Nykiel w opinii o projekcie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, proponowana data wejścia w życie skonsolidowanej

<sup>10</sup> Zob. interpelacja poselska nr 7274 do Ministra Finansów w sprawie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 2 marca 2007 roku, <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ5.nsf/main/3B876A99> (dostęp: 8.08.2021).

<sup>11</sup> Zob. interpelacja poselska nr 8393 do Ministra Finansów w sprawie reformy administracji skarbowej i celnej oraz powołania Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 18 maja 2007 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ5.nsf/main/2FF05FD6> (dostęp: 10.09.2021).

<sup>12</sup> Szerzej: K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, LEX/el. 2012; E. Ruśkowski, *Główne problemy reformy administracji skarbowej (z uwzględnieniem projektów ustaw o KAS i ustawy wprowadzającej)*, [w:] *Efektowna administracja skarbowa*, red. Z. Gilowska, H. Izdebski, K. Raczkowski, t. 1, Warszawa 2007, s. 67 i nast.; T. Liszcz, *Zasady zatrudniania urzędników skarbowych. Uwagi na tle projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej*, [w:] *Nowoczesna administracja skarbowa*, red. Z. Gilowska, R. Tadeusiewicz, J. Tchórzewski, t. 3, Warszawa 2007, s. 192.

<sup>13</sup> Stanowisko Rady Sekcji Krajowej Pracowników Skarbowych w sprawie ustaw o Krajowej Administracji Skarbowej (do projektu z dnia 10 sierpnia 2007 r.).

<sup>14</sup> Pismo Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 13 czerwca 2007 r., nr RPO-551880-IX-906/07/WK, <https://www.rpo.gov.pl/sites/default/files/Wystapienie%20RPO%20Janusza%20Kochanowskiego%20z%202007%20r.pdf> (dostęp: 12.09.2021).

administracji finansowej – 1 stycznia 2008 r. – byłaby nierealna co najmniej z kilku powodów: okresu trwania procesu legislacyjnego, wymogu przeprowadzenia stosownych uzgodnień i konsultacji czy też konieczności zapewnienia odpowiedniego *vacatio legis*<sup>15</sup>.

Koncepcja połączenia administracji podatkowej, celnej i skarbowej z dniem 1 stycznia 2008 r. w jednolitą formację – Krajową Administrację Skarbową – nie została jednak wdrożona, ponieważ Sejm Rzeczypospolitej Polskiej<sup>16</sup> uchwałą z dnia 7 września 2007 r.<sup>17</sup>, na podstawie art. 98 ust. 3 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej<sup>18</sup> postanowił skrócić swoją kadencję<sup>19</sup> i wszelkie prace nad konsolidacją administracji danin publicznych straciły rację bytu.

### 3. KRAJOWA ADMINISTRACJA SKARBOWA – WSPÓŁCZESNE UWARUNKOWANIA

*Sui generis* powrót do koncepcji utworzenia jednolitej struktury administracji danin publicznych nastąpił w VIII kadencji Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (2015–2019) i na podstawie ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>20</sup> oraz ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>21</sup> zaczęła funkcjonować nowa struktura organizacyjna, konsolidująca administrację podatkową, Służbę Celną i kontrolę skarbową<sup>22</sup>. W rezultacie obecnie w Krajowej Administracji Skarbowej mamy 16 izb administracji skarbowej, 16 urzędów celno-skarbowych wraz z 45 delegaturami urzędów

<sup>15</sup> W. Nykiel, *Opinia o projekcie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 2 lipca 2007 r.*, nr RL-0303-69/07, <https://radalegislacyjna.gov.pl/dokumenty/opinia-z-2-lipca-2007-r-o-projekcie-ustawy-o-krajowej-administracji-skarbowej> (dostęp: 15.09.2021).

<sup>16</sup> V kadencja Sejmu RP.

<sup>17</sup> Dz.U. z 2007 r. Nr 163, poz. 1154.

<sup>18</sup> Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.

<sup>19</sup> Uchwała weszła w życie z dniem podjęcia.

<sup>20</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 422 ze zm.

<sup>21</sup> Dz.U. z 2016 r., poz. 1948 ze zm.

<sup>22</sup> Zob. D.J. Gajewski, A. Nowak-Far, *Krajowa Administracja Skarbowa – propozycja konsolidacji aparatu skarbowego a uszczelnienie systemu podatkowego*, „Analizy i Studia CASP” 2016, nr 2, s. 1–9, <https://doi.org/10.33119/ASCASP.2016.2.1>; I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa w liczbach*, „Kazus Podatkowy” 2020, nr 2, s. 24–25.

celno-skarbowych i 143 oddziałami celnymi oraz 400 urzędów skarbowych (w tym 20 wyspecjalizowanych, obsługujących kluczowych podatników)<sup>23</sup>.

Mając na względzie zasadę przyzwoitej legislacji, składającą się na konstrukcję państwa prawnego, nie sposób powstrzymać się od krytyki reformy związanej z konsolidacją administracji danin publicznych. Po pierwsze, projekty pod tytułem ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>24</sup> oraz przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>25</sup> pochodziły od grupy posłów partii rządzącej, mającej większość parlamentarną, co bez wątpienia było świadomym zabiegiem legislacyjnym, aby uniknąć procesu uzgodnień<sup>26</sup> i szczegółowej oceny skutków tejsze regulacji<sup>27</sup>. Tym samym projekty aktów prawnych reformujących administrację podatkową, celną i skarbową nie były projektami rządowymi, jak miało to miejsce w 2007 r.<sup>28</sup>, kiedy jeszcze uwzględniano konstruktywne uwagi oraz propozycje zgłaszane w trakcie szeroko prowadzonych konsultacji zewnętrznych<sup>29</sup>.

---

<sup>23</sup> Szerzej I. Nowak, M. Dominiak, *Krajowa Administracja Skarbowa a uszczelnianie systemu podatkowego – spostrzeżenia po dwóch latach funkcjonowania*, [w:] *Przestępczość gospodarcza. System zwalczania*, red. P. Łabuz, I. Malinowska, M. Michalski, cz. 1, Warszawa 2020, s. 111 i nast.

<sup>24</sup> Druk nr 826.

<sup>25</sup> Druk nr 827.

<sup>26</sup> Analogicznie D.J. Gajewski, A. Nowak-Far, *Krajowa Administracja Skarbowa...*, s. 8.

<sup>27</sup> Szerzej I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa w świetle „standardów”...*; tenże, *Funkcjonariusze celni w strukturze Krajowej Administracji Skarbowej – uwagi wybrane*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 2, s. 41, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2019.02.02>

<sup>28</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 2 października 2007 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ5.nsf/main/56EE52DA> (dostęp: 29.10.2021); W. Nykiel, *Opinia...*; I. Nowak, *Funkcjonariusze celni...*, s. 44.

<sup>29</sup> Wówczas projekty ustaw były przedkładane do konsultacji partnerom społecznym, tj. związkom zawodowym działającym wśród pracowników służb skarbowych, a także organizacjom zrzeszającym pracodawców, stowarzyszeniom podatników i dziennikarzy polskich, a przede wszystkim korporacji zawodowej doradców podatkowych – pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 10 lipca 2007 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ5.nsf/main/3114D8D7> (dostęp: 20.10.2021); pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 5 czerwca 2007 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ5.nsf/main/3FB3EB56> (dostęp: 29.10.2021); M. Banaś, *Dobre prawo o ustroju administracji skarbowej fundamentem demokratycznego państwa prawnego*, [w:] *Efektywna administracja skarbowa*, red. Z. Gilowska, H. Izdebski, K. Raczkowski, t. 1, Warszawa 2007, s. 20 i nast.

Poselskie projekty aktów prawnych, których celem była konsolidacja administracji podatkowej, Służby Celnej i kontroli skarbowej, wpłynęły do procedowania pod obrady Sejmu RP VIII kadencji 3 czerwca 2016 r., 16 listopada 2016 r. już były uchwalone, a 2 grudnia 2016 r. zostały ogłoszone w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej pod pozycjami 1947 i 1948 – tempo na wzór stachanowski. Należy zatem zgodzić się z A. Kidybą, że politykom, którzy *de facto* występują w roli legislatorów, w żaden sposób nie przeszkadza m.in. „brak wykształcenia prawniczego, aby być np. ministrem odpowiedzialnym za tworzenie prawa”<sup>30</sup>. Analogicznie jest w przypadku kierunkowego wykształcenia posłów, którzy zgłosili inicjatywy ustawodawcze w ramach powyższych projektów ustaw konsolidujących administrację danin publicznych<sup>31</sup>. I tak w przypadku projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (druk nr 826) na pięćdziesięciu wnioskodawców tylko dziewięciu miało kierunkowe wykształcenie prawnicze<sup>32</sup>. Natomiast odnośnie do projektu ustawy przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (druk nr 827) na pięćdziesięciu wnioskodawców już tylko pięciu miało kierunkowe wykształcenie prawnicze. Co więcej, jak wynika z informacji zamieszczonych na stronie Sejmu VIII kadencji, żaden z parlamentarzystów nie miał doświadczenia z zakresu szeroko rozumianego obszaru podatkowego, aby przygotować, a tym bardziej kompleksowo procedować utworzenie Krajowej Administracji Skarbowej jako największej z reform dokonanych w administracji publicznej w ciągu ostatnich kilkudziesięciu lat<sup>33</sup>.

Zdaniem autora niniejszej publikacji nawet terminowe składanie deklaracji z zakresu podatku dochodowego od osób fizycznych przez powyższych posłów nie uprawnia ich do tworzenia „ułomnych” projektów aktów prawnych. W tym miejscu należy przywołać i tylko trochę sparafrazować wypowiedź M. Belki, zgodnie z którą jeżeli ktoś nie zna się na systemie

<sup>30</sup> A. Kidyba, *Osiem grzechów głównych*, „Dziennik Gazeta Prawna – Prawnik”, 16 lutego 2021, nr 31 (5439), s. D2.

<sup>31</sup> Informacje o wykształceniu pochodzą ze strony Sejmu RP VIII kadencji – <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/poslowie.xsp?type=P> (dostęp: 10.11.2021).

<sup>32</sup> Szerzej na temat kompetencji prawniczej – zob. M.Z. Król, *Wokół zagadnień gwarancji bezpieczeństwa obrotu prawnego*, [w:] *Rozprawy z prawa prywatnego oraz notarialnego. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Maksymilianowi Pazdanowi*, red. A. Dańko-Roesler, R. Pastuszko, A. Oleszko, Warszawa 2014, s. 167 i nast.

<sup>33</sup> I. Nowak, M. Dominiak, *Krajowa Administracja Skarbowa...*, s. 122–123.

podatkowym, to nie powinien się w ogóle na ten temat wypowiadać<sup>34</sup>. Jednak problem polega zapewne na tym, że niektórzy konstytucyjni przedstawiciele Narodu<sup>35</sup> „najczęściej nie rozumieją, że nie rozumieją”<sup>36</sup>. A może zapomnieli, że złożyli uroczyste ślubowanie rzetelnego i sumiennego wykonywania obowiązków wobec Narodu oraz przestrzegania Konstytucji RP wraz z formułą konfesyjną<sup>37</sup> „Tak mi dopomóż Bóg”<sup>38</sup>?

Prawdziwy niepokój budzi jednak fakt, że projekty aktów prawnych reformujących administrację finansową powstały w Ministerstwie Finansów<sup>39</sup>, „a następnie – w sposób nieformalny – zostały przekazane posłom koalicji rządzącej w celu skorzystania przez nich z prawa inicjatywy ustawodawczej”<sup>40</sup>. Tym samym przedłożone przez posłów projekty zawierały regulacje wypracowane w Ministerstwie Finansów, a następnie przedstawiciele tego resortu, a nie autorzy projektów, odgrywali dominującą rolę w zakresie uzasadniania projektowanych zmian<sup>41</sup>. Innymi słowy: „udawanie, jakoby inicjatywa ustawodawcza pochodziła od posłów, podczas gdy tak naprawdę jest to propozycja rządowa”<sup>42</sup>, jest niczym innym jak „upoli-

<sup>34</sup> M. Belka, *Pierwsze czytanie poselskiego projektu uchwały wzywającej premiera Marka Belkę do rezygnacji z zajmowanego stanowiska (druk nr 3230), IV kadencja, 98. posiedzenie, 2. dzień (3.03.2005)*, <http://orka2.sejm.gov.pl/Debata4.nsf/main/59FB2592> (dostęp: 30.11.2021).

<sup>35</sup> Art. 104 ust. 1 Konstytucji RP.

<sup>36</sup> A. Kidyba, *Prawnicy: nowe zawody?*, „Dziennik Gazeta Prawna – Prawnik”, 15 czerwca 2021, nr 113 (5521), s. D4; tenże, *Powrót do szkoły Duracza, czyli nauka prawa w zarysie*, „Dziennik Gazeta Prawna – Prawnik”, 12 grudnia 2012, nr 241 (3379), s. D7.

<sup>37</sup> P. Radzewicz, *Komentarz do art. 104 Konstytucji RP*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, LEX/el. 2021.

<sup>38</sup> Art. 104 ust. 2–3 Konstytucji RP.

<sup>39</sup> I. Nowak, *Funkcjonariusze celni...*, s. 42.

<sup>40</sup> M. Szwałt, *Ocena przeprowadzonej reformy związanej z utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej w świetle zasad tworzenia prawa i ochrony praw pracowniczych*, 15 września 2018, s. 11.

<sup>41</sup> Informacja Najwyższej Izby Kontroli z dnia 17 grudnia 2019 r. pt. *Stan organizacji Krajowej Administracji Skarbowej*, nr ewid. 159/2019/P/18/009/KBF, s. 36, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,21676,vp,24326.pdf> (dostęp: 5.11.2021), dalej: Informacja NIK; wypowiedzi podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów podczas posiedzenia Komisji Finansów Publicznych z dnia 18 listopada 2016 r., <http://orka.sejm.gov.pl/Zapisy8.nsf/wgskrn/FPB-116> (dostęp: 31.11.2021).

<sup>42</sup> A. Kidyba, *Osiem grzechów...*, s. D3; W. Nykiel, *Prawa podatnika a stanowienie prawa podatkowego – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 4, s. 12, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2019.04.01>

tyczeniem legislacji<sup>43</sup> poprzez większość parlamentarną<sup>44</sup> i *nolens volens* wypaczeniem modelu racjonalnego tworzenia prawa podatkowego<sup>45</sup> w ramach wszechobecnego „prawnego faryzeizmu”<sup>46</sup> z janusowym obliczem<sup>47</sup>.

Po drugie, konsolidacja administracji danin publicznych, podyktowana brakiem systemowej wizji ze strony prawodawcy, doprowadziła do nieodwracalnej destrukcji kadrowej, m.in. ze względu na zastosowanie tzw. opcji zerowej czy też „ucywilnienie” funkcjonariuszy celnych<sup>48</sup>. Przykładowo: nie została przeprowadzona analiza potrzeb kadrowych, a praktyka wygaszania zatrudnienia/służby budzi wątpliwości natury prawnej w zakresie przestrzegania i ochrony praw pracowniczych<sup>49</sup>, kończąc na tzw. nieformalnym systemie poufnych rekomendacji (systemie niejawnego opiniowania), prowadzącym do ignorowania ocen okresowych i standardów oceniania w administracji publicznej<sup>50</sup>. Można zatem stwierdzić, że konsolidacja administracji podatkowej, Służby Celnej i kontroli skarbowej została wykorzystana

<sup>43</sup> Por. I. Nowak, *Radca skarbowy w świetle badań empirycznych*, [w:] *Wyzwania współczesnego prawa podatkowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Włodzimierzowi Nykielowi w 70. rocznicę urodzin*, red. A. Mariański, D. Strzelec, M. Wilk, Łódź 2022 [w druku].

<sup>44</sup> Zob. także W. Łączkowski, *Wymiar sprawiedliwości a stosowanie prawa*, [w:] *Ius et lex. Księga pamiątkowa ku czci prof. Adama Strzembosza*, red. A. Dębiński, A. Grzeško-wiak, K. Wiak, Lublin 2002, s. 53.

<sup>45</sup> I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa w świetle „standardów”...*

<sup>46</sup> A. Kidyba, *Osiem grzechów...*, s. D3.

<sup>47</sup> I. Nowak, *120 radców skarbowych jako „elita” Krajowej Administracji Skarbowej*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2, s. 13 i nast., <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.007>

<sup>48</sup> E. Ura, „Ucywilnianie” dotychczasowych stosunków służbowych funkcjonariuszy celnych w związku z reformą administracji celno-skarbowej – w kontekście zasady praworządności, „Przegląd Prawa i Administracji” 2018, nr 114, s. 255 i nast., <https://doi.org/10.19195/0137-1134.114.16>; A. Halicki, *Służba w Służbie Celno-Skarbowej*, Szczecin 2021, *passim*; I. Nowak, *Funkcjonariusze celni...*, s. 37 i nast.; tenże, *Krajowa Administracja Skarbowa w świetle „standardów”...*; tenże, *120 radców...*

<sup>49</sup> Wystąpienie pokontrolne Najwyższej Izby Kontroli z dnia 21 grudnia 2018 r., nr KBF.410.005.01.2018, [https://www.google.com/search?hl=pl&source=hp&ei=X4CpXpGKBMKalwSkkI2gCQ&q=KBF.+410.005.01.2018&oq=KBF.+410.005.01.2018&gs\\_lcp=CgZwc3ktYWIQDFD7DFj7DGDMEWgAcAB4AIABiAGIAeYBkgEDMS4xmAEAoAEC oAEBqgEHZ3dzLXdperABAA&scient=psy-ab&ved=0ahUKEwjRtaqY3o3pAhVCzYU KHSRIA5QQ4dUDCAo](https://www.google.com/search?hl=pl&source=hp&ei=X4CpXpGKBMKalwSkkI2gCQ&q=KBF.+410.005.01.2018&oq=KBF.+410.005.01.2018&gs_lcp=CgZwc3ktYWIQDFD7DFj7DGDMEWgAcAB4AIABiAGIAeYBkgEDMS4xmAEAoAEC oAEBqgEHZ3dzLXdperABAA&scient=psy-ab&ved=0ahUKEwjRtaqY3o3pAhVCzYU KHSRIA5QQ4dUDCAo) (dostęp: 19.11.2021).

<sup>50</sup> M. Piotrowski, *Ocena przeprowadzonej reformy związanej z utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej w świetle zasad tworzenia prawa i ochrony praw pracowniczych*, listopad 2018, s. 57.

do „zwolnień i przeprowadzenia czystek kadrowych”<sup>51</sup>. Trafność powyższych spostrzeżeń autora niniejszej publikacji – jak się wydaje – potwierdza P. Cybulski, „współtwórca KAS”, podkreślając, że „po odejściu tak wielu dobrych i doświadczonych fachowców z KAS widać, że sam system informatyczny nie będzie w stanie wiele pomóc, jeśli nie będzie odpowiedniej kadry czy odpowiedniej współpracy z osobami merytorycznymi w skarbowości. Na początku i na końcu każdego procesu jest człowiek i to od niego tak naprawdę zależy jakość i skuteczność działania”<sup>52</sup>. Co więcej, Szefowa Krajowej Administracji Skarbowej M. Rzeczkowska także zauważa, że „bardzo istotna w sprawnym funkcjonowaniu administracji podatkowej jest rola wykwalifikowanych pracowników, którzy świadczą wysokiej jakości usługi dla podatników”<sup>53</sup>.

Dla porównania: stan zatrudnienia w administracji danin publiczno-prawnych na 30 kwietnia 2016 r. – czyli prawie rok przed wejściem w życie Krajowej Administracji Skarbowej – wynosił 67 758 osób<sup>54</sup>. Natomiast na 31 maja 2020 r. zatrudnienie w „nowej formule organizacyjnej” administracji podatkowej (skarbowej) wynosiło 63 202,09 etatów (w Krajowej Administracji Skarbowej – 61 102,09<sup>55</sup> i około 2100 pracowników w Ministerstwie Finansów<sup>56</sup>). Tym samym po dokonaniu tzw. kreatywnej polityki

---

<sup>51</sup> Interpelacja poselska nr 30349 do Ministra Finansów z dnia 19 marca 2019 r. w sprawie reformy administracji skarbowej, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=BAPKA7> (dostęp: 10.08.2021).

<sup>52</sup> W. Dróżdź, *Jak i po co powstała Krajowa Administracja Skarbowa? W czym pomaga przedsiębiorcom?*, <https://opoka.news/jak-i-po-co-powstala-krajowa-administracja-skarbowa-w-czym-pomaga-przedsiębiorcom> (dostęp: 29.11.2021).

<sup>53</sup> *Posiedzenie Forum Administracji Podatkowych przedstawicieli OECD*, 2017, <https://www.gov.pl/web/kas/posiedzenie-forum-administracji-podatkowych-przedstawicieli-oecd> (dostęp: 19.12.2021).

<sup>54</sup> Według pisma Ministra Finansów z dnia 9 czerwca 2016 r., nr BDG7.054.3.2016, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/323A0944/%24FILE/i03269-o1.pdf> (dostęp: 25.09.2021); I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa w liczbach*, s. 24–25; tenże, *Krajowa Administracja Skarbowa w świetle „standardów”...*

<sup>55</sup> Pismo Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2020 r., nr DOS11.054.47.2020.KZM, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTBQXEJ/%24FILE/i07349-o1.pdf> (dostęp: 22.11.2021).

<sup>56</sup> Wyliczenia dotyczące stanu zatrudnienia podanego w etatach (nieuwzględniające osób zatrudnionych na umowę zastępstwa oraz przebywających na urloпах bezpłatnych, urloпах związanych) oparte zostały na piśmie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 14 grudnia 2020 r., nr BMI1.0123.1795.2020, po uprzednim pomniejszeniu o pracowników jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej zatrudnionych w Ministerstwie Finansów w liczbie 873,750 etatu – zob. pismo Ministra

kadrowej zatrudnienie ogółem nie uległo istotnej zmianie<sup>57</sup>. Natomiast liczba pracowników i funkcjonariuszy, którzy po 1 marca 2017 r. rozwiązali stosunek pracy/służby osiągnęła 6300<sup>58</sup>. Dodatkowo w nowej „odsłonie prawnej” podstawą zatrudnienia 4072 funkcjonariuszy celnych<sup>59</sup> nie był już stosunek służbowy, a umowa o pracę, ponieważ doszło do tzw. ucywilnienia<sup>60</sup>. O zgrozo – według danych Ministerstwa Finansów – szacunkowe koszty wykwalifikowania 830 funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej, którzy odeszli ze służby w związku z nieotrzymaniem bądź nieprzyjęciem nowych warunków, to co najmniej 6,6 mln zł<sup>61</sup>. Niepoprawne jest zatem rozumowanie, że przyjmowani do Krajowej Administracji Skarbowej po 1 marca 2017 r. nowi i co do zasady niedoświadczeni pracownicy/funkcjonariusze *ad hoc* zastąpią fachową i wyspecjalizowaną kadrę<sup>62</sup>.

#### 4. PODSUMOWANIE

Stanowienie prawa, w tym także podatkowego, na „użytek” wyłącznie ideologicznych celów rządzących partii politycznych prowadzi do nieuniknionej erozji elementarnych podstaw demokratycznego państwa prawnego<sup>63</sup>, m.in. trójpodziału władzy<sup>64</sup>. Należy zatem stwierdzić, że demokracja

---

Finansów z dnia 24 czerwca 2020 r., nr DOS11.054.47.2020.KZM, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTBQXEQJ/%24FILE/i07349-o1.pdf> (dostęp: 5.11.2021).

<sup>57</sup> I. Nowak, *Funkcjonariusze celni...*, s. 50.

<sup>58</sup> Szerzej wraz z wyjątkami zob. pismo Ministra Finansów z dnia 6 czerwca 2019 r., nr DOW6.054.5.2019.KZM, <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=BD4JQC&view=6> (dostęp: 5.10.2021); I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa w liczbach*, s. 24–25.

<sup>59</sup> Informacja NIK, s. 47–51.

<sup>60</sup> Szerzej E. Ura, „Ucywilnianie”..., s. 255 i nast.; pismo Ministra Rozwoju i Finansów z kwietnia 2017 r., nr AP2.054.3.2017, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47EF/%24FILE/i11106-o1.pdf> (dostęp: 5.10.2021).

<sup>61</sup> Informacja NIK, s. 22 i 91.

<sup>62</sup> I. Nowak, *Funkcjonariusze celni...*, s. 51; tenże, *An officer employed as a revenue collector in the structure of the National Revenue Administration – critical remarks*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 3, s. 89 i nast.

<sup>63</sup> Por. uzasadnienie projektu uchwały z dnia 10 lipca 2007 r., druk nr 2074 w sprawie skrócenia kadencji Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej V kadencji, [http://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/0/4F1131A2E1FE39EFC1257340003C8D92/\\$file/2074.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/0/4F1131A2E1FE39EFC1257340003C8D92/$file/2074.pdf) (dostęp: 5.11.2021).

<sup>64</sup> Zdaniem Prezesa Najwyższej Izby Kontroli obecnie jest on „całkowicie zakłócony” – M. Rigamonti, *Wywiad z Marianem Banasiem w DGP*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 21–23 maja 2021, nr 97 (5505), s. A4.



będzie „mało wydajna, a nawet groźna, jeśli – co często obserwujemy – sprowadzana jest do prostej reguły większości”<sup>65</sup>. Tym samym „jeżeli demokracja, a wraz z nią nasza cywilizacja ma przetrwać – to od członków władz publicznych należałoby oczekiwać takiego przygotowania intelektualnego, zawodowego i moralnego, które pozwoliłoby im zrozumieć potrzebę samoograniczenia się i respektowania granic wyznaczonych przez etykę, prawdziwą tolerancję i rzeczywiste dobro wspólne”<sup>66</sup>.

Dokonana w stachanowskim tempie reforma konsolidująca administrację danin publicznoprawnych czyni całkowicie zasadnym pytanie o to, czy mamy tu do czynienia z tzw. kierowniczą rolą partii w polityce legislacyjnej<sup>67</sup>, czy też z zawłaszczaniem struktur państwowych przez większość parlamentarną i z centralizacją władzy. Zdaniem autora niniejszej publikacji doszło niestety do połączenia dwóch powyższych negatywnych „aktywności”. Pamiętając jednak, że „każdy monopol władzy jest niebezpieczny dla państwa i dla narodu”<sup>68</sup>, trafna wydaje się w tym kontekście konstatacja, iż istnieje pilna potrzeba zmiany tego stanu rzeczy i powrót do dobrego prawodawstwa<sup>69</sup> wraz ze sprawnym funkcjonowaniem instytucji publicznych i kompetentnymi kadrami, a nie partyjnymi nominatami forsującymi podatkowe koncepcje potiomkinowskich wiosek<sup>70</sup>.

Reasumując powyższe ustalenia, należy uznać za uprawniony pogląd A. Kidyby, że władzy będzie „ciepło” do czasu i „nie jest warto sprzedać

<sup>65</sup> W. Łączkowski, *Prawo naturalne a prawo stanowione. Uwagi prawnika*, „Ethos” 1999, nr 1–2, s. 177.

<sup>66</sup> W. Łączkowski, *Granice prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2015, nr 4, s. 9–10, <https://doi.org/10.14746/rpeis.2015.77.4.1>

<sup>67</sup> Zob. M. Pyziak-Szafnicka, *Trybunał Konstytucyjny á rebours*, „Państwo i Prawo” 2020, nr 5, s. 27; I. Nowak, *120 radców...*

<sup>68</sup> M. Rigamonti, *Wywiad...*, s. A4.

<sup>69</sup> Szerzej W. Nykiel, *Prawa podatnika – potrzeba badań naukowych i nowych regulacji prawnych*, [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021, s. 17 i nast.; tenże, *Budżet a normy prawa podatkowego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2021, t. 118, s. 45 i nast.; P. Chmielnicki, *Aktywność ustawodawcza Sejmu RP w pierwszym roku pandemii SARS-CoV-2. Wnioski generalne*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2021, nr 7–8, s. 39 i nast.

<sup>70</sup> Zob. R. Kuźniar, *Potiomkinowskie wioski PiS*, „Rzeczpospolita”, 9 czerwca 2021, <https://www.rp.pl/Publicystyka/306099920-Roman-Kuzniar-Potiomkinowskie-wioski-PiS.html> (dostęp: 5.10.2021); M.A. Liwo, *Demagogie legislacji państwa prawnego w okresie kryzysu tego państwa i ich konsekwencje*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2021, nr 7–8, s. 18 i nast.

się za nędzne srebrniki, a warto bronić stanowisk oczywistych<sup>71</sup>, a nie wizji partii rządzących, które nie zawsze są przecież zgodne z dobrze pojmowanymi celami publicznymi<sup>72</sup>. Na koniec należy jeszcze przywołać – jakże smutną – konstatację „pomysłodawcy” Krajowej Administracji Skarbowej, a następnie jej Szefa i przez krótki okres także Ministra Finansów, a obecnie Prezesa Najwyższej Izby Kontroli, który chyba *post factum* zrozumiał, że władza i cel partyjny bywają „ważniejsze niż uczciwość, przyzwoitość ludzka”<sup>73</sup>.

## BIBLIOGRAFIA

- Banaś M., *Dobre prawo o ustroju administracji skarbowej fundamentem demokratycznego państwa prawnego*, [w:] *Efektowna administracja skarbowa*, red. Z. Gilowska, H. Izdebski, K. Raczkowski, t. 1, Warszawa 2007.
- Belka M., *Pierwsze czytanie poselskiego projektu uchwały wzywającej premiera Marka Belkę do rezygnacji z zajmowanego stanowiska (druk nr 3230)*, IV kadencja, 98. posiedzenie, 2. dzień (3.03.2005), <http://orka2.sejm.gov.pl/Debata4.nsf/main/59FB2592> (dostęp: 30.11.2021).
- Chmielnicki P., *Aktywność ustawodawcza Sejmu RP w pierwszym roku pandemii SARS-CoV-2. Wnioski generalne*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2021, nr 7–8.
- Drózd W., *Jak i po co powstała Krajowa Administracja Skarbowa? W czym pomaga przedsiębiorcom?*, <https://opoka.news/jak-i-po-co-powstala-krajowa-administracja-skarbowa-w-czym-pomaga-przedsiębiorcom> (dostęp: 29.11.2021).
- Gajewski D.J., Nowak-Far A., *Krajowa Administracja Skarbowa – propozycja konsolidacji aparatu skarbowego a uszczelnienie systemu podatkowego*, „Analizy i Studia CASP” 2016, nr 2, <https://doi.org/10.33119/ASCASP.2016.2.1>
- Gomułka W., *Stanowisko partii – zgodne z wolą narodu. Przemówienie wygłoszone na spotkaniu z warszawskim aktywnym partyjnym 19 marca 1968 r.*, Warszawa 1968.
- Gomułowicz A., *Oblicze polskiej dyktatury*, „Nauka” 2018, nr 3.
- Halicki A., *Służba w Służbie Celno-Skarbowej*, Szczecin 2021.
- Kidyba A., *Osiem grzechów głównych*, „Dziennik Gazeta Prawna – Prawnik”, 16 lutego 2021, nr 31 (5439).
- Kidyba A., *Powrót do szkoły Duracza, czyli nauka prawa w zarysie*, „Dziennik Gazeta Prawna – Prawnik”, 12 grudnia 2012, nr 241 (3379).
- Kidyba A., *Prawnicy: nowe zawody?*, „Dziennik Gazeta Prawna – Prawnik”, 15 czerwca 2021, nr 113 (5521).
- Król M.Z., *Wokół zagadnień gwarancji bezpieczeństwa obrotu prawnego*, [w:] *Rozprawy z prawa prywatnego oraz notarialnego. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Maksymilianowi Pazdanowi*, red. A. Dańko-Roesler, R. Pastuszko, A. Oleszko, Warszawa 2014.

<sup>71</sup> A. Kidyba, *Prawnicy...*, s. D4.

<sup>72</sup> A. Gomułowicz, *Oblicze polskiej dyktatury*, „Nauka” 2018, nr 3, s. 67–80.

<sup>73</sup> M. Rigamonti, *Wywiad...*, s. A4.

- Kuźniar R., *Potiomkinowskie wioski PiS*, „Rzeczpospolita”, 9 czerwca 2021, <https://www.rp.pl/Publicystyka/306099920-Roman-Kuzniar-Potiomkinowskie-wioski-PiS.html> (dostęp: 5.10.2021).
- Liszcz T., *Zasady zatrudniania urzędników skarbowych. Uwagi na tle projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej*, [w:] *Nowoczesna administracja skarbowa*, red. Z. Gilowska, R. Tadeusiewicz, J. Tchórzewski, t. 3, Warszawa 2007.
- Liwo M.A., *Demagogie legislacji państwa prawnego w okresie kryzysu tego państwa i ich konsekwencje*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2021, nr 7–8.
- Łączkowski W., *Granice prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2015, nr 4, <https://doi.org/10.14746/rpeis.2015.77.4.1>
- Łączkowski W., *Prawo naturalne a prawo stanowione. Uwagi prawnika*, „Ethos” 1999, nr 1–2.
- Łączkowski W., *Wymiar sprawiedliwości a stosowanie prawa*, [w:] *Ius et lex. Księga pamiątkowa ku czci prof. Adama Strzembosza*, red. A. Dębiński, A. Grześkowiak, K. Wiak, Lublin 2002.
- Nowak I., *120 radców skarbowych jako „elita” Krajowej Administracji Skarbowej*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.007>
- Nowak I., *An officer employed as a revenue collector in the structure of the National Revenue Administration – critical remarks*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 3.
- Nowak I., *Funkcjonariusze celni w strukturze Krajowej Administracji Skarbowej – uwagi wybrane*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 2, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2019.02.02>
- Nowak I., *Krajowa Administracja Skarbowa w liczbach*, „Kazus Podatkowy” 2020, nr 2.
- Nowak I., *Krajowa Administracja Skarbowa w świetle „standardów” stanowionego prawa oraz polityki kadrowo-płacowej – uwagi krytyczne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.008>
- Nowak I., *National Revenue Administration – current organizational and financial problems*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 2, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2020.010>
- Nowak I., *Radca skarbowy w świetle badań empirycznych*, [w:] *Wyzwania współczesnego prawa podatkowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Włodzimierzowi Nykielowi w 70. rocznicę urodzin*, red. A. Mariański, D. Strzelec, M. Wilk, Łódź 2022 [w druku].
- Nowak I., Dominiak M., *Krajowa Administracja Skarbowa a uszczelnianie systemu podatkowego – spostrzeżenia po dwóch latach funkcjonowania*, [w:] *Przestępczość gospodarcza. System zwalczania*, red. P. Łabuz, I. Malinowska, M. Michalski, cz. 1, Warszawa 2020.
- Nykiel W., *Budżet a normy prawa podatkowego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2021, t. 118.
- Nykiel W., *Opinia o projekcie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 2 lipca 2007 r.*, nr RL-0303-69/07, <https://radalegisacyjna.gov.pl/dokumenty/opinia-z-2-lipca-2007-r-o-projekcie-ustawy-o-krajowej-administracji-skarbowej> (dostęp: 15.09.2021).
- Nykiel W., *Prawa podatnika – potrzeba badań naukowych i nowych regulacji prawnych*, [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021.

- Nykiel W., *Prawa podatnika a stanowienie prawa podatkowego – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 4, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2019.04.01>
- Piotrowski M., *Ocena przeprowadzonej reformy związanej z utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej w świetle zasad tworzenia prawa i ochrony praw pracowniczych*, listopad 2018.
- Pyziak-Szafnicka M., *Trybunał Konstytucyjny á rebours*, „Państwo i Prawo” 2020, nr 5.
- Radziejewicz P., *Komentarz do art. 104 Konstytucji RP*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, LEX/el. 2021.
- Rigamonti M., *Wywiad z Marianem Banasiem w DGP*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 21–23 maja 2021, nr 97 (5505).
- Ruśkowski E., *Główne problemy reformy administracji skarbowej (z uwzględnieniem projektów ustaw o KAS i ustawy wprowadzającej)*, [w:] *Efektywna administracja skarbowa*, red. Z. Gilowska, H. Izdebski, K. Raczkowski, t. 1, Warszawa 2007.
- Szwast M., *Ocena przeprowadzonej reformy związanej z utworzeniem Krajowej administracji skarbowej w świetle zasad tworzenia prawa i ochrony praw pracowniczych*, 15 września 2018.
- Teszner K., *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, LEX/el. 2012.
- Ura E., „Ucywilnianie” dotychczasowych stosunków służbowych funkcjonariuszy celnych w związku z reformą administracji celno-skarbowej – w kontekście zasady praworządności, „Przegląd Prawa i Administracji” 2018, nr 114, <https://doi.org/10.19195/0137-1134.114.16>

## “POLITICAL AND PERSONNEL” NATIONAL REVENUE ADMINISTRATION

**Summary.** The article deals with selected aspects of the legislative process related to the enactment of laws on the National Revenue Administration. The analysis carried out in the publication shows that the reform of government administration of public-private payments in the scope of the so-called consolidation of tax administration, customs service and fiscal control, was unfortunately carried out under strictly political and personnel objectives. Undoubtedly, such an objective should not in any way guide a rational legislator.

**Keywords:** tax administration, human resources policy, lawmaking, reform, consolidation







Ireneusz Nowak\* 

## XXIV OGÓLNOPOLSKA KONFERENCJA NAUKOWA DLA STUDENTÓW PT. „WSPÓŁCZESNE PROBLEMY ORZECZNICTWA SĄDOWEGO W SPRAWACH PODATKOWYCH” – ŁÓDŹ, 14 GRUDNIA 2021 R.

Jednym z wielu zadań podejmowanych przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego jest promowanie wiedzy z zakresu prawa podatkowego. Realizując ten cel, jednostka ta organizuje ogólnopolskie konferencje studenckie poświęcone tematyce podatkowej, które są jednocześnie konkursami.

W dniu 14 grudnia 2021 r. Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych WPiA UŁ, Fundacja Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych WPiA UŁ wraz z firmą Crido zorganizowały XXIV Ogólnopolską Konferencję Naukową dla Studentów pt. „Współczesne problemy orzecznictwa sądowego w sprawach podatkowych”. Część konkursową poprzedziły

---

\* Doktor nauk prawnych, adiunkt, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: [inowak@wpia.uni.lodz.pl](mailto:inowak@wpia.uni.lodz.pl), <https://orcid.org/0000-0002-7997-6887>



warsztaty podatkowe pt. „Oszustwo na gruncie VAT – czym jest, a czym nie jest? Na przykładzie spraw związanych z reekspoztem nowych samochodów”, które w imieniu współorganizatora – firmy Crido – poprowadził Radosław Piwowar.

W części konkursowej konferencji udział wzięli studenci reprezentujący jedenaście polskich uczelni (Uniwersytet w Białymstoku, Uniwersytet Gdański, Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Uniwersytet im. Jana Długosza w Częstochowie, Uniwersytet Jagielloński, Uniwersytet Łódzki, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Uniwersytet Opolski, Uniwersytet Szczeciński, Uniwersytet Wrocławski).

Uczestnicy konkursu wygłosili osiemnaście referatów.

Jury w składzie: prof. Włodzimierz Nykiel (Uniwersytet Łódzki – przewodniczący jury), prof. Bogumił Brzeziński (Uniwersytet Jagielloński), prof. Katarzyna Kopyściańska (Uniwersytet Wrocławski), dr Stefan Babiarz (sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego), dr Ireneusz Nowak (Uniwersytet Łódzki) oraz Anna Pęczyk-Tofel (firma Crido) wyłoniło autorów najlepszych prac.

Nagrodę pierwszego stopnia przyznano Michałowi Olejnikowi (Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu) za przedstawienie glosy do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 maja 2021 r., sygn. II FPS 1/21.

Nagrodę drugiego stopnia otrzymał Filip Rudolf (Uniwersytet Gdański) za opracowanie glosy do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 stycznia 2021 r., sygn. I FSK 1703/20.

Nagrodą trzeciego stopnia jury uhonorowało zespół studentów w składzie: Filip Borowicz oraz Kinga Kozłowicz (Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu) za glosę do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 września 2020 r., sygn. I FSK 2064/17.

Dodatkowo jury wyróżniło glosy: Wiktora Gnycha-Pietrzaka oraz Bartosza Namiecińskiego (Uniwersytet Szczeciński) do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 14 października 2020 r., sygn. I SA/Gd 744/20, Oliwii Gogol oraz Martyny Oryl (Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu) do wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 9 września 2021 r., sygn. C-855/19, Michała Ostrowskiego (Uniwersytet Wrocławski) do wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 16 marca 2021 r., w sprawie C-562/19 P (Komisja Europejska przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej), Barbary Dąbrowskiej

(Uniwersytet w Białymstoku) do wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 15 października 2020 r., sygn. C-335/19 (E. Sp. z o.o. Sp. k. przeciwko Ministrowi Finansów), Artura Matusewicza (Uniwersytet Opolski) do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 11 grudnia 2020 r., sygn. I SA/Po 510/20, Kamila Ratajczyka (Uniwersytet Łódzki) do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 lipca 2021 r., sygn. II FSK 3738/18, Doroty Brzęk, Aleksandry Wojdas oraz Karola Wojtkowskiego (Uniwersytet Jagielloński) do uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 maja 2021 r., sygn. I FPS 1/21, Aleksandra Świątka (Uniwersytet Łódzki) do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 kwietnia 2021 r., sygn. II FSK 167/21.

Jury, ogłaszając wyniki konkursu, zaakcentowało dobry poziom referatów wygłaszanych przez uczestników konferencji i jednocześnie wskazało najczęstsze błędy, jakie pojawiły się w wystąpieniach.

Dla wszystkich studentów przygotowano nagrody: pieniężne (dla laureatów I–III stopnia) i książkowe. Ponadto uczestnicy otrzymali także nagrody specjalne przyznane przez firmę Crido.