

KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO

Edgar Krzysztof Drozdowski

Nieproporcjonalny charakter obowiązków instrumentalnych i sposobu opodatkowania spółki jawnej jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych

Dobrosława Antonów

Wykładnia unijnego prawa podatkowego jako instrument zapewnienia funkcjonowania rynku wewnętrznego w świetle orzecznictwa TSUE

Adam Mariański

Fundacja rodzinna – nowy podatnik podatku dochodowego od osób prawnych

Zbigniew Ofiarski

Ulga podatkowa z tytułu wydatków dokonanych w celu przystosowania pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności

Mikołaj Kondej

Przedawnienie deliktu dyscyplinarnego popełnionego przez doradcę podatkowego

Jarosław Olesiak, Łukasz Pajor

Dopuszczalność podnoszenia przez osobę trzecią zarzutów dotyczących wymiaru podatku dokonanego wobec podatnika ostateczną decyzją podatkową



KWARTALNIK

PRAWA PODATKOWEGO

2/2024





WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 2/2024

Rada Naukowa:

dr Stefan Babiarz (Naczelny Sąd Administracyjny)
prof. Paweł Borszowski (Uniwersytet Wrocławski)
prof. Bogumił Brzeziński (Uniwersytet Jagielloński)
prof. Maria Cruz Barreiro Carril (Universidade de Vigo)
prof. Leonard Etel (Uniwersytet w Białymstoku)
prof. Jan de Goede (Uniwersytet Łódzki;
International Bureau of Fiscal Documentation)
prof. Andrzej Gomułowicz (Uniwersytet
im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)
dr hab. Ziemowit Kukulski, prof. UŁ
(Uniwersytet Łódzki)
prof. Steffen Lampert (Osnabrück University)
prof. Hanna Litwińczuk (Uniwersytet Warszawski)
prof. Jerzy Małecki (Uniwersytet
im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)
prof. Dominik Mączyński (Uniwersytet
im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)
prof. Wiesława Miemiec (Uniwersytet Wrocławski)
prof. Petr Mrkývka (Masaryk University)
prof. Zbigniew Ofiarski (Uniwersytet Szczeciński)
dr hab. Agnieszka Olesińska, prof. UMK
(Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu)
prof. Pasquale Pistone (Vienna University
of Economics and Business;
Università degli Studi di Salerno)
assoc. prof. JUDr. Ing. Michal Radvan
(Masaryk University)
dr Małgorzata Sęk (Uniwersytet Łódzki)
dr hab. Paweł Smoleń, prof. KUL
(Katolicki Uniwersytet Lubelski)
dr Piotr Stanisławiszyn (Uniwersytet Opolski)
prof. Antonio Uricchio (Università degli studi
di Bari Aldo Moro)

Redakcja:

Włodzimierz Nykiel – redaktor naczelny
Monika Paprzycka – sekretarz redakcji
Monika Poradecka – redaktor językowy
(język polski)
Jarosław Neneman – redaktor statystyczny

Wydawca:

Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych
w Łodzi
Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego



Redaktor inicjujący
Sylvia Mosińska

Skład i łamanie
AGENT PR

Projekt okładki
Jakub Baraniak
efectoro.pl agencja komunikacji marketingowej

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

© Copyright by Uniwersytet Łódzki – Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych
Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2024

ISSN 1509-877X

Printed in Poland

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
Wydanie I. W.11447.24.0.C Cena zł 54,00 (w tym 8% VAT)
Ark. wyd. 8,0; ark. druk. 8,625

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

SPIS TREŚCI

Artykuły

Edgar Krzysztof Drozdowski Nieproporcjonalny charakter obowiązków instrumentalnych i sposobu opodatkowania spółki jawnej jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych	9
Dobrosława Antonów Wykładnia unijnego prawa podatkowego jako instrument zapewnienia funkcjonowania rynku wewnętrznego w świetle orzecznictwa TSUE	31
Adam Mariański Fundacja rodzinna – nowy podatnik podatku dochodowego od osób prawnych	51
Zbigniew Ofiarski Ulga podatkowa z tytułu wydatków dokonanych w celu przystosowania pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności	73
Mikołaj Kondej Przedawnienie deliktu dyscyplinarnego popełnionego przez doradcę podatkowego	97
Jarosław Olesiak, Łukasz Pajor Dopuszczalność podnoszenia przez osobę trzecią zarzutów dotyczących wymiaru podatku dokonanej wobec podatnika ostateczną decyzją podatkową	115



Artykuły

Edgar Krzysztof Drozdowski* 

NIEPROPORCJONALNY CHARAKTER OBOWIĄZKÓW INSTRUMENTALNYCH I SPOSOBU OPODATKOWANIA SPÓŁKI JAWNEJ JAKO PODATNIKA PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH

Streszczenie. Przyznanie spółce jawnej osobowości prawnej budzi nie tylko wątpliwości natury systemowej, ale i konstytucyjnej. W artykule refleksji zostały poddane regulacje przyznające spółce jawnej podmiotowość prawnopodatkową w świetle konstytucyjnej zasady proporcjonalności. W ocenie autora nieodwracalność przyznania spółce jawnej statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych w związku z niewypełnieniem obowiązku złożenia określonej w przepisach informacji oraz uzależnienia tego statusu od spełniania warunków formalnych nieistotnych z perspektywy celu regulacji narusza zasadę proporcjonalności (wywodzoną zarówno z art. 31 ust. 3 w zw. z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP, jak i art. 2 Konstytucji RP). Ponadto za nadmierną ingerencję (art. 2 Konstytucji RP) należy uznać podwójne opodatkowanie spółki jawnej w sensie ekonomicznym w sytuacji, gdy zasadą jest jednokrotne opodatkowanie spółek osobowych.

Słowa kluczowe: proporcjonalność, spółka jawna, status podatnika, podwójne opodatkowanie

* Doktor, adiunkt, Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Wydział Prawa i Administracji, Zakład Prawa Finansowego, e-mail: edgar.drozdowski@amu.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0002-4029-0562>

DISPROPORTIONATE NATURE OF INSTRUMENTAL OBLIGATIONS AND METHOD OF TAXATION OF A GENERAL PARTNERSHIP AS A CORPORATE TAX TAXPAYER

Summary. The granting of tax entity status to a general partnership raises not only systemic but also constitutional questions. The article examines the provisions granting tax entity status to a general partnership in the light of the constitutional principle of proportionality. In the author's opinion, the irreversibility of granting a general partnership the status of a corporate taxpayer, in connection with the failure to comply with the obligation to submit information specified in the regulations, and making this status dependent on the fulfilment of formal conditions that are irrelevant from the point of view of the regulation's objective, violates the principle of proportionality (derived both from Article 31(3) in conjunction with Article 64(1) and (3) of the Polish Constitution and from Article 2 of the Constitution). Moreover, the double taxation of a general partnership in the economic sense should be considered as an excessive interference (Article 2 of the Constitution) in a situation where the principle of single taxation of partnerships applies.

Keywords: proportionality, general partnership, taxpayer status, double taxation

1. WPROWADZENIE

Model opodatkowania spółek handlowych podlegał w ostatnich latach istotnym przeobrażeniom. Najpierw status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych ustawodawca przyznał spółce komandytowo-akcyjnej, a następnie również spółce komandytowej. Istotnym zaskoczeniem było, że równoległe ustawodawca zdecydował się również w niektórych sytuacjach przyznać spółce jawnej podmiotowość prawnopodatkową.

W literaturze tematyka przyznania podmiotowości prawnopodatkowej spółce jawnej była omawiana w ograniczonym zakresie. Dotychczas w nauce pojawiły się nieliczne opracowania o charakterze praktycznym¹ i głosy krytyczne². Brakuje jednak refleksji dogmatycznoprawnej nad konstytucyjnością wprowadzonych regulacji. Tymczasem zarówno sposób, jak i samo przyznanie spółce jawnej statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych ma charakter wybitnie kontrowersyjny zarówno z perspektywy konstytucyjnej, jak i systemowej. W tym artykule przedmiotem rozważań będzie zgodność nowej regulacji z zasadą proporcjonalności

¹ P. Ziółkowski, *Status spółki jawnej w podatku dochodowym*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 10; M. Sobiech, J. Sobiech, *Podmiotowość spółek jawnych w podatku dochodowym od osób prawnych a kwestia rozliczenia wspólników*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 7.

² D.M. Malinowski, *Spółka jawna jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 9.

wynikającą zarówno z art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.³, jak i art. 2 ustawy zasadniczej. Przedmiotem dowodu będą następujące tezy.

Po pierwsze, art. 1 ust. 3 pkt 1a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁴ jest niezgodny zarówno z art. 31 ust. 3 w zw. z art. 64 ust. 1 i 3, jak i art. 2 Konstytucji RP w zakresie, w jakim trwale uniemożliwia zmianę statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych w związku z niewypełnieniem obowiązku złożenia informacji, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a–c u.p.d.o.p. oraz warunkuje przyznanie statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych zależnie od spełniania warunków formalnych nieistotnych z perspektywy celu regulacji.

Po drugie, art. 30a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵ oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p. są niezgodne z wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadą zakazu nadmiernej ingerencji w zakresie, w jakim opodatkowują dwukrotnie w sensie ekonomicznym spółkę jawną w sytuacji, gdy zasadą jest jednokrotne opodatkowanie spółek osobowych.

W celu wykazania powyższych tez najpierw zostanie omówiony konstytucyjny standard proporcjonalności, który następnie zostanie skonfrontowany z kwestionowanymi przepisami. W pierwszej kolejności przedmiotem rozważań będzie zgodność art. 1 ust. 3 pkt 1a u.p.d.o.p. z art. 31 ust. 3 w zw. z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP. Następnie refleksji poddana zostanie zgodność zarówno art. 1 ust. 3 pkt 1a u.p.d.o.p., jak i art. 30a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p. z wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadą zakazu nadmiernej ingerencji.

2. ZASADA PROPORCJONALNOŚCI

Zasada proporcjonalności na gruncie prawa podatkowego, jako konstytucyjny wzorzec kontroli norm przepisów daninowych, jest złożona i wymaga pogłębionego omówienia w celu przeprowadzenia dalszych badań. W ujęciu historycznym Trybunał Konstytucyjny (TK) wywodził zasadę proporcjonalności z zasady demokratycznego państwa prawnego⁶.

³ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. – dalej: Konstytucja RP.

⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2587 ze zm. – dalej: u.p.d.o.p.

⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2647 ze zm. – dalej: u.p.d.o.f.

⁶ Orzeczenia TK: z dnia 31 stycznia 1996 r., sygn. K 9/95, OTK 1996, nr 1, poz. 2; z dnia 26 kwietnia 1995 r., sygn. K 11/94, OTK 1995, nr 1, poz. 12. Por. P. Selera, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie podatkowym Trybunału Konstytucyjnego*, „Państwo

Po wejściu w życie Konstytucji RP Trybunał wskazywał, że „zasadę proporcjonalności statuuje w sposób w pełni samodzielny i całościowy inny przepis ustawy zasadniczej, a mianowicie art. 31 ust. 3. Wobec jego obowiązywania nie ma już potrzeby sięgania do niewątpliwie pojemnej, a przez to mieszczącej w sobie wiele odrębnych unormowań konstytucyjnych, zasady państwa prawnego”⁷. W tym samym orzeczeniu Trybunał dodał jednak, że „nie oznacza to oczywiście całkowitego zerwania aksjologicznych i funkcjonalnych więzi między zasadą proporcjonalności a wywodzonymi z idei państwa prawnego zasadami”.

Powyższe sformułowanie mogło dać podstawy dla uznania przez Trybunał Konstytucyjny art. 2 Konstytucji RP za samodzielny wzorzec kontroli⁸. Trybunał wskazywał, że „każdorazowo postulat proporcjonalności, który nie znajdując wprost oparcia w art. 31 ust. 3 Konstytucji (odnoszącym się ze względu na usytuowanie tego przepisu w rozdziale II do osób fizycznych i innych podmiotów prywatnoprawnych), może być poszukiwany w art. 2 Konstytucji”⁹, „jednak wtedy będzie oceniany bez nawiązania do wkroczenia w podmiotowe prawo konstytucyjne”¹⁰.

Powyższe oznacza, że w świetle orzeczeń TK zasadę proporcjonalności można wywodzić zarówno z art. 31 ust. 3, jak i art. 2 Konstytucji RP. W przypadku art. 31 ust. 3 Konstytucji RP zarzut naruszenia zasady proporcjonalności może być podniesiony w przypadku konfliktu co najmniej dwóch wartości, a mianowicie z jednej strony konstytucyjnej wolności lub

i Prawo” 2017, nr 4, s. 51; A. Walaszek-Pyziół, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1995, nr 1, s. 15. Szerzej na temat historycznych korzeni zasady proporcjonalności i jej prawnomiędzynarodowego kontekstu zob. K. Wójtowicz, *Zasada proporcjonalności jako wyznacznik konstytucyjności norm*, [w:] *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, red. M. Zubik, Warszawa 2006.

⁷ Wyroki TK: z dnia 12 stycznia 1999 r., sygn. P 2/98, OTK 1999, nr 1, poz. 2; z dnia 6 marca 2012 r., sygn. K 15/08, OTK-A 2012, nr 3, poz. 24.

⁸ E. Łętowska, J. Królikowski, A. Łyszkowska, J. Sokólska-Warchoł, *Zasada skargowości – wątpliwości i uwarunkowania na tle *acquis constitutionnel**, [w:] *Księga XXV-lecia Trybunału Konstytucyjnego. Ewolucja funkcji i zadań Trybunału Konstytucyjnego – założenia a ich praktyczna realizacja*, red. K. Budziło, Warszawa 2010, s. 113. Na marginesie należy zauważyć, że zasada proporcjonalności jest podstawą rozstrzygnięć dla sądów administracyjnych, więcej zob. S. Golec, *Zasada proporcjonalności jako podstawa orzeczenia sądu administracyjnego w sprawie dotyczącej zobowiązań podatkowych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2021, nr 3–4, s. 63–85.

⁹ Wyrok TK z dnia 25 listopada 2003 r., sygn. K 37/02, OTK-A 2003, nr 9, poz. 96.

¹⁰ Wyrok TK z dnia 13 marca 2007 r., sygn. K 8/07, OTK-A 2007, nr 3, poz. 26.

prawa jednostki, z drugiej natomiast ochrony bezpieczeństwa lub porządku publicznego, środowiska, zdrowia i moralności publicznej, wolności i praw innych osób, a więc wartości, o których wprost mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP¹¹. Dopuszczalność powołania art. 31 ust. 3 Konstytucji RP jako wzorca kontroli wymaga więc wskazania, jakie prawo czy wolność konstytucyjną ogranicza kwestionowana regulacja.

Na gruncie prawa podatkowego zasada proporcjonalności wyrażona w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP doznaje istotnych ograniczeń. Wynika to z faktu, że nakładanie danin publicznych ma wyraźną podstawę konstytucyjną (art. 84 Konstytucji RP), więc ich dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej¹².

Od powyższej zasady Trybunał Konstytucyjny przewidział dwa wyjątki¹³. Po pierwsze, nie można wykluczyć, że pod pozorem regulacji daninowej ustawodawca ustanowi instrument służący celom innym niż fiskalne, w szczególności nacjonalizacyjnym czy represyjnym¹⁴. Przykładem takiej sytuacji byłoby nadanie podatkowi cech instytucji konfiskaty mienia. Wówczas możliwe jest formułowanie zarzutu niekonstytucyjności przez odwołanie się zarówno do zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3 zdanie pierwsze Konstytucji RP), jak i do zakazu naruszania istoty praw i wolności konstytucyjnych (art. 31 ust. 3 zdanie drugie Konstytucji RP), w tym prawa własności (art. 64 ust. 3 Konstytucji RP).

Po drugie, nie można wykluczyć powoływania tego wzorca do innych zagadnień normowanych przepisami prawa daninowego, nie dotyczących nakładania podatków, które zbiorczo można nazwać obowiązkami

¹¹ Wyroki TK: z dnia 29 stycznia 2002 r., sygn. K 19/01, OTK-A 2002, nr 1, poz. 1; z dnia 11 lutego 2014 r., sygn. P 24/12, OTK-A 2014, nr 2, poz. 9.

¹² Por. wyrok TK z dnia 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03, OTK-A 2004, nr 9, poz. 94; por. T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle konstytucji*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. E. Fojcik-Mastalska, W. Miemieć, Wrocław 2009, s. 111.

¹³ Wyrok TK z dnia 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, OTK-A 2016, nr 100.

¹⁴ Więcej na temat relacji pomiędzy zasadą proporcjonalności a sankcjami podatkowymi: S. Golec, *Zasada proporcjonalności jako podstawa rozstrzygnięcia sądu administracyjnego w sprawach podatkowych*, Białystok 2018, s. 264–271, <http://hdl.handle.net/11320/7589> (dostęp: 16.08.2023).

o charakterze instrumentalnym¹⁵. Przykładowo: przedmiotami kontroli konstytucyjnej były: ukształtowanie warunków, aby skorzystać ze zwolnienia z obowiązku podatkowego albo z preferencyjnej (ulgowej) stawki opodatkowania odnoszącej się do oleju opałowego¹⁶, a także obowiązek złożenia deklaracji majątkowej¹⁷. Przedmiotem rozważań Trybunału były również czynności kontrolne związane z poborem podatków, takie jak nałożenie na kontrolowanego nieodpłatnego obowiązku „udostępnienia środków łączności” i „kopiowania dokumentów”¹⁸. Trybunał rozpatrywał też przez pryzmat zasady proporcjonalności możliwość uzależnienia zabezpieczenia należności podatkowej w toku kontroli podatkowej od przesłanki „uzasadnionej obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego¹⁹ czy możliwość pozbawienia prawa do obniżenia kwoty podatku należnego podatnika, który dokonał obniżenia kwoty podatku należnego wcześniej niż w rozliczeniu za miesiąc, w którym otrzymał dokument celny²⁰.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego regulacja narusza zasadę proporcjonalności wynikającą z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, jeżeli nie spełnia wymogów testu proporcjonalności²¹, tj.: wymogu przydatności (odpowiedniości) środka do celu, który wymaga, aby dobrane środki były skuteczne w realizacji założonego celu; wymogu konieczności (wymagalności), który zakłada zastosowanie środka minimalnie ingerującego w prawa i wolności, który jednak wystarcza do osiągnięcia zamierzonego celu; zakazu

¹⁵ Wyroki TK: z dnia 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01, OTK-A ZU 2002, nr 3, poz. 26; z dnia 22 maja 2007 r., sygn. SK 36/06, OTK-A ZU 2007, nr 6, poz. 50. Krytycznie o braku podstaw do różnicowania na gruncie art. 84 Konstytucji RP ciężarów i świadczeń publicznych w kontekście oceny przez pryzmat zasady proporcjonalności zob. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 104.

¹⁶ Wyroki TK: z dnia 12 lutego 2015 r., sygn. SK 14/12, OTK-A 2015, nr 2, poz. 15; z dnia 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, OTK-A 2016, nr 100.

¹⁷ Wyrok TK z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK-A 2002, nr 6, poz. 83.

¹⁸ Wyroki TK: z dnia 13 lutego 2001 r., sygn. K 19/99, OTK ZU 2001, nr 2, poz. 30; z dnia 20 czerwca 2005 r., sygn. K 4/04, OTK-A ZU 2005, nr 6, poz. 64.

¹⁹ Wyrok TK z dnia 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK-A 2013, nr 7, poz. 97.

²⁰ Wyrok TK z dnia 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03, OTK-A 2004, nr 9, poz. 94.

²¹ P. Tuleja, *Komentarz do art. 31, [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. idem, Warszawa 2021; A. Mudrecki, *Zasada proporcjonalności jako standard konstytucyjny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] idem, *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020, s. 167; J. Zakolska, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008, s. 9–31. Zob. też: L. Garlicki, *Przesłanki ograniczania konstytucyjnych praw i wolności (na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego)*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 10 s. 5–24.

nadmiernej ingerencji, zwanego zasadą proporcjonalności *sensu stricto*, który zakłada zachowanie proporcjonalności ograniczenia w relacji do celu danej regulacji²².

Drugim źródłem zasady proporcjonalności jest art. 2 Konstytucji RP. Przywołanie go jako bezpośredniej podstawy zasady proporcjonalności jest dopuszczalne w sytuacji, gdy nie można przeprowadzić testu proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP²³. W pierwszej kolejności należy więc badać możliwość powołania art. 31 ust. 3 Konstytucji RP jako wzorca kontroli.

Trybunał wskazał, że tak rozumiana zasada proporcjonalności dotyczy najczęściej ograniczenia praw lub wolności gwarantowanych jedynie na poziomie ustawowym, konstytucyjnych praw różnie rozumianych podmiotów publicznych czy też oceny ograniczenia praw majątkowych wynikającego z nałożenia lub zwiększenia obowiązku podatkowego, do których to – wedle utrwalonej linii orzeczniczej Trybunału – nie ma zastosowania art. 31 ust. 3 Konstytucji RP²⁴. Co ciekawe, na gruncie art. 2 Konstytucji RP dopuszczalne jest postawienie regulacji zarzutu nadmiernego fiskalizmu²⁵. Trybunał zaznaczył, że tak sformułowany test przemawia za daleko idącą wstrzeźliwością Trybunału Konstytucyjnego w ocenie celowości i efektywności posunięć ustawodawcy²⁶.

Z orzecznictwa TK wynika, że zakaz nadmiernej ingerencji ustawodawcy wynikający z art. 2 Konstytucji RP nie może być rozumiany w ten sposób, że zawiera się w nim rygorystyczny test proporcjonalności, wymagający łącznego spełnienia wszystkich trzech zasad składowych, tj. zasady przydatności, zasady konieczności i zasady proporcjonalności *sensu stricto*. W tym wypadku wywodzona z art. 2 Konstytucji RP zasada proporcjonalności sprowadza się jedynie do ogólnie rozumianego zakazu nadmiernej ingerencji²⁷ – zasady adekwatności (proporcjonalności) rozwiązań ustawodawczych do zakładanego celu regulacji²⁸. Wydaje się, że w świetle

²² M.A. Duda, *Wpływ zasady proporcjonalności na proces kształtowania*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. E. Fojcik-Mastalska, W. Miemieć, Wrocław 2009, s. 440.

²³ Wyrok TK z dnia 11 lutego 2014 r., sygn. P 24/12, OTK-A 2014, nr 2, poz. 9.

²⁴ Wyrok TK z dnia 13 marca 2007 r., sygn. K 8/07, OTK-A 2007, nr 3, poz. 26.

²⁵ Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK-A 2013, nr 6, poz. 80.

²⁶ Wyrok TK z dnia 9 lipca 2012 r., sygn. P 8/10, OTK-A 2012, nr 7, poz. 75.

²⁷ Wyrok TK z dnia 31 stycznia 2013 r., sygn. K 14/11, OTK-A 2013, nr 1, poz. 7.

²⁸ Wyrok TK z dnia 9 lipca 2012 r., sygn. P 8/10, OTK-A 2012, nr 7, poz. 75.

orzecznictwa trybunalskiego należy zastosować test, aby ustalić, czy naruszono zasadę proporcjonalności w rozumieniu art. 2 Konstytucji RP²⁹. Po pierwsze, należy sprawdzić, czy regulacja jest niezbędna dla ochrony i realizacji interesu publicznego, z którym jest związana (test niezbędności). Po drugie, trzeba zbadać, czy regulacja jest efektywna, umożliwi osiągnięcie zamierzonych celów (test celowości i efektywności). Po trzecie, należy zweryfikować, czy efekty regulacji pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych na obywatela lub inny podmiot prawny.

Zasada proporcjonalność uregulowana w art. 2 Konstytucji RP była przywoływana przez Trybunał Konstytucyjny w kilku przypadkach. Przykładowo: Trybunał Konstytucyjny uznał za niezgodne z zasadą proporcjonalności dokonywanie określonych aktów staranności, polegających na potwierdzeniu faktury kopią w sytuacji, w której warunkowały one możliwość obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego³⁰. Innym przykładem było uznanie, że brak określenia maksymalnej wysokości opłaty za dokonane czynności egzekucyjne jest niezgodny z wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadą zakazu nadmiernej ingerencji³¹.

3. DOPUSZCZALNOŚĆ ZASTOSOWANIA ART. 31 UST. 3 W ZW. Z ART. 64 UST. 1 I 3 KONSTYTUCJI RP DLA OCENY KONSTYTUCYJNOŚCI PRYZNANIA STATUSU PODATNIKA PODATKU DOCHODOWEGO SPÓŁCE JAWNEJ NA GRUNCIE ART. 1 UST. 3 PKT 1A U.P.D.O.P.

Zgodność przepisów prawa podatkowego z Konstytucją, wedle wzorca wynikającego z art. 31 ust. 3 w zw. z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP, a więc proporcjonalności ingerencji w prawo własności, jest dopuszczalna jedynie w dwóch przypadkach. Po pierwsze w sytuacji, w której pod pozorem regulacji daninowej ustawodawca ustanowi instrument służący celom innym

²⁹ Wyroki TK: z dnia 16 lipca 2009 r., sygn. Kp 4/08, OTK-A 2009, nr 7, poz. 112; z dnia 11 lutego 2014 r., sygn. P 24/12, OTK-A 2014, nr 2, poz. 9; por. K. Lasiński-Sulecki, *Zestawienia oświadczeń nabywców oleju opałowego – rozważania w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 lutego 2014 r., P 24/12*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 7, s. 15–21; I. Mirek, *Akcyza – konstytucyjność sankcji podatkowej za niezłożenie miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców oleju opałowego. Glosa do wyroku TK z dnia 11 lutego 2014 r., P 24/12*, „Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa” 2015, nr 3, s. 83–105.

³⁰ Wyrok TK z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. K 24/03, OTK-A 2004, nr 4, poz. 33.

³¹ Wyrok TK z dnia 28 czerwca 2016 r., sygn. SK 31/14, OTK-A 2016, nr 51.

niż fiskalne, w szczególności nacjonalizacyjnym czy represyjnym. Po drugie w przypadku, gdy przepisy prawa podatkowego nie dotyczą obowiązku głównego, lecz obowiązków o charakterze instrumentalnym. *Prima facie* wydaje się, że w przypadku kontroli art. 1 ust. 3 pkt 1a u.p.d.o.p. zgodnie ze wzorcem określonym w art. 31 ust. 3 w zw. z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP należy przyrzeć się obu wymienionym sytuacjom.

Przyznanie statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych spółce jawnej nie wpisuje się w najbardziej oczywisty przypadek regulacji o charakterze nacjonalizacyjnym. Nie mam jednak wątpliwości, że pod pozorem regulacji daninowej ustawodawca ustanowił w tym wypadku instrument służący celom innym niż fiskalne. Sami projektodawcy przepisów wskazywali, że „założeniem proponowanych regulacji nie jest jednak nałożenie obowiązku podatkowego w podatku dochodowym na spółki jawne przez generalne nadanie im statusu »podatnika podatku dochodowego«, lecz zapewnienie możliwości weryfikacji prawidłowości rozliczeń w tym podatku przez będących podatnikami tego podatku współników takich spółek (bezpośrednich i pośrednich)”³². Nadanie spółce jawnej statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych ma mieć więc z założenia charakter wyjątkowy i warunkowy, a jest podyktowane przeciwdziałaniem unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania. W przypadku niewywiązania się z nałożonych na spółkę obowiązków informacyjnych to status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych jest narzędziem, które ma przeciwdziałać nadużyciom podatkowym.

W mojej ocenie samo przyznanie statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych ma charakter sankcyjny³³. Po pierwsze, po spełnieniu obowiązków o charakterze administracyjnym spółka jawna nie może wrócić do transparentnego statusu podatkowego – ani w bieżącym roku podatkowym, ani w latach kolejnych. Na status spółki nie ma również wpływu zmiana składu osobowego współników na wyłącznie osoby fizyczne. Po drugie, spółka jawna jest podwójnie opodatkowana, a ustawodawca nie przewidział żadnego mechanizmu jego łagodzenia. Takie działanie nie jest podyktowane

³² Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, Sejm IX kadencji, druk nr 642, s. 36, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/BDF758EADB7CC788C12585F300446898/%24File/642.pdf> (dostęp: 24.08.2023).

³³ W ten sposób jest to również ujmowane w literaturze, zob. P. Karwat, *Spółka jawna*, [w:] *Opodatkowanie spółek*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2022.

chęcią przeciwdziałania unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania. Doskonałym punktem odniesienia są tutaj spółki komandytowa i komandytowo-akcyjna. Spółki te w ocenie ustawodawcy były bardziej narażone na nadużycia³⁴, niemniej w ich przypadku ustawodawca podatkowy przewidział mechanizmy łagodzenia podwójnego opodatkowania. Tym samym wyższego opodatkowania spółki jawnej nie można oceniać inaczej niż jako sankcji.

Rozwiązanie może być również przedmiotem kontroli z perspektywy art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, ponieważ nakłada na spółkę jawną wiele obowiązków o charakterze instrumentalnym. Jest to o tyle szczególna sytuacja, że status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych został powiązany z faktem niewywiązania się z nałożonych na niego obowiązków instrumentalnych. Tym samym obowiązki instrumentalne przesądzają o istnieniu obowiązku głównego. Moim zdaniem nie wpływa to jednak na możliwość oceny samego kształtu regulacji przez pryzmat art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Jak wcześniej wskazano, Trybunał stosował ten wzorzec kontroli konstytucyjnej w sprawach, w których od właściwego wykonania obowiązków instrumentalnych uzależniano zastosowanie przepisów odnoszących się do obowiązków głównych (np. skorzystanie z preferencji podatkowych w podatku akcyzowym w przypadku oleju opałowego czy też prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w zależności od otrzymania dokumentu celnego). W przywołanych orzeczeniach zastosowanie się do obowiązków instrumentalnych wiązało się z uzyskaniem korzyści podatkowej, podczas gdy w omawianym przypadku niezastosowanie się do tych obowiązków skutkuje nałożeniem opodatkowania. W mojej ocenie ta różnica nie powinna jednak przesądzać o możliwości zastosowania zasady proporcjonalności jako wzorca kontroli. Kluczowy jest bowiem jej przedmiot, czyli obowiązki instrumentalne.

Na koniec warto poczynić jeszcze kilka uwag. Dotychczas przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego dotyczącej przepisów podatkowych przez pryzmat art. 31 ust. 3 Konstytucji RP były przede wszystkim obowiązki instrumentalne. Wydaje się więc, że możliwość oceny obowiązków głównych w prawie podatkowym Trybunał rezerwuje dla wyjątkowych sytuacji i byłby z pewnością mniej skłonny poddać kontroli przepisy z tej perspektywy, co jednak nie zmienia wyrażonego wyżej poglądu o dopuszczalności zastosowania tego wzorca ze względu na sankcyjny charakter przepisów. Po drugie, w każdym z przypadków przepisy będą podlegały ocenie pod

³⁴ Uzasadnienie do rządowego..., s. 10.

innym kątem. W jednym przypadku nacisk zostanie położony na kontrolę proporcjonalności sankcji, a w drugim na kontrolę proporcjonalności obowiązków o charakterze instrumentalnym.

4. OBOWIĄZKI INSTRUMENTALNE WARUNKUJĄCE PRYZNANIE STATUSU PODATNIKA PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH SPÓŁCE JAWNEJ W ŚWIETLE TESTU PROPORCJONALNOŚCI UREGULOWANEGO W ART. 31 UST. 3 KONSTYTUCJI RP

Zgodnie z art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a–c u.p.d.o.p. przepisy ustawy mają również zastosowanie do spółek jawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli wspólnikami spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne oraz spółka jawna nie złoży:

- a) przed rozpoczęciem roku obrotowego informacji, według ustalonego wzoru, o podatnikach podatku dochodowego od osób prawnych oraz o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych, posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki, o którym mowa odpowiednio w art. 5 ust. 1 albo o którym mowa w art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f., lub
- b) aktualizacji informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników, lub,
- c) informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zarejestrowania spółki jawnej – w przypadku nowo utworzonej spółki jawnej oraz spółki jawnej powstałej z przekształcenia innej spółki do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę spółki jawnej oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla każdego podatnika osiągającego dochody z takiej spółki.

W celu poddania powyższych regulacji testowi proporcjonalności na wstępie należy ustalić cel tej regulacji. Wedle projektodawców „założeniem proponowanych regulacji nie jest [...] nałożenie obowiązku podatkowego w podatku dochodowym na spółki jawne przez generalne nadanie im statusu »podatnika podatku dochodowego«, lecz zapewnienie możliwości weryfikacji prawidłowości rozliczeń w tym podatku przez będących podatnikami tego podatku wspólników takich spółek (bezpośrednich i pośrednich)”³⁵. Projektodawcy dodali jeszcze, że „podstawowym celem

³⁵ *Ibidem*, s. 36.

wprowadzenia tych przepisów jest zatem uszczelnienie polskiego systemu podatkowego przez skuteczniejsze egzekwowanie już istniejącego i wynikającego z aktualnych przepisów obowiązku podatkowego oraz faktyczna realizacja akceptowanej również przez inne ustawodawstwa podatkowe zasady, iż dochody powinny podlegać opodatkowaniu w miejscu/w kraju, w którym były rzeczywiście wypracowane³⁶. Podsumowując, celem jest uszczelnienie systemu podatkowego poprzez zapewnienie możliwości weryfikacji prawidłowości rozliczeń w tym podatku przez będących podatnikami tego podatku współników takich spółek.

Zgodnie z wymogiem przydatności (odpowiedniości) środka do celu dobrane środki powinny być skuteczne w realizacji założonego celu. Nie ma wątpliwości, że informacja o współnikach spółki jawnej może być pomocna w uszczelnieniu polskiego systemu podatkowego, w szczególności w przypadku podmiotów innych niż osoby fizyczne. Dotyczy to przede wszystkim podmiotów zagranicznych, które wbrew obowiązkowi nie deklarują, zgodnie z zasadą ograniczonego obowiązku podatkowego, podstawy opodatkowania w Polsce z tytułu dochodów uzyskiwanych w ramach spółki jawnej. Identyfikacja tych podmiotów pozwoli skuteczniej dochodzić należności podatkowych. Tym bardziej skuteczne w przeciwdziałaniu nadużyciom podatkowym będzie uczynienie podatnikiem podatku dochodowego tych spółek jawnych, które nie ujawniły wymaganych prawem informacji.

Wymóg konieczności zakłada zastosowanie środka minimalnie ingerującego w prawa i wolności, który jednak wystarcza do osiągnięcia zamierzonego celu. Na wstępie należy zaznaczyć, że wątpliwości nie budzi samo warunkowe przyznanie spółce podmiotowej statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, ale część obowiązków o charakterze instrumentalnym wynikających z art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a–c u.p.d.o.p. oraz nieodwracalność przyznania statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Po pierwsze, spółka jawna zobowiązana jest przedłożyć informację według ustalonego wzoru do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę spółki jawnej oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla każdego podatnika osiągającego dochody z takiej spółki. W czasach, w których sieć teleinformatyczna i bazy danych pozwalają na sprawne przekazywanie informacji w ramach administracji skarbowej, przekazywanie tej samej informacji każdemu naczelnikowi urzędu skarbowego z osobna budzi daleko idące wątpliwości w kontekście przesłanki

³⁶ *Ibidem*, s. 37.

niezbędności. Jeszcze większą wątpliwość budzi fakt, że tę samą informację podatnik musi składać co roku (każdorazowo przed rozpoczęciem roku obrotowego). Trudno uzasadnić, do czego potrzebna jest organom podatkowym ta sama informacja co roku, skoro już ją raz otrzymały. Jest to zdumiewające w świetle obowiązku aktualizacji informacji w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników. Nie można oprzeć się wrażeniu, że jest to „pułapka” zastawiona na podatnika, który przez nieuwagę złoży tę informację nie wszystkim naczelnikom organów podatkowych lub nie złoży jej co roku. Taki błąd podatnik może popełnić, kierując się logicznym przekonaniem, że organy podatkowe uzyskały już od niego wszystkie informacje potrzebne do identyfikacji wspólników spółki jawnej.

W nauce pojawia się zarzut³⁷, że wymóg składania powyższych informacji nie jest konieczny, ponieważ są one już gromadzone w Centralnym Rejestrze Beneficjentów Rzeczywistych (CRBR) i organy podatkowe mogłyby z niego pobierać potrzebne informacje. Rejestr ten regulowany jest przepisami ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu³⁸. Ze względu na różne cele art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a–c u.p.d.o.p. zakres raportowanych informacji nie musi się jednak w każdym przypadku pokrywać. Przez beneficjenta rzeczywistego rozumie się każdą osobę fizyczną sprawującą bezpośrednio lub pośrednio kontrolę nad klientem poprzez posiadane uprawnienia, wynikające z okoliczności prawnych lub faktycznych, umożliwiające wywieranie decydującego wpływu na czynności lub działania podejmowane przez klienta lub każdą osobę fizyczną, w imieniu której są nawiązywane stosunki gospodarcze lub jest przeprowadzana transakcja okazjonalna (art. 2 ust. 2 pkt 1 u.p.p.p.f.t.). W przypadku spółek jawnych wątpliwości co do obowiązku wpisu do CRBR budziła sytuacja, w której wspólnik zostałby pozbawiony prawa reprezentacji na mocy art. 30 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych³⁹ lub dodatkowo został pozbawiony prawa do zakwestionowania czynności innych wspólników, przekraczających zakres zwykłych czynności spółki (art. 43 w zw. z art. 37 ust. 1 k.s.h.)⁴⁰. Przyjmu-

³⁷ A. Mariański, Ł. Porada, *Zmiany w podatkach dochodowych w 2021 r.*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 12, s. 11.

³⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 1124 – dalej: u.p.p.p.f.t.

³⁹ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1467 ze zm. – dalej: k.s.h.

⁴⁰ Te wątpliwości mogą być o tyle większe, że art. 59 ust. 2 u.p.p.p.f.t. został zmodyfikowany poprzez usunięcie zwrotu „i członka organu lub wspólnika uprawnionego do reprezentowania spółek wymienionych”. Na etapie przyznania spółce jawnej statusu podatnika powyższa regulacja nie została jeszcze zmodyfikowana.

jąc korzystną dla raportujących interpretację, organy podatkowe zostałyby pozbawione istotnych informacji uzyskiwanych obecnie na gruncie art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a–c u.p.d.o.p., a podatnicy chcący uniknąć obowiązku raportowania mogliby odpowiednio zmodyfikować umowę spółki jawnej.

Należy również zwrócić uwagę na fakt, że art. 2 ust. 2 pkt 1 u.p.p.p.f.t. zawiera liczne zwroty niedookreślone, których ze względu na konieczność zapewnienia podatnikom pewności prawnej należy, jeśli to możliwe, unikać. Powiązanie podmiotowości prawnopodatkowej spółki jawnej z taką regulacją mogłoby rodzić liczne wątpliwości interpretacyjne i następne spory z podatnikami. Dodatkowo spory prawne o rozumienie tych przepisów w kontekście podatkowym rzutowałyby na obowiązek raportowania beneficjentów rzeczywistych. Z tego względu wydaje się, że nie można mówić w tym przypadku o naruszeniu wymogu konieczności.

Po drugie, sprzeczny z wymogiem konieczności jest sankcyjny charakter omawianego przepisu. Zarówno zmiana składu osobowego spółki na wyłącznie osoby fizyczne, jak i następne wykonanie obowiązków informacyjnych uregulowanych w art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a–c u.p.d.o.p. nie pozwalają na powrót do transparentnego statusu spółki jawnej. Dotyczy to zarówno danego roku podatkowego, jak i lat następnych. Minister finansów w ramach interpretacji poselskiej tłumaczył, że „uregulowanie znajduje swoje uzasadnienie, bowiem status spółki jawnej jako podatnika, co do zasady, nie powinien podlegać zmianom w każdym kolejnym roku. Znacząco utrudniłoby to weryfikację przez organy podatkowe realizacji obowiązków podatkowych przez spółkę jawną i jej wspólników, oraz mogłoby prowadzić do trudnych do wyeliminowania kolizji w zakresie rozliczenia podatków dochodowych”⁴¹. W ocenie ministra finansów „utrata przez spółkę jawną statusu podatnika podatku CIT musiałaby wiązać się z koniecznością wprowadzenia dodatkowych norm do ustawy CIT oraz ustawy PIT, które będą uwzględniały zdarzenia wynikające z takiej zmiany zasad opodatkowania. Rozwiązanie takie spowodowałoby znaczne skomplikowanie systemu podatkowego, co nie jest zgodne z kierunkiem działań legislacyjnych, które powinny zmierzać do upraszczania podatków”⁴².

Nie da się odmówić racji ministrowi finansów, który wskazuje, że zmiana statusu podatkowego spółki jawnej zarówno może rodzić liczne

⁴¹ Odpowiedź na interpelację nr 41573 ws. opodatkowania spółek jawnych z 29.06.2023 r., <https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCTAHB2/%24FILE/i41573-o1.pdf> (dostęp: 16.08.2023).

⁴² *Ibidem*.

utrudnienia na gruncie weryfikacji rozliczeń podatkowych, jak i mogłaby wymagać pewnych zmian legislacyjnych. Z drugiej strony należy wskazać, że podobnego rodzaju zmiany mogą mieć miejsce w przypadku przekształcenia spółki kapitałowej w osobową i na odwrót. Powyższe wydaje się jednak irrelevantne z perspektywy wymogu konieczności. To bowiem ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie takiego mechanizmu służącego przeciwdziałaniu unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania. Logiczne jest, że asystemowe rozwiązania generują liczne, często nieoczekiwane konsekwencje i ustawodawca, decydując się na ich wprowadzenie, musi umieć dostosować się do nich tak, aby minimalnie ingerowały w prawa i wolności podatników. Tym samym argument o trudnościach w weryfikacji rozliczeń podatkowych podatników oraz konieczności dokonania zmian legislacyjnych nie usprawiedliwia naruszenia wymogu niezbędności.

Na koniec należy rozważyć, czy zachowano proporcjonalność ograniczenia w relacji do celu danej regulacji. Ponownie należy podkreślić, że wątpliwości nie budzi sama koncepcja przyznania spółce jawnej statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, ale jej obowiązujący kształt. Rozwiązanie zaproponowane przez ustawodawcę podatkowego ma charakter asystemowy, niemniej co do zasady mieści się w zakresie jego swobody regulacyjnej. Przeciwdziałanie nadużyciom podatkowym poprzez wymóg złożenia informacji o podatnikach przez spółkę jawną nie jest rozwiązaniem nadmiernie ingerującym w prawa podatnika. To samo dotyczy konsekwencji w postaci przyznania spółce jawnej statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych w przypadku niewywiązania się z tego obowiązku.

Za zupełnie nieproporcjonalne należy uznać wielokrotne zbieranie tej samej informacji i nieodwracalność przyznania statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Z perspektywy osiągnięcia celu regulacji, jakim jest przeciwdziałanie nadużyciom podatkowym, organowi podatkowemu wystarczy, że otrzyma raz tę samą informację, a podatnik przekaże ją jednemu organowi podatkowemu. Podobnie nieproporcjonalna jest nieodwracalność przyznania spółce jawnej statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. W sytuacji, w której spółka jawna koryguje swój błąd i przekazuje wymagane informacje wynikające z art. 1 ust. 3 pkt 1a u.p.d.o.p., znika zagrożenie, w związku z którym ustawodawca stworzył tę regulację. To samo ma miejsce w przypadku zmiany składu osobowego wspólników spółki jawnej na wyłącznie osoby fizyczne. Dlatego powyższe środki stanowią nieproporcjonalne ograniczenia w relacji do celu art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a–c u.p.d.o.p.

W związku z powyższym art. 1 ust. 3 pkt 1a u.p.d.o.p. należy uznać za niezgodny z art. 31 ust. 3 w zw. z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP w zakresie, w jakim trwale uniemożliwia zmianę statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych w związku z niewypełnieniem obowiązku złożenia informacji, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a–c u.p.d.o.p oraz warunkuje przyznanie statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych w zależności od spełniania warunków formalnych nieistotnych z perspektywy celu regulacji.

5. OBOWIĄZKI INSTRUMENTALNE WARUNKUJĄCE PRYZNANIE STATUSU PODATNIKA PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH SPÓŁCE JAWNEJ I SPOSÓB JEJ OPODATKOWANIA W ŚWIELE ZASADY PROPORCJONALNOŚCI WYNIKAJĄCEJ Z ART. 2 KONSTYTUCJI RP

W praktyce orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego uznanie określonej regulacji za niekonstytucyjną na gruncie jednego wzorca skutkuje brakiem konieczności rozpatrywania zgodności z innymi wzorcami konstytucyjnymi. Dodatkowo przywołanie art. 2 Konstytucji RP jako bezpośredniej podstawy zasady proporcjonalności jest dopuszczalne w sytuacji, gdy nie można przeprowadzić testu proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. W świetle powyższych uwag mogłoby więc się wydawać, że dalsze rozważania na temat zgodności omawianych regulacji z Konstytucją RP są zbędne. W mojej ocenie za kontynuowaniem rozważań w tym zakresie przemawia kilka przyczyn. Po pierwsze, Trybunał Konstytucyjny jest ostrożny w stosowaniu art. 31 ust. 3 Konstytucji RP w sprawach podatkowych. Zasada proporcjonalności wywodzona z art. 2 Konstytucji RP była podstawą dla kontroli nie tylko obowiązków o charakterze głównym (np. brak maksymalnej wysokości opłaty egzekucyjnej), lecz również obowiązków instrumentalnych (akty staranności w podatku od towarów i usług). Po drugie, wydaje się, że standard proporcjonalności z art. 2 Konstytucji RP pozwala poszerzyć zakres kontroli o sposób opodatkowania spółki jawnej. Z tego powodu w pracy naukowej wydaje się uzasadnione, aby ocenić te przepisy w świetle wzorca proporcjonalności wynikającego z art. 2 Konstytucji RP.

Test niezbędności w przypadku art. 2 Konstytucji RP jest sformułowany w mniej radykalny sposób od testu na gruncie art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, który zakłada zastosowanie środka minimalnie ingerującego w prawa i wolności, który jednak wystarcza do osiągnięcia zamierzonego celu. Na pytanie, czy regulacja jest niezbędna dla ochrony i realizacji interesu

publicznego, z którym jest związana, należy udzielić odpowiedzi twierdzącej. Obowiązki instrumentalne nakładane na spółkę jawną w art. 1 ust. 3 pkt 1a u.p.d.o.p. oraz ewentualne przyznanie jej osobowości prawnej są kluczowe z perspektywy przeciwdziałania unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania, pomimo wyżej wskazanych zastrzeżeń dotyczących braku konieczności wielokrotnego zbierania tej samej informacji i nieodwracalności przyznania statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych.

Podobnie twierdzącej odpowiedzi należy udzielić na pytanie o to, czy regulacja jest efektywna i umożliwia osiągnięcie zamierzonych celów. Identyfikacja podatników poprzez wprowadzenie określonych obowiązków informacyjnych lub sankcyjne przyznanie podmiotowości prawnej wydatnie ułatwia wyegzekwowanie realizacji obowiązków podatkowych, zwłaszcza w przypadku podmiotów zagranicznych.

Największe wątpliwości budzi kwestia, czy efekty regulacji pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych na obywatela lub inny podmiot prawny. W moje ocenie na to pytanie należy odpowiedzieć negatywnie. Wcześniej omówione mechanizmy związane z wielokrotnym zbieraniem tej samej informacji i nieodwracalnością przyznania statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych są zbędne i stanowią zbyt daleko idącą konsekwencję dla podatnika, który nie wywiązał się z nałożonego na niego obowiązku o charakterze instrumentalnym. W związku z powyższym regulacja ma charakter nadmiernej ingerencji.

Osobną kwestią wartą szerszego omówienia jest możliwość postawienia zarzutu nadmiernego fiskalizmu na gruncie art. 2 Konstytucji RP. Uważam, że jest to zarzut, który można postawić omawianej regulacji. Nie dotyczy on samej wysokości nakładanego podatku, ale wysokości ciężaru podatkowego nakładanego na spółkę jawną, będącą podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych w relacji do innych podmiotów.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem przedsiębiorstw w spadku i spółek niemających osobowości prawnej. Te dwa przepisy konstytuują dualistyczny model opodatkowania dochodu przedsiębiorstw⁴³. Co do zasady osoby fizyczne i spółki opodatkowane są

⁴³ Szerzej na temat modeli opodatkowania spółek: K. Tipke, J. Lang, R. Seer, J. Hey, J. English, J. Henrichs, *Steuerrecht*, Kiel 2021, s. 779; L. Oats, *Principles of international taxation*, London 2021, s. 9–10.

jednokrotnie, podczas gdy spółki kapitałowe podlegają dwukrotnemu opodatkowaniu w sensie ekonomicznym – na poziomie spółki i na poziomie wspólników. Zasada ta została poważnie zmodyfikowana w związku z przyznaniem statusu podatnika podatku dochodowego spółkom: komandytowo-akcyjnej, komandytowej i w niektórych przypadkach jawnej.

W przypadku spółek osobowych ustawodawca przyjął, że co do zasady są one jednokrotnie opodatkowane (spółki jawne niebędące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych i spółki partnerskie) lub dwukrotnie opodatkowane, ale wspólnicy reprezentujący element osobowy (komplementariusze) korzystają z mechanizmu łagodzenia podwójnego opodatkowania (art. 30a ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 30a ust. 6a–6 u.p.d.o.f., art. 22 ust. 1 w zw. z ust. 1a–1e u.p.d.o.p.). Standard ten nie został utrzymany w przypadku spółki jawnej będącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, której wspólnicy opodatkowani są na zasadach tożsamy dla spółek kapitałowych lub akcjonariusza w spółce komandytowo-akcyjnej.

Tak ukształtowane obowiązki główne spółki jawnej należy zestawić z testem niezbędności, a więc pytaniem, czy ta regulacja jest niezbędna dla ochrony i realizacji interesu publicznego, z którym jest związana. Należy na nie odpowiedzieć negatywnie. W przypadku spółki komandytowej i komandytowo-akcyjnej ustawodawca podatkowy uznał, że sam mechanizm przyznania podmiotowości prawnej jest wystarczający do przeciwdziałania unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania. Tym bardziej powinien on być wystarczający w przypadku spółki jawnej, która w ocenie ustawodawcy jest mniej podatna na nadużycia. Dlatego opodatkowanie spółki jawnej nie jest potrzebne do osiągnięcia celu regulacji, jakim jest przeciwdziałanie unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania. Oznacza to, że podwójne opodatkowanie spółki jawnej nie spełnia kryterium niezbędności i jest nadmiernym fiskalizmem.

Na koniec warto odnieść się do stanowiska Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którym test proporcjonalności z art. 2 Konstytucji RP przemawia za daleko idącą wstrzeźliwością TK w ocenie celowości i efektywności posunięć ustawodawcy. Za interwencją Trybunału Konstytucyjnego w tym przypadku przemawia wiele argumentów. Ustawodawca zdecydował się stworzyć asystemową regulację, która burzy model opodatkowania spółek osobowych. Przepisy art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a–c u.p.d.o.p. nakładają na podatnika zbędne obowiązki, których nawet omyłkowe niewykonanie ma dla niego daleko idące konsekwencje: nieodwracalne przyznanie statusu

podatnika podatku dochodowego od osób prawnych i zdecydowanie wyższe opodatkowanie od podmiotów podobnych. Ten splot asystemowych, zbędnych, niekorzystnych i naruszających zasadę równości regulacji uzasadnia dopuszczalność oceny omawianych regulacji przez pryzmat art. 2 Konstytucji RP.

W związku z powyższym art. 1 ust. 3 pkt 1a u.p.d.o.p. należy uznać za niezgodny z wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadą zakazu nadmiernej ingerencji w zakresie, w jakim trwale uniemożliwia zmianę statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych w związku z niewypełnieniem obowiązku złożenia informacji, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a–c u.p.d.o.p. oraz warunkuje przyznanie statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych od spełniania warunków formalnych nieistotnych z perspektywy celu regulacji. Ponadto za niezgodny z wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadą zakazu nadmiernej ingerencji należy uznać art. 30a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p. w zakresie, w jakim opodatkowują dwukrotnie w sensie ekonomicznym spółkę jawną w sytuacji, gdy zasadą jest jednokrotne opodatkowanie spółek osobowych.

6. PODSUMOWANIE

Wprowadzenie reguły o charakterze asystemowym nie tylko komplikuje system podatkowy, lecz także może rodzić problemy natury prawnej i ekonomicznej. Według informacji przekazanych przez Ministerstwo Finansów liczba spółek jawnych mających otwarty obowiązek w podatku dochodowym od osób prawnych w lipcu 2023 r. wyniosła 1871⁴⁴. W tym kontekście warto zauważyć, że jakkolwiek udział spółek jawnych będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych nie jest obecnie duży względem ogółu spółek jawnych, to nadal jest to znaczna liczba podmiotów. Nie sposób zebrać danych na temat tego, czy te podmioty świadomie nie złożyły wymaganych prawem informacji, ale z pewnością istotna część z nich nie zrobiła tego celowo, lecz wskutek przeoczenia.

Nieodwracalność przyznania statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych spółce jawnej w połączeniu z jej podwójnym opodatkowaniem czyni ją niekonkurencyjną względem analogicznych podmiotów na

⁴⁴ Informacja z 18 sierpnia 2023 r. uzyskana przez autora od ministra finansów w trybie dostępu do informacji publicznej, znak sprawy: BMI1.0123.1629.2023. Stan na: 11 lipca 2023 r.

rynku. W związku z powyższym jedynym racjonalnym wyjściem jest przekształcenie takiej spółki w inną spółkę osobową lub kapitałową. Zakładając akceptację postulatu neutralności opodatkowania, regulacje prawnopodatkowe nie powinny tworzyć mechanizmów, które w sensie ekonomicznym zmuszają podmiot do zmiany formy prawnej prowadzonej działalności gospodarczej.

Rozwiązania asystemowe *per se* nie naruszają automatycznie konstytucyjnych zasad podatkowych. W tym wypadku ustawodawca przekroczył jednak przyznaną mu swobodę regulacyjną poprzez wielokrotne zbieranie tej samej informacji i nieodwracalność przyznania statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Za nieproporcjonalne należy również uznać dwukrotne opodatkowanie spółki jawnej w sensie ekonomicznym w sytuacji, gdy zasadą jest jednokrotne opodatkowanie spółek osobowych.

De lege ferenda należy więc postulować modyfikacje omawianych regulacji. Starając się zachować intencje ustawodawcy i zrealizować cel regulacji, należałoby postulować modyfikację art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a–c u.p.d.o.p. w taki sposób, aby spółka jawna była zobowiązana przekazywać tę samą informację tylko raz i tylko jednemu organowi podatkowemu. Ponadto ustawodawca powinien dodać przepis przewidujący możliwość powrotu do transparentnego statusu podatkowego w sytuacji, w której spółka jawna skoryguje swój błąd i złoży informacje, o których mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a–c u.p.d.o.p. lub zmieni skład osobowy wspólników na wyłącznie osoby fizyczne.

Ponadto spółka jawna jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych powinna mieć możliwość złagodzenia podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym. W przypadku braku zmiany opodatkowania spółki komandytowej i komandytowo-akcyjnej ustawodawca powinien zezwolić wspólnikom spółki jawnej na łagodzenie podwójnego opodatkowania na analogicznych zasadach (art. 30a ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 30a ust. 6a–6 u.p.d.o.f., art. 22 ust. 1 w zw. z ust. 1a–1e u.p.d.o.p.).

Alternatywnie ustawodawca mógłby się zastanowić, czy jedyną formą przeciwdziałania nadużyciom podatkowym jest przyznanie spółce jawnej statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Być może wystarczyłoby obwarowanie tego obowiązku odpowiednimi sankcjami o charakterze karnym skarbowym, co rozwiązałoby problem asystemowości omawianej regulacji.

BIBLIOGRAFIA

- Dębowska-Romanowska T., *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle konstytucji*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. E. Fojcik-Mastalska, W. Miemieć, Wrocław 2009.
- Duda M.A., *Wpływ zasady proporcjonalności na proces kształtowania*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. E. Fojcik-Mastalska, W. Miemieć, Wrocław 2009.
- Garlicki L., *Przesłanki ograniczania konstytucyjnych praw i wolności (na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego)*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 10.
- Golec S., *Zasada proporcjonalności jako podstawa orzeczenia sądu administracyjnego w sprawie dotyczącej zobowiązań podatkowych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2021, nr 3–4.
- Golec S., *Zasada proporcjonalności jako podstawa rozstrzygnięcia sądu administracyjnego w sprawach podatkowych*, Białystok 2018, <http://hdl.handle.net/11320/7589> (dostęp: 16.08.2023).
- Karwat P., *Spółka jawna*, [w:] *Opodatkowanie spółek*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2022.
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011.
- Lasiński-Sulecki K., *Zestawienia oświadczeń nabywców oleju opałowego – rozważania w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 lutego 2014 r.*, P 24/12, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 7.
- Łętowska E., Królikowski J., Łyszkowska A., Sokólska-Warchoł J., *Zasada skargowości – wątpliwości i uwarunkowania na tle acquis constitutionnel*, [w:] *Księga XXV-lecia Trybunału Konstytucyjnego. Ewolucja funkcji i zadań Trybunału Konstytucyjnego – założenia a ich praktyczna realizacja*, red. K. Budziło, Warszawa 2010.
- Malinowski D.M., *Spółka jawna jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 9.
- Mariański A., Porada Ł., *Zmiany w podatkach dochodowych w 2021 r.*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 12.
- Mirek I., *Akcyza – konstytucyjność sankcji podatkowej za niezłożenie miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców oleju opałowego. Glosa do wyroku TK z dnia 11 lutego 2014 r.*, P 24/12, „Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa” 2015, nr 3.
- Mudrecki A., *Zasada proporcjonalności jako standard konstytucyjny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] A. Mudrecki, *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020.
- Oats L., *Principles of international taxation*, London 2021.
- Selera P., *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie podatkowym Trybunału Konstytucyjnego*, „Państwo i Prawo” 2017, nr 4.
- Sobiech M., Sobiech J., *Podmiotowość spółek jawnych w podatku dochodowym od osób prawnych a kwestia rozliczenia wspólników*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 7.
- Tipke K., Lang J., Seer R., Hey J., English J., Hennrichs J., *Steuerrecht*, Kiel 2021.
- Tuleja P., *Komentarz do art. 31*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, Warszawa 2021.

- Walaszek-Pyziół A., *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1995, nr 1.
- Wójtowicz K., *Zasada proporcjonalności jako wyznacznik konstytucyjności norm*, [w:] *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, red. M. Zubik, Warszawa 2006.
- Zakolska J., *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008.
- Ziółkowski P., *Status spółki jawnej w podatku dochodowym*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 10.

Dobrosława Antonów* 

WYKŁADNIA UNIJNEGO PRAWA PODATKOWEGO JAKO INSTRUMENT ZAPEWNIENIA FUNKCJONOWANIA RYNKU WEWNĘTRZNEGO W ŚWIETLE ORZECZNICTWA TSUE

Streszczenie. Przedmiotem artykułu jest wykładnia unijnego prawa podatkowego w świetle orzecznictwa TSUE. Rozważania koncentrują się na argumentacji realizującej cel, jakim jest zapewnienie funkcjonowania rynku wewnętrznego. TSUE podkreśla dynamiczny charakter harmonizacji prawa podatkowego oraz integracji europejskiej w ogóle. Decyduje to o preferowaniu wykładni funkcjonalnej (celowościowej) unijnego prawa podatkowego. Zauważyć można, że TSUE uwzględnia argumentację aksjologiczną adekwatną do rzeczywistego stanu ewolucji rynku wewnętrznego. Przykład stanowi argumentacja nawiązująca do sytuacji uczestników tego rynku (podatników), w tym np. potrzeba uproszczenia ich obowiązków lub wsparcie dla określonych grup przedsiębiorców.

Słowa kluczowe: rynek wewnętrzny, funkcjonowanie rynku wewnętrznego, wykładnia prawa podatkowego

* Doktor habilitowana, profesor UW, Uniwersytet Wrocławski, Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii, Katedra Prawa Finansowego, e-mail: dobroslaw.antonow@uwr.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0001-8545-1932>

THE INTERPRETATION OF EU TAX LAW AS A TOOL ENSURING FUNCTIONING OF INTERNAL MARKET IN LIGHT OF CJEU CASE LAW

Summary. The interpretation of the EU tax law in light of the CJEU case law forms the subject of the present analysis. Its focus centres on the argumentation pursuing an aim of ensuring the functioning of the internal market. The CJEU emphasizes the dynamic nature of the harmonization of the tax law and European integration in general. This determines that priority is given to the functional interpretation (purposive) of the EU tax law. It can be noted that the CJEU allows for axiological arguments that are relevant to the actual state of the internal market evolution. This is exemplified by an argumentation that relates to the situation of the participants of the market (taxable persons), including, for example, the need for simplifying their obligations or providing support to specific groups of entrepreneurs.

Keywords: internal market, internal market functioning, tax law interpretation

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

O wykładni prawa mówimy w znaczeniu pragmatycznym i apragmatycznym. W znaczeniu pragmatycznym wykładnia oznacza zespół czynności odnoszących się do jakichś wyrażeń. Wykładnia w znaczeniu apragmatycznym oznacza zaś rezultat takich czynności dokonywanych w stosunku do tych wyrażeń, polegający na treściach przypisywanych tym wyrażeniom¹. Niniejsze rozważania koncentrują się na wykładni prawa podatkowego w znaczeniu pragmatycznym. Odnoszą się więc do czynności podejmowanych przez interpretatora, które składają się w całość stanowiącą świadomie stosowany sposób postępowania, mający prowadzić do osiągnięcia zamierzonego celu².

Wykładnia prawa podatkowego jako przedmiot dyskursu naukowego i wyzwanie dla praktyki stosowania prawa jest zagadnieniem stale aktualnym i ważnym. Aktualność tej problematyki wynika ze zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej i społecznej oraz zmian w systemie prawa. Zmiana, rozumiana jako fakt, że coś (w sferze normatywnej, gospodarczej lub społecznej) jest inne, niż było, implikuje zmiany wykładni prawa nie tylko w jej ujęciu apragmatycznym, ale również pragmatycznym. Najważniejszym czynnikiem w tej kwestii są oczywiście zmiany w systemie prawa³, czego

¹ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, s. 45.

² *Słownik języka polskiego PWN*, hasło: *metoda*, b.r., <https://sjp.pwn.pl/szukaj/metoda.html> (dostęp: 21.08.2023).

³ Na ten temat T. Grzybowski, *Wpływ zmian prawa na jego wykładnię*, LEX 2013. Na temat zmian w prawie podatkowym i ewolucji wykładni również np. B. Brzeziński,

najlepszym przykładem w ostatnich dziesięcioleciach są zmiany spowodowane akcesją Polski do Unii Europejskiej⁴.

Tytuł niniejszego artykułu zawiera tezę o instrumentalnym charakterze wykładni prawa podatkowego. Zgodnie z tą tezą metodologia wykładni prawa podatkowego (i będące efektem jej zastosowania ustalenia interpretacyjne) stanowi środek służący do realizacji określonego celu⁵. Celem tym jest zapewnienie funkcjonowania rynku wewnętrznego w rozumieniu prawa pierwotnego UE, tj. art. 26 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej z dnia 25 marca 1957 r.⁶ W myśl tego przepisu Unia przyjmuje środki w celu ustanowienia lub zapewnienia funkcjonowania rynku wewnętrznego zgodnie z odpowiednimi postanowieniami traktatów. To samo kryterium – zapewnienie ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego – stanowi przesłankę harmonizacji podatków obrotowych, akcyz i innych podatków pośrednich (zgodnie z art. 113 TFUE) oraz wszelkiej harmonizacji w ogóle, w tym podatków bezpośrednich (na podstawie art. 115 TFUE). Potrzeba utworzenia i zapewnienia funkcjonowania rynku wewnętrznego stanowi zatem wyłączną przesłankę harmonizacji prawa podatkowego. Tożsamość celów podstawowych Unii Europejskiej (art. 26 TFUE) i podstaw harmonizacji prawa podatkowego (art. 113 i 115 TFUE) podnosi rangę harmonizacji tego prawa oraz znaczenia prawidłowości jego wykładni i stosowania dla osiągnięcia celu zasadniczego UE. W związku z zasadą lojalnej współpracy, o której mowa w art. 4 Traktatu o Unii Europejskiej z dnia 7 lutego 1992 r.⁷, państwa członkowskie podejmują bowiem wszelkie środki ogólne lub szczególne właściwe dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z traktatów lub aktów instytucji Unii. W działaniach tych mieści się również taka wykładnia prawa, która powinna zapewnić

Reformy prawa podatkowego a kwestie wykładni prawa, [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Warszawa 2016, s. 255–256.

⁴ Na ten temat B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 188; D. Antonów, *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2008, s. 281. Na temat wykładni prawa w realiach członkostwa w Unii Europejskiej również np. A. Kalisz, *Wykładnia i stosowanie prawa wspólnotowego*, Warszawa 2017; J. Helios, W. Jedlecka, *Wykładnia prawa Unii Europejskiej ze stanowiska teorii prawa*, Wrocław 2018; I. Andrzejewska-Czernek, *Wykładnia prawa podatkowego w Unii Europejskiej*, Warszawa 2013.

⁵ *Słownik języka polskiego PWN*, hasło: *instrumentalny*, b.r., <https://sjp.pwn.pl/szukaj/instrumentalny.html> (dostęp: 21.08.2023).

⁶ Dz.Urz. UE seria C z 2010 r. Nr 83 – dalej: TFUE.

⁷ Dz.Urz. UE seria C z 2010 r. Nr 83 – dalej: TUE.

realizację celu zasadniczego, a więc ustanowienie i funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Przypomnieć więc należy, że wszelkie organy państw członkowskich, także te powołane jako właściwe rzeczowo do stosowania prawa podatkowego, są zobowiązane do przestrzegania powszechnych standardów wykładni prawa unijnego w procesie stosowania prawa podatkowego objętego harmonizacją. Oznacza to przede wszystkim adaptację odrębności i specyfiki wykładni prawa unijnego do potrzeb procesu wykładni unijnego prawa podatkowego, z jednoczesnym uwzględnieniem istoty prawa podatkowego⁸. Dotyczy to zwłaszcza wzrostu znaczenia wykładni pozajęzykowej, przede wszystkim wykładni funkcjonalnej (celowościowej). Przesądza o tym celowościowy charakter norm prawa unijnego, który czyni wykładnię celowościową „znakiem rozpoznawczym [...] prawa unijnego”⁹. Wynika to również z istoty integracji europejskiej, postrzeganej jako proces ewoluujący w czasie. W konsekwencji w procesie wykładni prawa unijnego dominuje podejście dynamiczne (ideologia dynamiczna)¹⁰, co oznacza nadanie prymatu takim wartościom, jak np. adekwatność prawa do zmieniającej się rzeczywistości (tj. uwarunkowań prawnych oraz otoczenia społeczno-gospodarczego). Jest to możliwe do osiągnięcia głównie poprzez preferowanie wyniku wykładni celowościowej¹¹. Wreszcie szczególne znaczenie ma również rola, jaką w unijnym porządku prawnym odgrywa Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE). Sposób, w jaki TSUE dokonuje wykładni prawa – wykładnia w ujęciu pragmatycznym, stanowi wiążące wytyczne metodologii wykładni unijnego prawa podatkowego. W uzasadnieniach wyroków TSUE swoją genezę mają wszystkie zasady wykładni prawa unijnego, w tym również postulowane kierunki wykładni prawa podatkowego¹².

⁸ Tytułem przykładu wskazać należy potrzebę uwzględnienia cech swoistych prawa podatkowego jako prawa nakładającego obowiązki i ograniczenia w kontekście granic wykładni funkcjonalnej. Na ten temat L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002, s. 209 i nast.

⁹ J. Helios, W. Jedlecka, *Wykładnia prawa...*, s. 180.

¹⁰ Na ten temat por. np. Ł.J. Pikuła, *Metody wykładni prawa stosowane przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Przegląd Prawno-Ekonomiczny” 2016, nr 36, s. 168 i nast.

¹¹ Na temat ideologii dynamicznej wykładni np. J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładni*, Wrocław 1990, s. 77.

¹² Na temat roli orzecznictwa TSUE w kształtowaniu standardów wykładni prawa unijnego m.in. P. Dąbrowska, *Skutki orzeczenia wstępnego Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2004 (zwłaszcza rozdziały 3 i 5, dotyczące skuteczności orzeczeń); A. Kalisz, *Wykładnia...*, rozdział VI; D. Antonów, *Wykładnia...*, rozdział III; D. Antonów,

Powyższe uwagi, choć dotyczą jedynie najważniejszych tendencji charakteryzujących standardy wykładni unijnego prawa podatkowego, mają status powszechnie znanych, zbadanych i utrwalonych w praktyce. Istota tych odrębności – zwłaszcza istota ideologii dynamicznej – nakazuje jednak również zachowanie podejścia otwartego na zmiany i nowe tendencje w tym zakresie. Impulsem do tego są zmiany powodowane naturalnymi procesami ewolucyjnymi w obszarze integracji europejskiej i jej otoczenia społeczno-gospodarczego. Powyższym założeniom odpowiadają rozważania podjęte w niniejszym artykule. Jego celem jest analiza aktualnych tendencji wykładni prawa podatkowego w kontekście potrzeby zapewnienia funkcjonowania rynku wewnętrznego. Podstawę do powyższych ustaleń stanowi analiza orzecznictwa TSUE, a także – pomocniczo – opinie rzeczników generalnych.

2. USTANOWIENIE CZY ZAPEWNIENIE FUNKCJONOWANIA RYNKU WEWNĘTRZNEGO?

Cele traktatowe odnoszą się do rynku wewnętrznego w kontekście jego tworzenia oraz zapewnienia jego funkcjonowania. Te dwa aspekty istnienia wspólnej przestrzeni wymiany gospodarczej (rynku wewnętrznego) są w prawie unijnym wskazywane łącznie. Wykładnia językowa tego wielokrotnie powielanego w prawie unijnym *passusu* wskazuje, że odnosi się on do dwóch kolejnych (następujących po sobie) etapów: etapu tworzenia rynku wewnętrznego oraz etapu zapewnienia funkcjonowania już utworzonego rynku.

Analiza współczesnego orzecznictwa TSUE dowodzi, że Trybunał, dokonując wykładni przepisów prawa unijnego, uwzględnia argumentację celowościową zorientowaną na realizację celu, jakim jest zapewnienie funkcjonowania rynku wewnętrznego – inaczej więc niż we wcześniejszym orzecznictwie, gdzie Trybunał dążył do takiego wyniku wykładni, który przyczyni się do utworzenia rynku wewnętrznego. Wówczas TSUE powoływał się na cele sformułowane np. jako „utworzenie wspólnego rynku, którego funkcjonowanie wpłynie bezpośrednio na sytuację

Wpływ orzecznictwa ETS na wykładnię prawa podatkowego, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 3, s. 33–40; J. Helios, W. Jedlecka, *Wykładnia prawa...*, rozdział I; Ł.J. Piкуła, *Metody wykładni...*, s. 168 i nast.

podmiotów prawa we Wspólnocie”¹³, „organizacja rynku”¹⁴ lub „realizacja jednolitego rynku”¹⁵. Współcześnie TSUE odwołuje się częściej do celu, jakim jest „dobre funkcjonowanie rynku wewnętrznego”¹⁶, „wymogi funkcjonowania rynku wewnętrznego”¹⁷ lub „prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego”¹⁸. Daje to wyraz temu, że TSUE utożsamia rynek wewnętrzny z ciągłym procesem, na który składają się działania służące początkowo ustanowieniu (kreowaniu, tworzeniu), a następnie zapewnieniu funkcjonowania już ustanowionego rynku. Podejście to odpowiada postrzeganiu charakteru Unii Europejskiej jako dynamicznego procesu¹⁹. Kreowanie rynku wewnętrznego nie jest więc jednorazowym zdarzeniem lub okresem zamkniętym, ale ciągłym procesem, który z etapu utworzenia wszedł na etap zapewnienia funkcjonowania, *de facto* utrzymania jego istnienia, z progresem jakościowym warunków na nim panujących. Z czasem bowiem, wraz ze zmieniającym się otoczeniem społeczno-gospodarczym, standardy jego funkcjonowania wzrastają. Utrwalone standardy realizacji swobód traktatowych i wolnej konkurencji stanowią punkt wyjścia do tego, aby np. dostrzec wyższe potrzeby uczestników rynku wewnętrznego. W efekcie TSUE w procesie wykładni prawa uwzględnia również argumentację nawiązującą do wartościowania jakości funkcjonowania rynku, w tym zwłaszcza sytuacji jego uczestników – podatników.

Z argumentacji eksponowanej przez Trybunał wynika po pierwsze, że TSUE dość jednoznacznie określa współczesność jako czas zorientowany na zapewnienie funkcjonowania (tj. utrzymania) już utworzonego rynku.

¹³ Tak np. pkt 2 wyroku TSUE z dnia 5 lutego 1963 r., C-26/62, NV Algemene Transport – en Expeditie Onderneming van Gend & Loos przeciwko Nederlandse administratie der belastingen, ECLI:EU:C:1963:1.

¹⁴ Pkt 8 wyroku TSUE z dnia 18 czerwca 1970 r., C-74/69, Hauptzollamt Bremen-Freihafen przeciwko Waren-Import-Gesellschaft Krohn & Co., ECLI:EU:C:1970:58.

¹⁵ Zob. np. pkt 2 wyroku TSUE z dnia 30 czerwca 1966 r., C-56/65, Société Technique Minière (L.T.M.) przeciwko Maschinenbau Ulm GmbH (M.B.U.), ECLI:EU:C:1966:38.

¹⁶ Zob. np. pkt 46 wyroku TSUE z dnia 5 marca 2009 r., C-302/07, JD Wetherspoon plc przeciwko The Commissioners of Her Majesty’s Revenue & Customs, ECLI:EU:C:2009:125.

¹⁷ Zob. np. pkt 30 opinii Rzecznik Generalnej Juliane Kokott z dnia 15 maja 2014 r., C-605/12, Welmory Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku, ECLI:EU:C:2014:340.

¹⁸ Zob. np. pkt 51 wyroku TSUE z dnia 9 czerwca 2022 r., C-55/21, Direktor na Agentsia „Mitnits” przeciwko Imperial Tobacco Bulgaria, ECLI:EU:C:2022:459.

¹⁹ Tak np. J. Helios, W. Jedlecka, *Wykładnia prawa...*, s. 12.

Po drugie, ten już istniejący rynek powinien być utrzymywany w określonym standardzie. Trybunał podkreśla potrzebę zapewnienia jego funkcjonowania w standardzie określanym jako dobry, prawidłowy, spełniający określone wymogi czy zapewniającym określone ułatwienia lub wsparcie dla jego uczestników. Wartości te wzbogacają argumentację aksjologiczną we współczesnym wywodzie interpretacyjnym również prawa podatkowego. Refleksję tę warto jednak uzupełnić o spostrzeżenie, że powyższe nie oznacza, iż TSUE porzuca lub traci z pola widzenia zasadnicze wartości, które warunkowały utworzenie i utrzymanie standardów rynku wewnętrznego – te zachowują niezmiennie walor fundamentalny. Jako przykład wskazać można stanowisko TSUE w kwestii uznanych metod wykładni prawa krajowego w relacji do standardów wykładni unijnego prawa podatkowego²⁰ oraz kwestię narodowych tradycji w konfrontacji ze zobowiązaniami państw członkowskich wynikającymi z prawa unijnego²¹.

²⁰ Pkt. 55–60 wyroku TSUE z dnia 23 kwietnia 2020 r., C-401/18, *Herst s.r.o.* przeciwko *Odvolací finanční ředitelství*, ECLI:EU:C:2020:295: „stosując prawo krajowe, sąd odsyłający jest zobowiązany do uwzględnienia wszystkich norm tego prawa i zastosowania uznanych w nim metod wykładni w celu dokonania jego wykładni, w miarę możliwości, w świetle brzmienia i celu dyrektywy VAT, interpretowanej przez Trybunał, aby osiągnąć zamierzony przez nią rezultat i w ten sposób dostosować się do art. 288 akapit trzeci TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 19 kwietnia 2016 r., DI, C-441/14, EU:C:2016:278, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo). Z powyższego wynika, że na pytanie siódme należy odpowiedzieć, iż prawo Unii stoi na przeszkodzie temu, by sąd krajowy rozpatrujący przepis krajowego prawa podatkowego, który dokonał transpozycji przepisu dyrektywy VAT i który można interpretować na różne sposoby, przyjął wykładnię najkorzystniejszą dla podatnika, opierając się na krajowej zasadzie konstytucyjnej *in dubio mitius*, nawet po orzeczeniu przez Trybunał, że taka wykładnia jest niezgodna z prawem Unii”.

²¹ Pkt 74 wyroku TSUE z dnia 11 lipca 2019 r., C-91/18, Komisja Europejska przeciwko Republice Greckiej, ECLI:C:2019:600: „w odniesieniu do argumentacji Republiki Greckiej, iż małe, »okazjonalne« gorzelnie, w których są produkowane *tsipouro* i *tsikoudia*, działają w szczególnych ramach krajowych, które uwzględniają długotrwałą tradycyjną praktykę, należy podkreślić, że choć motyw szesnasty dyrektywy 92/83 stanowi, że możliwe jest zezwolenie państwom członkowskim na stosowanie obniżonych stawek podatku lub zwolnień z podatku niektórych produktów o charakterze regionalnym lub tradycyjnym, to jednak nie oznacza to, że narodowa tradycja może sama w sobie zwalniać te państwa członkowskie z ich zobowiązań wynikających z prawa Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 10 kwietnia 2014 r., Komisja/Węgry, C-115/13, niepublikowany, EU:C:2014:253, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo)”.

3. HARMONIZACJA PRAWA PODATKOWEGO JAKO PROCES – ZNACZENIE DLA WYKŁADNI PRAWA

Dostrzegalna w orzecznictwie TSUE orientacja na realizację celu, jakim jest zapewnienie funkcjonowania rynku wewnętrznego, determinuje odpowiednio argumentację w procesie wykładni prawa podatkowego. Wskazanie takiego celu oznacza postrzeganie rynku wewnętrznego w kategoriach procesu przebiegającego w czasie. W konsekwencji TSUE eksponuje w swoim orzecznictwie etapy tworzenia i funkcjonowania rynku wewnętrznego. Niekiedy czyni to poprzez literalnie sformułowane uwagi tego typu w uzasadnieniach swoich wyroków, często jednak wyraża to poprzez zestawienie (porównanie) wykładni przepisów wcześniej obowiązujących względem tych, które stanowią przedmiot aktualnej interpretacji. Często wskazuje wówczas odmienne uwarunkowania i wyzwania każdego z tych etapów i odpowiednio prawa wówczas obowiązującego i jego wykładni²². Pozwala to na identyfikację odmiennych wyzwań dla wykładni prawa w różnym czasie. Trybunał podkreśla, że harmonizacja prawa podatkowego to proces, w którym występują różne etapy i etapy te generują kolejne wyzwania dla wykładni prawa²³, i powraca do genezy poszczególnych przepisów prawa

²² Również badania naukowe i analizy instytucjonalne postrzegają rynek jako proces, w którym kolejne etapy przynoszą nowe wyzwania. Na ten temat np. A.A. Ambroziak, *Bilans dwudziestolecia istnienia rynku wewnętrznego Unii Europejskiej – aspekty wdrażania legislacji unijnej*, „Studia Europejskie” 2012, nr 64, s. 51 i nast., w którym przypomina o tym, że w pierwszym okresie budowy rynku wewnętrznego koncentrowano się na integracji w głąb (starania o zapewnienie możliwie pełnej regulacji w poszczególnych obszarach dotyczących przepływu towarów, usług, osób i kapitału), a następnie integracji wszerek (obejmowanie regulacjami rynku wewnętrznego nowych obszarów, wcześniej nieuregulowanych) (*ibidem*, s. 76 oraz literatura tam powołana).

²³ Na przykład w pkt 38 wyroku z dnia 5 marca 2009 r., C-302/07, JD Wetherspoon plc przeciwko The Commissioners of Her Majesty’s Revenue & Customs, ECLI:EU:C:2009:125, Trybunał podkreśla, że „prawo wspólnotowe, na obecnym etapie jego rozwoju, nie zawiera szczególnego przepisu w zakresie metody zaokrąglania kwot podatku VAT. W braku szczególnego uregulowania wspólnotowego to do państw członkowskich należy ustalenie zasad i metod zaokrąglania kwot podatku VAT, przy czym państwa te są zobowiązane w trakcie tego ustalania do przestrzegania zasad, na których opiera się wspólny system tego podatku, w szczególności zasady neutralności podatkowej oraz zasady proporcjonalności”. Rzecznik generalna Manuela Camposa Sáncheza-Bordony w pkt. 43–45 opinii z dnia 16 lipca 2020 r., C-656/19, BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, eCLI:EU:C:2020:599, podkreśla odmienny stan rzeczy w zakresie harmonizacji podatków pośrednich na różnych etapach integracji: „43. W celu określenia zakresu zastosowania art. 147 dyrektywy 2006/112 należy cofnąć się do początków harmonizacji

unijnego i w nich poszukuje argumentacji interpretacyjnej²⁴. Obok genezy, argumentacji dla procesu wykładni prawa dostarcza również historia zmian legislacyjnych poszczególnych przepisów²⁵, określana również jako

podatków obrotowych stosowanych w odniesieniu do przywozu towarów w międzynarodowym ruchu pasażerskim (dyrektywa 69/169). 44. W dyrektywie 69/169 przyjęto za punkt wyjścia ówczesny stan rzeczy w zakresie harmonizacji podatków pośrednich, przypominając, że dopóki nie zostaną poczynione dalsze postępy w zakresie owej harmonizacji, utrzymane zostaną opodatkowanie przywozu i zwolnienia dotyczące wywozu w wymianie handlowej pomiędzy państwami członkowskimi. 45. W celu promowania »świadomości istnienia wspólnego rynku« w dyrektywie 69/169 dokonano harmonizacji przepisów prawa w przedmiocie zwolnień z podatków obrotowych w odniesieniu do określonych towarów przywożonych przez podróżnych. Towary te zostały nabyte w państwach wyjścia, gdzie podlegały opodatkowaniu, zatem zaniechanie przez państwo wejścia poboru podatków obrotowych zapobiegało podwójnemu opodatkowaniu. Nie miało to jednak na celu wprowadzenia całkowitego braku opodatkowania”. Rzecznik generalna Juliane Kokott w pkt. 86–88 opinii z dnia 7 września 2006 r., C-284/04, T-Mobile Austria GmbH i in. przeciwko Republice Austrii, ECLI:EU:C:2006:520, zwraca uwagę na odmienne uwarunkowania gospodarcze i cywilizacyjne na różnych etapach harmonizacji prawa podatkowego: „Dokonując wykładni historycznej, można by przyjąć, że udzielenie zezwoleń w zakresie telekomunikacji komórkowej przedsiębiorstwom prywatnym nie może być objęte pojęciem telekomunikacji, ponieważ w momencie przyjęcia dyrektywy w 1977 r. państwowe administracje poczty świadczyły usługi telekomunikacyjne we własnym zakresie. Z tego względu pierwotnie zamiarem ustawodawcy wspólnotowego nie było prawdopodobnie przyjmowanie regulacji dotyczącej przyznawania częstotliwości radiowych na rzecz prywatnych oferentów. 87. T-Mobile Austria proponuje jednak, aby w ramach wykładni historycznej uwzględnić zmiany faktycznych stosunków (wykładnia ewolucyjna) i zadać pytanie, co ustawodawca historyczny przy uwzględnieniu aktualnej sytuacji chciałby uregulować. Takie zapatrywanie nie pozwałoby na wykluczenie z góry tego, że ustawodawca zamierzał objąć pojęciem telekomunikacji również przyznawanie częstotliwości. 88. Metoda wykładni historycznej ma jednak tylko drugorzędne znaczenie i nie jest sama w sobie rozstrzygająca. Przepisy szóstej dyrektywy należy raczej interpretować w sposób systemowy, a w szczególności z uwzględnieniem ich celu”.

²⁴ Na przykład w pkt 31 wyroku TSUE z dnia 2 września 2021 r., C-337/20, DM i LR przeciwko Caisse régionale de Crédit agricole mutuel (CRCAM) – Alpes-Provence, ECLI:EU:C:2021:671, Trybunał zwraca uwagę, że „[z]godnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości do celów dokonywania wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględniać nie tylko jego brzmienie, ale także kontekst, w jaki się on wpisuje, oraz cele regulacji, której część stanowi. Geneza przepisu prawa Unii również może dostarczyć informacji istotnych dla jego wykładni”. Z kolei w wyroku z dnia 7 kwietnia 2022 r., C-489/20, UB przeciwko Kauno teritorinė munitinė, ECLI:EU:C:2022:277, TSUE wskazał w pkt 28: „Na wstępie należy przypomnieć, że przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględniać nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele aktu prawnego, którego jest on częścią, oraz w szczególności genezę tego uregulowania”.

²⁵ Na przykład w pkt. 46–47 wyroku z dnia 26 lutego 2015 r., C-144/13, VDP Dental Laboratory NV przeciwko Staatssecretaris van Financiën oraz Staatssecretaris van Financiën

ewolucja²⁶ lub legislacyjny rozwój przepisu²⁷. Argumentacja dla procesu wykładni prawa podatkowego wynikająca z całokształtu rozwoju tego prawa nakazuje uwzględnić również intencję prawodawcy, która w kulturze

przeciwko X BV i Nobel Biocare Nederland BV, ECLI:EU:C:2015:116, TSUE przyjmuje, że „[b]rzmienie art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT poprzez sformułowanie »w każdych okolicznościach« wskazuje na to, że dostawa importowanego towaru zawsze, a więc niezależnie od spełnienia dalszych warunków, musi być zwolniona z podatku. Jeśli zwolnienie z podatku z tytułu dostawy towaru zawiera jednak dodatkowe warunki, jak w niniejszej sprawie art. 132 ust. 1 lit. e) dyrektywy w sprawie VAT w odniesieniu do cech dostawcy, to dostawa danego towaru nie będzie zwolniona z podatku »w każdych okolicznościach«. Historia powstania art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT potwierdza tę wykładnię jego brzmienia. Artykułowi 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT odpowiadał art. 14 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy. Zgodnie z nim import towarów, »których dostawa dokonywana przez podatników na terytorium kraju jest w każdych okolicznościach zwolniona«, jest zwolniony z podatku. Z kolei art. 14 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy opiera się na art. 15 pkt 1 wniosku Komisji. W przeciwieństwie do przyjętego później przez Radę art. 14 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy – art. 15 pkt 1 wniosku Komisji odnosił się wyraźnie do poszczególnych krajowych zwolnień z podatku. Odniesienie to obejmowało – z jednym wyjątkiem – wyłącznie zwolnienia z podatku, które były uzależnione jedynie od przedmiotu dostawy i miały obowiązywać niezależnie od dalszych warunków. Nie zawierało odesłania do zwolnienia z podatku z tytułu dostaw protez dentystycznych przez lekarzy i techników dentystycznych.”

²⁶ Na przykład w pkt. 38–41 wyroku z dnia 29 lipca 2019 r., C-388/18, Finanzamt A przeciwko B, ECLI:EU:C:2019:642, Trybunał przyjmuje, że: „szczególna procedura dla małych przedsiębiorstw i szczególna procedura dla podatników pośredników są dwoma odrębnymi szczególnymi systemami, niezależnymi od siebie. W braku odniesienia w jednej z tych procedur szczególnych do elementów i pojęć zawartych w drugiej procedurze treść każdej z nich należy oceniać co do zasady bez konieczności uwzględniania treści tej drugiej. Co się tyczy genezy przepisów dotyczących VAT, należy zauważyć, że ewolucja tego uregulowania potwierdza również, że pojęcie »marży uzyskanej przez podatnika-pośrednika« nie może wywierać wpływu na wykładnię pojęcia »obrotu« w ramach procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw. Należy bowiem przypomnieć, że szczególna procedura dla małych przedsiębiorstw została ustanowiona przez szóstą dyrektywę Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1) oraz że dopiero później, w celu ustanowienia szczególnej procedury dla podatników pośredników, została przyjęta dyrektywa Rady 94/5/WE z dnia 14 lutego 1994 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG – przepisy szczególne dotyczące towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków (Dz.U. 1994, L 60, s. 16). Zasady dotyczące ustalania obrotu w celu zastosowania szczególnej procedury dla małych przedsiębiorstw ustanowione w szóstej dyrektywie 77/388 nie mogą zatem zostać uznane za zrównane, w braku wyraźnego przepisu przewidującego takie zrównanie, z przepisami dotyczącymi szczególnej procedury dla podatników pośredników ustanowionej dyrektywą 94/5.”

²⁷ Na przykład w pkt 52 wyroku z dnia 17 grudnia 2020 r., C-656/19, BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli

legislacyjnej prawa unijnego wyrażona jest w materiałach z prac legislacyjnych. Trybunał argumentację tę również uwzględnił, z tym jednak zastrzeżeniem, że w jego ocenie materiały takie powinny być wykorzystane w procesie wykładni jedynie wówczas, gdy znalazły odzwierciedlenie w ostatecznej treści przepisów²⁸. Takie postrzeganie harmonizacji prawa podatkowego w ujęciu czasu prowadzi Trybunał do wniosków interpretacyjnych ukierunkowanych na adekwatność wyniku wykładni do bieżącej rzeczywistości, tj. do etapu funkcjonowania rynku. Zauważyć również należy, że zabiegi interpretacyjne odwołujące się do aspektu historycznego przepisów (jego genezy, procesu legislacyjnego, zmian legislacyjnych) dostarczają swoistego kontrargumentu, stanowiącego punkt odniesienia dla ukazania zmienności uwarunkowań pozaprawnych dla współczesnego – odmiennego – rozumienia danego przepisu. Skoro obowiązkiem państw członkowskich jest podejmowanie wszelkich środków ogólnych lub szczególnych (w tym w obszarze wykładni i stosowania prawa), właściwych dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z traktatów lub aktów instytucji Unii, to miarą efektywności takich działań jest ich adekwatność do aktualnych potrzeb i zmieniających się uwarunkowań na rynku wewnętrznym. Efektywność tę gwarantuje podejście dynamiczne do wykładni. Dominujące znaczenie w związku z tym ma argumentacja funkcjonalna (celowościowa).

Wykładnia funkcjonalna i wykładnia celowościowa to wykładnie pozajęzykowe. Relacja tych dwóch wykładni jest w teorii definiowana różnie²⁹

Igazgatósága, ECLI:EU:C:2020:1045, Trybunał przyjmuje, że „[w]spomniana wykładnia znajduje ponadto potwierdzenie w legislacyjnym rozwoju przepisu znajdującego się obecnie w art. 147 dyrektywy VAT. Jak wskazał również w istocie rzecznik generalny w pkt. 43–59 i 63 opinii, początkowo był on związany ze zwolnieniami przewidzianymi dla przywozu towarów w bagażu osobistym podróżnych, pozbawionego jakiegokolwiek charakteru handlowego, a także z dostawami dokonywanymi na etapie handlu detalicznego. Tymczasem prawodawca Unii nie wykazał intencji powrotu do tego związku przy okazji różnych zmian, które wprowadził do tego przepisu”.

²⁸ Na przykład w pkt 75 wyroku TSUE z dnia 11 lipca 2019 r., C-91/18, Komisja Europejska przeciwko Republice Greckiej, ECLI:EU:C:2020:654, TSUE przypomina, że „[z] utrwalonego orzecznictwa wynika bowiem, że oświadczenia sformułowane na etapie prac przygotowawczych, które prowadzą do przyjęcia dyrektywy, nie mogą być brane na potrzeby jej wykładni, jeżeli ich treść nie znajduje żadnego odzwierciedlenia w treści rozpatrywanego przepisu i nie mają w związku z tym żadnego znaczenia prawnego (wyrok z dnia 10 kwietnia 2014 r., Komisja/Węgry, C 115/13, niepublikowany, EU:C:2014:253, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo)”.

²⁹ W odniesieniu do wykładni prawa unijnego obie kategorie wykładni również bywają traktowane łącznie – jako ściśle ze sobą powiązana wykładnia celowościowo-funkcjonalna

i z całą pewnością stanowi problem badawczy *in se*. Pomijając dogłębną analizę poglądów na temat relacji wykładni funkcjonalnej i celowościowej, co mogłoby zdominować dalsze rozważania problematyką teoretyczną odległą od zasadniczego tematu artykułu, dalej przyjmuje się najczęstsze założenie, zgodnie z którym wykładnia celowościowa stanowi odmianę wykładni funkcjonalnej³⁰. Przyjąć więc należy, że wykładnia funkcjonalna odwołuje się do tzw. kontekstu funkcjonalnego, tj. rzeczywistości społecznej, czyli faktów, zdarzeń, procesów (faktów o charakterze ustrojowym, aksjologicznym, empirycznym). Jedną z koncepcji wykładni funkcjonalnej zakłada, że jej sens najbardziej wyraża zasada, zgodnie z którą należy uwzględniać konsekwencje społeczne i ekonomiczne, do jakich będzie prowadzić wynik wykładni, i wybrać tę interpretację, która prowadzi do konsekwencji najkorzystniejszych³¹. Z racji tego, że w ramach wykładni funkcjonalnej następują odwołania do różnych wartości, to jest ona również określana jako wykładnia aksjologiczna. W sytuacji, gdy kontekst funkcjonalny tworzą cele instytucji prawnej lub tekstu aktu prawnego, mamy do czynienia z wykładnią celowościową³².

Preferencja wykładni funkcjonalnej (celowościowej) w strategii interpretacyjnej prawa unijnego stanowi środek adekwatny do dynamicznego charakteru tego prawa³³. Kontekst interpretacyjny tworzony przez wartości zmienne w czasie pozwala na to, aby wykładnia aksjologiczna umożliwiała adaptację przepisów prawa do otaczającej rzeczywistości³⁴. Dynamiczny charakter tej wykładni przejawia się tym, że powinna ona być rozważana „w kontekście zmieniających się w czasie wizji tego, czym ma być Unia Europejska”³⁵. Stąd też pozwala ona TSUE „na »nadążanie« za ewolucyjnym

(zob. np. A. Kalisz, *Wykładnia...*, s. 164–165 i literatura tam powołana), lub jako odrębne reguły celowościowe i funkcjonalne (J. Helios, W. Jedlecka, *Wykładnia prawa...*, s. 177 i 183).

³⁰ Na temat istoty wykładni funkcjonalnej i celowościowej oraz wzajemnych ich relacji z perspektywy teorii prawa zob. J. Helios, W. Jedlecka, *Wykładnia prawa...*, rozdział 5 (w szczególności 5.1.1, s. 165 i nast.); A. Kotowski, *Ujęcie interpretacji celowościowej w teorii prawa*, „Prokuratura i Prawo” 2017, R. 11, s. 137; M. Smolak, *Aksjologiczne założenia stosowania dyrektyw wykładni celowościowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2014, z. 1, s. 5 i nast.

³¹ J. Helios, W. Jedlecka, *Wykładnia prawa...*, s. 170 i 177.

³² *Ibidem*, s. 166–167, 170 i 177.

³³ *Ibidem*, s. 179.

³⁴ *Ibidem*.

³⁵ *Ibidem*, s. 182.

charakterem Unii Europejskiej”³⁶. Kluczowe znaczenie w tym zakresie ma podłoże aksjologiczne. Przesądza ono o zmienności w czasie preferencji wykładni³⁷.

Postrzeganie harmonizacji jako procesu zakłada zmienność uwarunkowań otoczenia społeczno-gospodarczego, w tym celów i innych wartości aktualnych dla interpretatora. Kontekst celowościowy uwzględniać powinien więc w pierwszej kolejności cel zasadniczy – zapewnienie funkcjonowania rynku wewnętrznego, a dalej także zmieniające się uwarunkowania tego rynku i prawa unijnego w ogóle. Tak jak prawo unijne ewoluuje adekwatnie do tego, jakie wyzwania generuje rynek, tak również zmiany te powinny być uwzględniane w procesie wykładni tego prawa. Zauważyć należy, że jednym z argumentów aksjologicznych dostrzeganych przez TSUE w kontekście celu, jakim jest zapewnienie funkcjonowania rynku wewnętrznego, jest sytuacja uczestników tego rynku (podatników).

4. WYKŁADNIA PRAWA JAKO INSTRUMENT ZAPEWNIENIA FUNKCJONOWANIA RYNKU WEWNĘTRZNEGO – PRZYKŁAD ARGUMENTACJI AKSJOLOGICZNEJ NAWIĄZUJĄCEJ DO SYTUACJI UCZESTNIKÓW TEGO RYNKU

Obecny etap funkcjonowania rynku wewnętrznego cechuje dojrzałość, której wyrazem jest między innymi dostrzeganie sytuacji uczestników tego rynku – podatników. Analiza orzecznictwa TSUE dowodzi, że jako jeden z przejawów działań służących zapewnieniu funkcjonowania rynku wewnętrznego traktuje on argumentację nawiązującą do sytuacji podmiotów funkcjonujących na rynku. W wywodzie obrazującym strategię wykładni prawa Trybunał formułuje argumenty i wartości podmiotowe związane z sytuacją podatników. Stanowią one kontekst aksjologiczny w procesie wykładni prawa podatkowego, postrzeganej jako instrument zapewnienia funkcjonowania rynku wewnętrznego. W ten sposób np. TSUE dokonuje wyboru pomiędzy możliwymi sposobami rozumienia danego przepisu, kierując się celem, jakim jest zmniejszenie ciężaru spoczywającego na handlowcach działających na rynku³⁸. Tak sformułowana w odniesieniu

³⁶ *Ibidem*, s. 183.

³⁷ M. Smolak, *Aksjologiczne założenia...*, s. 9 i 10.

³⁸ Na przykład w pkt. 32–33 wyroku z dnia 5 listopada 2008 r., C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet przeciwko Skatteverket, ECLI:EU:C:2008:609, TSUE przyjął, że „art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy oraz art. 56 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 powinny być interpretowane w ten sposób, iż odbiorca usług doradztwa świadczonych przez podatnika

do ogółu uczestników rynku wewnętrznego wartość, jaką jest „zmniejszenie ciężaru”, doznaje uszczegółowienia w różnych kontekstach. Trybunał, np. poprzez wybór określonego rozumienia przepisów, zmierza do realizacji celu, jakim jest zapewnienie wsparcia dla określonej grupy przedsiębiorców. Prawidłowość tę można zobrazować na przykładzie wykładni celowościowej w kontekście celu, jakim jest wspieranie tworzenia, działalności i konkurencyjności małych przedsiębiorstw³⁹. Celem bardziej precyzyjnym jest również zapewnienie właściwego funkcjonowania konkretnej branży. Jako przykład wskazać można branżę turystyczną⁴⁰.

mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, który to odbiorca wykonuje jednocześnie działalność gospodarczą oraz działalność nienależącą do zakresu zastosowania tych dyrektyw, powinien być uznany za posiadającego status podatnika, nawet wówczas, gdy rzeczona usługa jest wykorzystywana na potrzeby ostatniej z wymienionych działalności [...] taka wykładnia jest zgodna z celami i zasadami funkcjonowania wspólnotowego systemu podatku VAT, w zakresie, w jakim zapewnia ona, w sytuacji takiej jak sytuacja przed sądem krajowym, iż końcowy odbiorca świadczenia usług poniesie ostateczny koszt należnego podatku VAT. [...] taka wykładnia jest również zgodna z zasadą pewności prawa i pozwala ponadto na zmniejszenie ciężaru spoczywającego na handlowcach działających na całym jednolitym rynku, a także na ułatwienie swobodnego przepływu usług”.

³⁹ Na przykład w pkt. 41–43 wyroku TSUE z dnia 29 lipca 2019 r., C-388/18, Finanzamt A przeciwko B, ECLI:EU:C:2019:642: „Zasady dotyczące ustalania obrotu w celu zastosowania szczególnej procedury dla małych przedsiębiorstw ustanowione w szóstej dyrektywie 77/388 nie mogą zatem zostać uznane za zrównane, w braku wyraźnego przepisu przewidującego takie zrównanie, z przepisami dotyczącymi szczególnej procedury dla podatników pośredników ustanowionej dyrektywą 94/5. Jeśli chodzi o cel szczególnej procedury dla małych przedsiębiorstw, Trybunał orzekł, że poprzez ten szczególny system prawodawca Unii zamierzał uprościć wymogi dotyczące księgowości związane ze zwykłym systemem VAT (wyrok z dnia 6 października 2005 r., MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, pkt 39), przy czym te uproszczenia administracyjne mają na celu w szczególności wspieranie tworzenia, działalności i konkurencyjności małych przedsiębiorstw (wyroki: z dnia 26 października 2010 r., Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, pkt 63; z dnia 2 maja 2019 r., Jarmušienė, C-265/18, EU:C:2019:348, pkt 37). W tym względzie należy zaznaczyć, podobnie jak rząd niemiecki, że celem zamierzonym przez szczególną procedurę dla małych przedsiębiorstw nie jest wzmocnienie konkurencyjności przedsiębiorstw dużych rozmiarów prowadzących działalność polegającą na odsprzedaży towarów używanych. Gdyby wynagrodzenia przekraczające marżę nie były uwzględniane przy ustalaniu obrotu w celu zastosowania tej procedury szczególnej, to przedsiębiorstwa, które osiągają wysoki obrót i wypracowują niewielką marżę, mogłyby mieścić się w tym zakresie i w ten sposób korzystać z nieuzasadnionej przewagi konkurencyjnej”.

⁴⁰ Pkt. 50–51 wyroku TSUE z dnia 17 grudnia 2020 r., C-656/19, BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, ECLI:EU:C:2020:1045: „Wykładnię tę potwierdza szczególny cel, jakiemu służy

Wykładnia przepisów prawa podatkowego w realiach i dla zapewnienia funkcjonowania rynku wewnętrznego wymaga również uwzględnienia aktualnych uwarunkowań – rzeczywistości gospodarczej i handlowej w konkretnej branży. Tu jako przykład posłużyć może branża budowlana⁴¹.

O dojrzałym stadium rynku wewnętrznego świadczy również uwzględnienie obowiązków administracyjnych podatników i postrzeganie ich w kategoriach potencjalnie nieproporcjonalnych obciążeń administracyjnych, które mogą stanowić naruszenie funkcjonowania rynku⁴². Wartościowym

zwolnienie przewidziane w art. 147 dyrektywy VAT. Prawdą jest, że zwolnienie to ma na celu, w sposób ogólny i podobnie jak to przewidziane w art. 146 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy, poszanowanie w ramach handlu międzynarodowego zasady opodatkowania danych towarów w miejscu ich przeznaczenia, a tym samym zagwarantowanie, że dana transakcja będzie opodatkowana wyłącznie w miejscu konsumpcji danych produktów (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 czerwca 2017 r., L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo). Jednakże wspomniany art. 147 ponadto realizuje, jak wskazał w istocie rzecznik generalny w pkt. 67–71 opinii, szczególny cel wspierania turystyki, na co wskazuje przyznane państwom członkowskim w ust. 1 akapit drugi uprawnienie do zwolnienia dostaw towarów, których całkowita wartość jest niższa od kwoty przewidzianej w akapicie pierwszym lit. c) tego ustępu. Tymczasem przyznanie zwolnienia przewidzianego w art. 147 na rzecz wywozu dokonywanego w celach handlowych w celu odsprzedaży danych produktów w państwie trzecim byłoby bez związku z tym celem wspierania turystyki, który jest ściśle związany z działalnością niemającą charakteru gospodarczego po stronie nabywcy”.

⁴¹ Pkt. 27–29 wyroku TSUE z dnia 2 maja 2019 r., C-224/18, Budimex S.A. przeciwko Ministrowi Finansów, ECLI:EU:C:2019:347: „O ile prawdą jest, że w odniesieniu do świadczenia usług budowlanych lub montażowych są one powszechnie uważane za wykonane w dacie materialnego zakończenia robót, to jednak dla zakwalifikowania transakcji jako »transakcji podlegającej opodatkowaniu« w rozumieniu dyrektywy VAT rzeczywistość gospodarcza i handlowa stanowi podstawowe kryterium dla stosowania wspólnego systemu VAT, które należy uwzględnić (zob. podobnie wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, pkt 43). [...] Nie można zatem wykluczyć, że biorąc pod uwagę postanowienia umowne odzwierciedlające rzeczywistość gospodarczą i handlową w dziedzinie, w której usługa jest wykonywana, usługa ta może zostać uznana za wykonaną dopiero po dacie materialnego zakończenia usługi, w następstwie spełnienia pewnych warunków nierozdzielnie związanych z usługą i mających decydujące znaczenie dla zapewnienia jej kompletności”.

⁴² Pkt. 27–30 wyroku TSUE z dnia 16 października 2014 r., C-605/12, Welmory Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku, ECLI:EU:C:2014:2298: „W uregulowaniu ustalenia miejsca świadczenia usługi poprzez elastyczne określenie osoby zobowiązanej do zapłaty podatku należy ponadto unikać nieproporcjonalnego obciążenia administracyjnego podatników. I tak, zgodnie z art. 193 i 196, w wypadkach

przykładem jest również uwzględnienie w procesie wykładni praktycznej konieczności skutecznego stosowania wspólnego systemu podatku VAT⁴³. Aspekty praktyczne dobitnie obrazują również standardy księgowości. Trybunał dostrzega znaczenie uproszczeń dotyczących księgowości dla wspierania tworzenia, działalności i konkurencyjności małych przedsiębiorstw⁴⁴.

przewidzianych w art. 44 dyrektywy VAT zobowiązany do zapłaty podatku VAT może być zarówno usługodawca, jak i podatnik będący usługobiorcą. [...] Aby sprostać wymogom funkcjonującego rynku wewnętrznego, od usługodawcy nie można oczekiwać ani obszernej weryfikacji odbiorcy jego usługi, ani akceptacji niepewności co do kwestii jego zobowiązania do zapłaty podatku VAT. Jeżeli elastyczne określenie osoby zobowiązanej do zapłaty podatku wbrew jego celowi samo nie staje się obciążeniem administracyjnym dla usługodawcy, także z tego względu należy wymagać obiektywnych i jednoznacznych kryteriów, na podstawie których usługodawca może stwierdzić, czy odbiorca jego usługi ma siedzibę w kraju na podstawie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej”.

⁴³ Pkt. 33, 35–36 wyroku TSUE z dnia 5 marca 2009 r., C-302/07, JD Wether-
spoon plc przeciwko The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs, ECLI:EU:C:2009:125: „państwa członkowskie przy ustanawianiu bądź przyjmowaniu określonej metody zaokrąglania są zobowiązane do przestrzegania zasad regulujących wspólny system podatku VAT, takich jak zasada neutralności podatkowej i zasada proporcjonalności. Przestrzeganie zasad uznanych we wspólnotowym porządku prawnym nie skutkuje jednak tym, że kwestia szczególnej metody zaokrąglania, która ma być stosowana, sama należy do prawa wspólnotowego (ww. wyrok w sprawie Koninklijke Ahold, pkt 32). [...] Tym samym rzeczona zasada nie zawiera żadnego wymogu dotyczącego zastosowania szczególnej metody zaokrąglania, pod warunkiem że metoda przyjęta przez dane państwo członkowskie gwarantuje, iż kwota otrzymana przez organ podatkowy z tytułu podatku VAT będzie dokładnie odpowiadała kwocie zadeklarowanej z tytułu podatku VAT na fakturze i zapłaconej przez konsumenta podatnikowi (zob. ww. w sprawie Koninklijke Ahold, pkt 37). Co się tyczy zasady proporcjonalności, Trybunał orzekł, że o ile przestrzeganie tej zasady wymaga, aby zaokrąglona kwota opowiadała, w jak największym stopniu, kwocie podatku VAT wynikającej z zastosowania obowiązującej stawki, to jednak wymóg ten należy pogodzić z praktyczną koniecznością skutecznego stosowania wspólnego systemu podatku VAT, oraz że ze względu na techniczny aspekt kwestii zaokrąglania więcej niż jedna metoda może spełniać te wymogi (zob. podobnie wyrok w sprawie Koninklijke Ahold, pkt. 39–41)”.

⁴⁴ Pkt 39 i 42 wyroku TSUE z dnia 29 lipca 2019 r., C-388/18, Finanzamt A przeciwko B, ECLI:EU:C:2019:642: „Co się tyczy genezy przepisów dotyczących VAT, należy zauważyć, że ewolucja tego uregulowania potwierdza również, że pojęcie »marży uzyskanej przez podatnika-pośrednika« nie może wywierać wpływu na wykładnię pojęcia »obrotu« w ramach procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw. [...] Jeśli chodzi o cel szczególnej procedury dla małych przedsiębiorstw, Trybunał orzekł, że poprzez ten szczególny system prawodawca Unii zamierzał uprościć wymogi dotyczące księgowości związane ze zwykłym systemem VAT (wyrok z dnia 6 października 2005 r., MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, pkt 39), przy czym te uproszczenia administracyjne mają na

5. UWAGI KOŃCOWE

Rynek wewnętrzny jest celem UE realizującym się w procesie, w który zaangażowanych jest wiele podmiotów podejmujących różne działania. Funkcjonowanie rynku wewnętrznego zależy więc od wszystkich jego uczestników⁴⁵ i podejmowanych przez nich działań, w tym odpowiedniego stosowania prawa podatkowego. Efektywność takich działań zależy w znacznej mierze od ich adekwatności do rzeczywistych i aktualnych warunkowań otoczenia rynkowego. To, czy cele rynkowe zostaną osiągnięte, zależy więc również od tego, czy poziom harmonizacji prawa podatkowego (rozumianej jako stanowienie, implementacja oraz wykładnia i stosowanie prawa) będzie odpowiedni do zmieniających się potrzeb i okoliczności gospodarczych. W badaniach naukowych i analizach instytucjonalnych rozwoju rynku wewnętrznego podkreślana jest bowiem kluczowa rola tworzenia i stosowania prawa, i jednocześnie zakłócenia w tym zakresie wskazywane są jako źródło zagrożeń dla funkcjonowania rynku⁴⁶. Założenia powyższe są realizowane poprzez podejście dynamiczne w wykładni unijnego prawa podatkowego.

Współcześnie wyrazem dynamicznego podejścia w wykładni prawa podatkowego jest wskazanie przez TSUE aktualnego celu, rozumianego jako argument interpretacyjny, jakim jest funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Dodatkowo TSUE podkreśla potrzebę zapewnienia określonego standardu tego funkcjonowania (dobrego, prawidłowego itd.). Pośrednio wyrazem tego są częste nawiązania do genezy i ewolucji regulacji prawnych, z jednoczesnym przypisaniem im różnych celów na różnych etapach funkcjonowania rynku.

Do cech charakterystycznych współczesnych zasad wykładni unijnego prawa podatkowego należy również podejście podmiotowe, tj. zwrócenie uwagi na standardy funkcjonowania uczestników rynku wewnętrznego. To podatnik i jego obowiązki jako uczestnika rynku stają się przedmiotami zainteresowań TSUE. Nie tylko zatem wyzwania związane z tworzeniem rynku, utożsamiane ze znoszeniem barier i zakłóceń konkurencji, ale również

celu w szczególności wspieranie tworzenia, działalności i konkurencyjności małych przedsiębiorstw”.

⁴⁵ K. Tomaszewski, *Rynek wewnętrzny Unii Europejskiej – szansą i wyzwaniem dla obywateli*, „Studia Europejskie” 2003, nr 2, s. 111.

⁴⁶ Na ten temat np. A.A. Ambroziak, *Bilans...*, s. 51 i nast.; K. Tomaszewski, *Rynek wewnętrzny...*, s. 111.

standardy działania jego uczestników, w tym przede wszystkim otoczenie prawne dla prowadzonej przez nich aktywności gospodarczej, skupiają uwagę TSUE i ukierunkowują jego interpretacje.

Powyższe refleksje prowadzą do wniosku, że wraz z ewolucją rynku wewnętrznego, przejawiającą się w przejściu od wyzwań związanych z jego tworzeniem do wyzwań związanych z zapewnieniem określonych standardów jego funkcjonowania, poszerza się kontekst aksjologiczny wykładni prawa podatkowego. Wartościami, których uwzględnienie w procesie wykładni prawa podatkowego promuje TSUE, są: dobre (jakościowe) funkcjonowanie rynku wewnętrznego oraz dobre (sprawne, łatwe) funkcjonowanie jego uczestników, przejawiające się w ułatwieniach w realizacji nałożonych na nich obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, wykładni przepisów prawa podatkowego, z uwzględnieniem specyfiki określonej branży oraz ochrony pozycji rynkowej określonych grup uczestników. Działaniem służącym realizacji takich celów jest poszukiwanie w procesie wykładni prawa podatkowego kontekstu funkcjonalnego interpretowanych przepisów poprzez wskazanie faktów o charakterze rynkowym i aksjologicznym⁴⁷. Fakty rynkowe nawiązują do aktualnych uwarunkowań rynku wewnętrznego, natomiast fakty aksjologiczne do wartości pożądaných i akceptowanych przez jego uczestników (m.in. ułatwień w realizacji obowiązków podatkowych, prostych rozwiązań rachunkowych, uwarunkowań sprzyjających małym przedsiębiorcom).

BIBLIOGRAFIA

- Ambroziak A.A., *Bilans dwudziestolecia istnienia rynku wewnętrznego Unii Europejskiej – aspekty wdrażania legislacji unijnej*, „Studia Europejskie” 2012, nr 64.
- Andrzejewska-Czernek I., *Wykładnia prawa podatkowego w Unii Europejskiej*, Warszawa 2013.
- Antonów D., *Wpływ orzecznictwa ETS na wykładnię prawa podatkowego*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 3.
- Antonów D., *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2008.
- Brzeziński B., *Reformy prawa podatkowego a kwestie wykładni prawa*, [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Warszawa 2016.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Dąbrowska P., *Skutki orzeczenia wstępnego Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2004.

⁴⁷ Na temat wykładni funkcjonalnej prawa unijnego i poszukiwania kontekstu funkcjonalnego w taki sposób J. Helios, W. Jedleca, *Wykładnia prawa...*, s. 170.

- Grzybowski T., *Wpływ zmian prawa na jego wykładnię*, LEX 2013.
- Helios J., Jedlecka W., *Wykładnia prawa Unii Europejskiej ze stanowiska teorii prawa*, Wrocław 2018.
- Kalisz A., *Wykładnia i stosowanie prawa wspólnotowego*, Warszawa 2017.
- Kotowski A., *Ujęcie interpretacji celowościowej w teorii prawa*, „Prokuratura i Prawo” 2017, R. 11.
- Morawski L., *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002.
- Pikuła Ł.J., *Metody wykładni prawa stosowane przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Przegląd Prawno-Ekonomiczny” 2016, nr 36.
- Słownik języka polskiego PWN*, b.r., <https://sjp.pwn.pl/> (dostęp: 21.08.2023).
- Smolak M., *Aksjologiczne założenia stosowania dyrektyw wykładni celowościowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2014, z. 1.
- Tomaszewski K., *Rynek wewnętrzny Unii Europejskiej – szansą i wyzwaniem dla obywateli*, „Studia Europejskie” 2003, nr 2.
- Wróblewski J., *Rozumienie prawa i jego wykładni*, Wrocław 1990.
- Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002.

Adam Mariański* 

FUNDACJA RODZINNA – NOWY PODATNIK PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH

Streszczenie. Ustawa o fundacjach rodzinnych wprowadziła do polskiego porządku prawnego nowy rodzaj osoby prawnej. Co do zasady fundacja rodzinna jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych zwolnionym podmiotowo z podatku dochodowego od osób prawnych. Jest ona jednak opodatkowana od dochodów z tytułu niedozwolonej działalności gospodarczej, a także od niektórych przychodów z najmu. Dodatkowo fundacja jest podatnikiem, a nie płatnikiem, z tytułu wypłaty świadczeń na rzecz beneficjentów. Celem artykułu jest analiza sytuacji prawnopodatkowej fundacji rodzinnej jako podatnika, a temu służy przede wszystkim ocena wprowadzonych rozwiązań. Pozwoli to także sformułować wnioski *de lege ferenda*.

Słowa kluczowe: fundacja rodzinna, podatki dochodowe, firmy na pokolenia

FAMILY FOUNDATION – A NEW CORPORATE INCOME TAXPAYER

Summary. The Act on Family Foundations introduced a new type of legal person into the Polish legal system – family foundations. As a rule, they are a taxpayer of corporate income tax exempt subjectively and objectively from tax in the scope of the so-called allowed business activity.

* Doktor habilitowany, profesor UŁa, dyrektor Centrum Myśli Podatkowej Uczelni Łazarskiego, doradca podatkowy, doradca rodzinny w Kancelarii Mariański Group, e-mail: a.marianski@lazarski.pl, <https://orcid.org/0000-0001-8690-9351>

However, the foundation is taxed on income outside the scope of the exemption, as well as on certain rental income. In addition, the foundation is a taxpayer on account of the payment of benefits to beneficiaries. The pace of legislative work has affected the quality of tax regulations, which results in a number of doubts.

Keywords: family foundation, income taxes, companies for generations

1. WPROWADZENIE

Ustawa z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej weszła w życie 22 maja 2023 r.¹ Bardzo szybkie tempo prac legislacyjnych projektu rządowego z 22 listopada 2022 r., który znacząco odbiegał od pierwotnych projektów poddanych konsultacjom społecznym, miało wpływ na jakość procedowanych przepisów. Już w trakcie okresu *vacatio legis* została dokonana nowelizacja ustawy, głównie w celu wprowadzenia zmian zapobiegających unikaniu opodatkowania². W niniejszym artykule nie będą omawiane zagadnienia cywilnoprawne³ ani tym bardziej związane z budową firmy wielopokoleniowej⁴, czasami nazywanej sukcesją biznesu⁵. Analizie zostaną poddane kluczowe zagadnienia związane ze statusem fundacji rodzinnej jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Obowiązek podatkowy fundacji dotyczy przy tym dwóch różnych obszarów jej funkcjonowania. Pierwszy to działalność fundacji rodzinnej, a tym samym zwolnienie lub opodatkowanie jej dochodów. Drugi dotyczy statusu fundacji jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu wypłaty świadczeń na rzecz beneficjentów.

Zasady opodatkowania fundacji rodzinnych zostały uregulowane poprzez wprowadzanie zmian do poszczególnych ustaw podatkowych. Kluczowe regulacje dotyczą kwestii związanych z podatkami dochodowymi. Jednak należy pamiętać, że fundacja jako osoba prawna może być także

¹ Dz.U. poz. 326 – dalej u.f.r.

² Ustawa z dnia 14 kwietnia 2023 r. o zmianie ustawy o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, ustawy o obligacjach, ustawy o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 825).

³ A. Kappes, *Długo oczekiwane dobrodziejstwo czy legislacyjny bubel? Kilka uwag o fundacji rodzinnej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2023, nr 12, s. 7–12.

⁴ A. Mariański, *Budując dla pokoleń*, Warszawa 2021.

⁵ Szerzej: *Sukcesja biznesu, czyli jak zadbać o bezpieczeństwo przedsiębiorstwa i rodziny*, red. A. Mariański, Gdańsk 2016.

podatnikiem innych podatków, co w tym artykule pomijam⁶. Zaznaczyć należy, że publikacja dotyczy polskich fundacji rodzinnych. Dlatego nie są omawiane zasady opodatkowania świadczeń z zagranicznych fundacji prywatnych. Warto jednak dodać, że polskie regulacje są zdecydowanie korzystniejsze dla polskich rezydentów podatkowych⁷.

2. PODATNIK PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH

Fundacja rodzinna jako osoba prawna jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, również na etapie działania jako fundacja rodzinna w organizacji. Jednak co do zasady jest zwolniona podmiotowo, co wynika z nowego brzmienia art. 6 ust. 1 pkt 25 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁸. Zwolnienie to nie dotyczy jednak działalności innej niż tzw. dozwolona działalność gospodarcza, określona w art. 5 u.f.r., o czym szerzej poniżej. Należy zatem pamiętać, że to zwolnienie podatkowe nie jest bezwarunkowe i nie dotyczy wszystkich zdarzeń podatkowo istotnych z perspektywy fundacji rodzinnej. Od tej reguły ustawodawca wprowadził liczne wyjątki skutkujące powstaniem obowiązku podatkowego.

3. ZWOLNIENIE PODATKOWE

Fundacja rodzinna jest osobą prawną utworzoną w celu gromadzenia mienia, zarządzania nim w interesie beneficjentów oraz spełniania świadczeń na rzecz beneficjentów (art. 2 ust. 1 u.f.r.). Dlatego przychody z tytułu gromadzenia mienia, ale także zarządzania nim są co do zasady zwolnione od opodatkowania. Dopiero wypłata świadczeń do beneficjentów skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych⁹.

Zwolnienie to nie ma jednak zastosowania do działalności wykraczającej poza tzw. dozwoloną działalność gospodarczą, określoną w art. 5 u.f.r.

⁶ Zob. szerzej: *Komentarz do ustawy o fundacjach rodzinnych*, red. A. Mariański, Warszawa 2023.

⁷ A. Mariański, A. Żądło, *Opodatkowanie fundacji prywatnych*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 8, s. 21–29.

⁸ Dz.U. z 2022 r., poz. 2587 ze zm. – dalej: u.p.d.o.p.

⁹ Szerzej: A. Mariański, *Podatki w fundacji rodzinnej*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 8, s. 29–37.

Należy zatem pamiętać, że to zwolnienie podatkowe nie jest bezwarunkowe i nie dotyczy wszystkich zdarzeń podatkowo istotnych z perspektywy fundacji rodzinnej. Od tej reguły ustawodawca wprowadził wiele wyjątków skutkujących powstaniem obowiązku podatkowego.

Tym samym zwolnienie fundacji rodzinnej nie ma zastosowania do działalności fundacji rodzinnej wykraczającej poza zakres określony w art. 5 u.f.r., tj. do działalności innej niż w zakresie:

- 1) zbywania mienia, o ile mienie to nie zostało nabyte wyłącznie w celu dalszego zbycia;
- 2) najmu, dzierżawy lub udostępniania mienia do korzystania na innej podstawie;
- 3) przystępowania do spółek handlowych, funduszy inwestycyjnych, spółdzielni oraz podmiotów o podobnym charakterze, mających swoją siedzibę w kraju albo za granicą, a także uczestnictwa w tych spółkach, funduszach, spółdzielniach oraz podmiotach;
- 4) nabywania i zbywania papierów wartościowych, instrumentów pochodnych i praw o podobnym charakterze;
- 5) udzielania pożyczek:
 - a) spółkom kapitałowym, w których fundacja rodzinna posiada udziały albo akcje,
 - b) spółkom osobowym, w których fundacja rodzinna uczestniczy jako wspólnik,
 - c) beneficjentom;
- 6) obrotu zagranicznymi środkami płatniczymi należącymi do fundacji rodzinnej w celu dokonywania płatności związanych z działalnością fundacji rodzinnej;
- 7) produkcji przetworzonych w sposób inny niż przemysłowy produktów roślinnych i zwierzęcych, z wyjątkiem przetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych uzyskanych w ramach prowadzonych działów specjalnych produkcji rolnej oraz produktów opodatkowanych podatkiem akcyzowym, o ile ilość produktów roślinnych lub zwierzęcych pochodzących z własnej uprawy, hodowli lub chowu, użytych do produkcji danego produktu stanowi co najmniej 50% tego produktu;
- 8) gospodarki leśnej.

W przypadku prowadzenia działalności gospodarczej wykraczającej poza zakres preferowanej działalności stawka podatku dochodowego od osób prawnych wynosi 25% (art. 24r u.p.d.o.p.). Działalność poza określonym powyżej zakresem jest więc nie tyle zakazana, ile podlega

opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych z zastosowaniem swoistej „sankcyjnej” stawki tego podatku.

Artykuł 5 u.f.r. – od przedstawienia projektu, poprzez prace legislacyjne nad ustawą, jak i w trakcie nowelizacji z 14 kwietnia 2023 r. – budził wątpliwości. W czasie zakładania, a następnie funkcjonowania fundacji powstaje bardzo dużo problemów praktycznych. Dlatego warto poddać ten przepis szczegółowej analizie.

Na wstępie tych rozważań należy podkreślić, że ustawodawca co do zasady zwolnił przychody fundacji rodzinnej z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Warto w tym miejscu odnieść się do charakteru zwolnień podatkowych. Wielokrotnie w doktrynie oraz orzecznictwie wskazywano, że ulgi i zwolnienia podatkowe w prawie podatkowym należy traktować jako wyjątek stanowiący odstępstwo od zasad równości i powszechności opodatkowania. To z kolei oznacza, że przepisy te – jako wyjątek od zasady – należy interpretować ściśle i stosować dokładnie w takim zakresie, w jakim uregulowano je w akcie prawnym. Przed dokonaniem krytycznej analizy powyższych twierdzeń, należy zauważyć, iż taki sposób interpretacji w rzeczywistości służy ukrywaniu ukształtowanej praktyki organów podatkowych, a następnie, niestety, także praktyki orzeczniczej, polegającej na poddawaniu przepisów o ulgach podatkowych wykładni zwięzającej¹⁰ albo nawet wykładni *contra legem*¹¹.

W pierwszej kolejności należy odnieść się do twierdzenia, że ulga bądź zwolnienie podatkowe jest jakimś wyjątkiem. W rozważaniach na ten temat pomija się istotę zagadnienia. Nie można przecież zapominać, że mogą one być, choć nieobligatoryjnym, ale elementem konstrukcyjnym podatku¹². Tym samym nie są one koniecznymi elementami normy prawnopodatkowej, co oznacza, że stanowią ważny, ale niesamoistny element tej normy¹³. Z chwilą wprowadzenia ulgi bądź zwolnienia staje się ona zatem dodatkowym elementem konstrukcyjnym podatku, który wpływa na wysokość

¹⁰ E. Smoktunowicz, *Glosa do wyroku NSA z 12.06.1992 r., SA/P 596/92*, „Glosa” 1995, nr 3, s. 10.

¹¹ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 155.

¹² W. Nykiel, *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 19; M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 68.

¹³ W. Nykiel, *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci prof. Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 179.

ciężaru podatkowego. Jeżeli więc ustawodawca zdecydował się wprowadzić dane zwolnienie bądź ulgę, to kształtują one obowiązek podatkowy tak jak inne elementy konstrukcyjne podatku. Oznacza to, że badając elementy konstrukcyjne podatku, które wpływają na ukształtowanie podatkowego stanu faktycznego, należy stwierdzić, że ulgi i zwolnienia podatkowe nie są żadnym przywilejem¹⁴ ani wyjątkiem, a wręcz przeciwnie – stanowią standard, będąc elementem normatywnego przedmiotu opodatkowania¹⁵.

Drugą kwestią powoływaną w orzecznictwie sądowym jako uzasadnienie dla ścisłej interpretacji przepisów o ulgach podatkowych jest traktowanie ulg i zwolnień jako odstępstwa od zasady powszechności opodatkowania. Tymczasem w szerokim rozumieniu powszechności opodatkowania, czyli sytuacji, gdy wszyscy podatnicy płacą daniny dokładnie w takim stopniu, jak określają to ustawy podatkowe, nie mamy do czynienia z żadnym odstępstwem od zasady powszechności opodatkowania¹⁶. Mamy natomiast do czynienia z odstępstwem od zasady powszechności opodatkowania w wąskim rozumieniu, czyli dotyczącym danego podatku¹⁷. Jednak niektóre zwolnienia mogą stanowić odstępstwo od zasad równości i powszechności opodatkowania¹⁸, czego dobitnym przykładem jest zwolnienie dochodów osób do 26. roku życia¹⁹.

W przypadku zwolnień mających charakter stymulacyjny w literaturze przedmiotu słusznie podnosi się, że ustawodawca poświęcił zasadę równości opodatkowania na rzecz innych wartości²⁰. Można zauważyć, że nie zawsze w przypadku ulg stymulacyjnych istnieje odstępstwo od zasady powszechności i równości opodatkowania, pod warunkiem jednak, że

¹⁴ Na temat tzw. przywileju podatkowego zob. szerzej: B. Brzeziński, *Glosa do wyroku SN z 7.05.1997, III RN 22/97*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2000, nr 2, s. 187 i nast.

¹⁵ H. Dzwonkowski, *Elementy konstrukcyjne podatku w świetle art. 217 Konstytucji*, „Glosa” 1999, nr 6, s. 3.

¹⁶ W. Nykiel, *Ulg...*, s. 77–78.

¹⁷ *Ibidem*.

¹⁸ *(Nie)sprawiedliwy polski podatek dochodowy od osób fizycznych*, red. A. Mariański, Warszawa 2021, s. 328 i nast.

¹⁹ A. Mariański, *Zwolnienie podatkowe według kryterium wieku a zasada sprawiedliwości podatkowej*, [w:] *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesorowi Wiesławowi Miemiec*, red. P. Borszowski, K. Kopyściańska, M. Kopyściański, W. Srokosz, P. Zawadzka, Warszawa 2020, s. 410–422.

²⁰ B. Brzeziński, *Glosa...*, s. 189.

zwolnienie to dotyczy wszystkich podatników realizujących dane zadanie społecznie użyteczne. Taka sytuacja ma miejsce w przypadku zwolnień podmiotów realizujących cele społecznie użyteczne, gdyż, przykładowo, każda osoba prawna realizująca zadania określone w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. może korzystać z tego zwolnienia podatkowego²¹.

Podsumowując rozważania dotyczące charakteru zwolnień podatkowych, należy stwierdzić, że zwolnienia podatkowe są elementem konstrukcyjnym podatku i w tym znaczeniu nie ma podstaw do uznania ich wyjątkowego charakteru. Jednocześnie nie ma argumentacji za prowadzeniem szczególnej wykładni dotyczącej zwolnień podatkowych. Ponadto w trakcie stosowania przepisów o ulgach podatkowych należy posługiwać się zasadą *in dubio pro tributario*, tak samo jak w przypadku innych przepisów prawa podatkowego²².

Przechodząc do zwolnienia podmiotowo-przedmiotowego fundacji rodzinnych, należy uwzględnić cel wprowadzenia nowej instytucji, a następnie tego zwolnienia. Fundacja rodzinna jest osobą prawną utworzoną w celu gromadzenia mienia, zarządzania nim w interesie beneficjentów oraz spełniania świadczeń na rzecz beneficjentów (art. 2 ust. 1 u.f.r.). Dlatego przychody z tytułu gromadzenia mienia, ale także zarządzania nim, są co do zasady zwolnione od opodatkowania. Dopiero wypłata świadczeń do beneficjentów skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych.

Oczywiście ustawodawca nie wprowadził „czystego” zwolnienia podmiotowego, czyli wszystkich przychodów fundacji. W odniesieniu do działalności gospodarczej określonej w art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców²³ ograniczył zwolnienie do dochodów z „dozwolonej” działalności gospodarczej określonej w art. 5 u.f.r. Dodatkowo wprowadził od tak określonego zakresu zwolnienia wyjątki, które dotyczą wynajmu (dzierżawy) nieruchomości. Taka regulacja kształtuje zakres tego zwolnienia.

Warto w tym miejscu podkreślić, że art. 5 ust. 1 u.f.r. wyraźnie określa, że fundacja rodzinna może wykonywać działalność gospodarczą w rozumieniu art. 3 u.p.p. Zgodnie z tym artykułem jest to zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły. Musi to być działalność zarobkowa, czyli ukierunkowana na osiągnięcie

²¹ A. Mariański, *Ułga dla fundacji? Glosa do uchwały 7 sędziów NSA z 20.11.2000 r., (FPS 9/00) oraz uchwały 7 sędziów SN z 13.03.2002 r., (III ZP 21/01), „Glosa” 2003, nr 1, s. 2–6.*

²² A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść prawa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 222 i nast.

²³ Dz.U. z 2021 r., poz. 162 i 2105 oraz z 2022 r., poz. 24, 974 i 1570 – dalej: u.p.p.

zysku. Z działalnością ciągłą będziemy mieć do czynienia, gdy występuje stabilność podejmowanej działalności. Jej przeciwieństwem będzie działalność chwilowa lub okazjonalna²⁴. Tym samym nie każda incydentalna działalność podejmowana przez fundację rodzinną, np. zbycie składnika majątku, to działalność gospodarcza²⁵. A przysporzenie z innego tytułu niż działalność gospodarcza będzie korzystało ze zwolnienia podmiotowego fundacji. Dlatego w pierwszej kolejności musimy ustalić, czy w ogóle mamy do czynienia z działalnością gospodarczą fundacji.

Omawiając poszczególne rodzaje działalności gospodarczej, które korzystają ze zwolnienia podatkowego, należy rozpocząć od regulacji zawartej w art. 5 ust. 1 pkt 1 u.f.r. Zwolnione jest zbywanie mienia, o ile nie zostało ono nabyte wyłącznie w celu dalszego zbycia. Warto podkreślić, że ustawodawca co do zasady zwalnia przychody z tytułu zbycia mienia, a wyjątek jest bardzo wąsko określony: czynność musi dotyczyć mienia wyłącznie nabytego w celu zbycia. Nie może zatem dotyczyć sytuacji, gdy nabyciu towarzyszą inne cele niż tylko wyłączny zamiar jego zbycia. Jeżeli zatem fundacja nabywa nieruchomości w celu jej wynajmu, a po jakimś czasie dokonuje jej zbycia, to nie jest wyczerpana dyspozycja przepisu. Podobnie, gdy fundacja dokonuje zbycia składników majątku w ramach posiadanych aktywów, np. niektórych składników kolekcji dzieł sztuki, to jest to dozwolona działalność korzystająca ze zwolnienia podatkowego. Jednak gdyby fundacja rozpoczęła „zwykłą” działalność handlową takimi składnikami, to byłaby to działalność poza zakresem art. 5 u.f.r., a tym samym opodatkowana.

Należy podkreślić, że przesłanka tego przepisu jest spełniona, jeżeli zbycie majątku nabytego wyłącznie w celu zbycia następuje w ramach działalności gospodarczej, zgodnie z art. 3 u.p.p. Także z tego powodu zbywanie składników majątku wniesionego do fundacji na fundusz założycielski nie może być uznane za spełniające zastrzeżenie określone w tym punkcie ustawy. Wyposażenie fundacji w majątek nie powinno być traktowane jako nabywanie mienia w celu jego zbycia, a tym bardziej wyłącznie w celu zbycia w ramach działalności gospodarczej²⁶.

²⁴ A. Nowak-Piechota w: *Opodatkowanie działalności gospodarczej w Polsce*, red. A. Mariański, Warszawa 2016, s. 13–14.

²⁵ M. Jamroży, H. Godusławski, *Opodatkowanie fundacji rodzinnej w Polsce*, „Monitor Podatkowy” 2023, nr 2, s. 16–17.

²⁶ Można spotkać poglądy odmienne, ale są one formułowane bez żadnego uzasadnienia – A. Krysik, *Komentarz do ustawy o fundacjach rodzinnych*, Legalis 2023, komentarz do art. 5.

W tym miejscu warto dodać, że zgodnie z art. 5 ust. 3 u.f.r. przepis ust. 1 pkt 1 u.f.r. nie dotyczy praw wynikających z przystąpienia do podmiotów, o których mowa w ust. 1 pkt 3 u.f.r., i uczestnictwa w tych podmiotach oraz składników mienia, o których mowa w ust. 1 pkt 4 u.f.r. Tym samym zbycie tych składników mienia jest zwolnione z podatku dochodowego, nawet jeżeli zostały one nabyte wyłącznie w celu zbycia. Jeżeli zatem fundacja przykładowo nabywa akcje w obrocie giełdowym wyłącznie w celu ich zbycia z zyskiem, to taki dochód korzysta ze zwolnienia podatkowego. Nie można zatem zgodzić się z twierdzeniem, że „analogicznie jeżeli fundator planował sprzedaż praw udziałowych w firmie i na potrzeby transakcyjne (korzyść podatkowa) zdecydował się założyć fundację rodzinną, przenieść do niej udziały lub akcje i sprzedać je nabywcy (transakcja przygotowywana przed powołaniem fundacji rodzinnej nieobejmująca celu sukcesyjnego)”²⁷. Pierwsza część stanowiska jest oczywiście sprzeczna z brzmieniem art. 5 ust. 3 u.f.r. Inną kwestią jest ustalenie, czy fundacja rodzinna została powołana wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowych. Nie jest to jednak kwestia interpretacji art. 5 u.f.r., ale ewentualnego zastosowania klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania, o czym w dalszej części artykułu. Dlatego powyższy pogląd należy uznać za oczywiście błędny.

Zakres dozwolonej działalności gospodarczej, a tym samym zwolnienia podatkowego, określony w art. 5 ust. 1 pkt 2 u.f.r., budzi mniejsze wątpliwości. Co do zasady zwolnione są dochody uzyskiwane przez fundację z tytułu najmu, dzierżawy lub udostępniania mienia do korzystania na innej podstawie (np. umowy leasingu). Jednak ustawodawca wprowadził wiele wyjątków, które omówię poniżej w odrębnym punkcie opracowania, nie są one już bowiem takie oczywiste.

Kolejny punkt art. 5 ust. 1 dotyczy przystępowania do spółek handlowych, funduszy inwestycyjnych, spółdzielni oraz podmiotów o podobnym charakterze, mających swoją siedzibę w kraju albo za granicą, a także uczestnictwa w tych spółkach, funduszach, spółdzielniach oraz podmiotach (pkt 3)²⁸. Problem polega na użytych określeniach: „przystępowania” oraz „uczestnictwa”. Nie mają one legalnej definicji zarówno na gruncie omawianych regulacji, jak i prawa handlowego. Jednocześnie wykładnia językowa mogłaby prowadzić do zaskakujących rezultatów. W szczególności

²⁷ *Ibidem*.

²⁸ W doktrynie wskazuje się, że w takiej sytuacji w ogóle nie można mówić o działalności fundacji jako współnika spółek – A. Kappes, *Długo oczekiwane dobrodziejstwo...*, s. 8.

taki skutek odniosłaby interpretacja pierwszego określenia. Przystępować to: „1. zacząć jakąś czynność, działalność; 2. przyłączyć się do jakiejś grupy, organizacji lub wziąć w czymś udział”²⁹. Mogłoby to sugerować, że nabywanie udziałów (akcji i innych praw) już funkcjonującego podmiotu nie wypełnia dyspozycji tego przepisu. Warto jednak zwrócić uwagę na zakres drugiego pojęcia, ponieważ uczestniczyć to: „1. brać w czymś czynny udział, współdziałać w jakiejś akcji; 2. mieć udział w wydatkach i zyskach jakiegoś przedsięwzięcia”³⁰. Współdziałać to również brać udział w istniejącym podmiocie, czyli także nabywać jego udziały, akcje i inne prawa.

Uwzględniając cel fundacji rodzinnej określony w art. 2 u.f.r. oraz znaczenie tych dwóch określeń, należy przyjąć, że zwolnienie podatkowe będzie dotyczyło wszystkich rodzajów aktywności związanych z nabywaniem praw w tych podmiotach. Dotyczy to, zarówno jednostek nowo zawiązywanych, jak i już funkcjonujących. Dlatego też przychody ze zbycia praw w tych podmiotach, ale również ich umorzenia, zamiany i inne formy odpłatnego zbycia czy też uzyskania majątku w wyniku ich likwidacji będą podlegać zwolnieniu. Potwierdzeniem tej interpretacji jest także pkt 3 omawianego ust. 1 art. 5, który wyraźnie dopuszcza nabywanie tych praw wyłącznie w celu ich zbycia. Nie ma również najmniejszych wątpliwości, że wypłaty zysków z tych podmiotów należy kwalifikować jako zwolnione uczestnictwo w takich jednostkach. Uczestniczenie to także udział w zyskach takiego podmiotu.

Z kolei, zgodnie z pkt 5, fundacja może prowadzić działalność gospodarczą w zakresie nabywania i zbywania papierów wartościowych, instrumentów pochodnych i praw o podobnym charakterze. Nie ma jednej definicji papierów wartościowych dla całego systemu prawa. Definicję ogólną papierów wartościowych znajdziemy w art. 921⁶ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny³¹, zgodnie z którym jeżeli zobowiązanie wynika z wystawionego papieru wartościowego, dłużnik jest obowiązany do świadczenia za zwrotem dokumentu albo udostępnieniem go dłużnikowi w celu pozbawienia dokumentu jego mocy prawnej w sposób zwyczajowo przyjęty. Bardziej szczegółowa definicja znajduje się z kolei w art. 3 pkt 1 ustawy

²⁹ Słownik języka polskiego PWN, hasło: *przystępować*, b.r., <https://sjp.pwn.pl/szukaj/Przyst%C4%99powa%C4%87.html> (dostęp: 6.06.2024).

³⁰ Słownik języka polskiego PWN, hasło: *uczestniczyć*, b.r., <https://sjp.pwn.pl/szukaj/uczestniczy%C4%87.html> (dostęp: 6.06.2024).

³¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 1610, 1615, 1890, 1933, z 2024 r., poz. 653 – dalej k.c.

z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi³², gdzie przez papiery wartościowe rozumie się:

- a) akcje, prawa poboru w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych³³, prawa do akcji, warranty subskrypcyjne, kwity depozytowe, obligacje, listy zastawne, certyfikaty inwestycyjne i inne zbywalne papiery wartościowe, w tym inkorporujące prawa majątkowe odpowiadające prawom wynikającym z akcji lub z zaciągnięcia długu, wyemitowane na podstawie właściwych przepisów prawa polskiego lub obcego;
- b) inne zbywalne prawa majątkowe, które powstają w wyniku emisji, inkorporujące uprawnienie do nabycia lub objęcia papierów wartościowych określonych w lit. a, lub wykonywane poprzez dokonanie rozliczenia pieniężnego, odnoszące się do papierów wartościowych określonych w lit. a, walut, stóp procentowych, stóp zwrotu, towarów oraz innych wskaźników lub mierników (prawa pochodne).

Z kolei pkt 28a art. 3 u.o.i.f. określa, że przez instrumenty pochodne rozumie się opcje, kontrakty terminowe, swapy, umowy forward oraz inne prawa majątkowe, których cena lub wartość zależą bezpośrednio lub pośrednio od ceny lub wartości instrumentów finansowych, walut, stóp procentowych, rentowności, indeksów finansowych, wskaźników finansowych, towarów, zmian klimatycznych, stawek frachtowych, poziomów emisji, stawek inflacji lub innych oficjalnych danych statystycznych, a także innych aktywów, praw, zobowiązań, indeksów lub wskaźników, oraz instrumenty pochodne dotyczące przenoszenia ryzyka kredytowego.

Wydaje się, że na potrzeby określania zakresu dozwolonej działalności gospodarczej należy przyjąć definicje wynikające z ustawy o obrocie instrumentami finansowymi. Warto jednak podkreślić, że w tym przepisie nie wymienia się wszystkich rodzajów praw będących przedmiotem obrotu. W szczególności nieobjęte zwolnieniem jest dokonywanie obrotu kryptowalutami, czyli pewnym rodzajem waluty cyfrowej, będącej systemem kodów i łańcuchów bloków, który służy do realizacji transakcji. Trudno przesądzić, czy to był celowy zabieg ustawodawcy. Jednak można przyjąć, że ustawodawca ogranicza działalność gospodarczą w instrumenty spekulacyjne.

³² Dz.U. z 2023 r., poz. 825 – dalej: u.o.i.f.

³³ Dz.U. z 2022 r., poz. 1467, 1488, 2280 i 2436.

Zgodnie z kolejnym punktem ust. 1 art. 5 u.f.r. zwolnione będą przychody z udzielania pożyczek:

- 1) spółkom kapitałowym, w których fundacja rodzinna posiada udziały albo akcje,
- 2) spółkom osobowym, w których fundacja rodzinna uczestniczy jako wspólnik,
- 3) beneficjentom.

W tym zakresie powstaje jedynie wątpliwość, czy zwolnione jest także udzielanie pożyczek spółkom, w których fundacja jest pośrednio wspólnikiem (spółki wnuczki). Literalna wykładnia nie pozwala na przyjęcie, że takie zwolnienie znajdzie zastosowanie. Jednak wydaje się to sprzeczne z celem tej regulacji. Dlatego niezbędna jest zmiana doprecyzowująca ten zakres dopuszczalnej działalności gospodarczej.

Udzielanie pożyczek beneficjentom jest dopuszczalną formą prowadzenia działalności gospodarczej, ale w pewnych sytuacjach pożyczki mogą być uznane za ukryte zyski, o czym szerzej w dalszej części artykułu.

Zgodnie z pkt 6 dopuszczalne jest prowadzenie działalności w zakresie obrotu zagranicznymi środkami płatniczymi należącymi do fundacji rodzinnej w celu dokonywania płatności związanych z działalnością fundacji rodzinnej. Z kolei pkt 7 i 8 wiążą się z prowadzeniem przez fundację działalności rolniczej i leśnej.

4. WKŁADY NA FUNDUSZ ZAŁOŻYCIELSKI

Wnoszenie wkładów do fundacji rodzinnej w celu pokrycia funduszu założycielskiego jest neutralne podatkowo. Artykuł 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. oraz art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³⁴ wyraźnie określają, że za przychody uważa się wyłącznie wkłady do spółek będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych oraz spółdzielni. Dlatego też wkłady wnoszone do fundacji rodzinnej nie powodują powstania obowiązku podatkowego.

Wątpliwości mogłyby dotyczyć jedynie opodatkowania darowizn i spadków otrzymanych przez fundację. Co do zasady takie przysporzenia dla podatnika podatku dochodowego od osób prawnych podlegają opodatkowaniu zgodnie z regułą ogólną określoną w art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.³⁵

³⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2024, poz. 232.

³⁵ A. Mariański, *Komentarz do art. 12, [w:] Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, red. W. Nykiel, A. Mariański, Gdańsk 2015, s. 283 i nast.

Jednak fundacja rodzinna, zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 25 u.p.d.o.p., jest zwolniona podmiotowo z opodatkowania w zakresie działalności określonej w art. 5 u.f.r. Dodatkowo art. 28 u.f.r., co prawda dla potrzeb rozliczania w podatku dochodowym od osób fizycznych świadczeń dla beneficjentów, określa zasady klasyfikowania darowizn wniesionych przez fundatora i inne osoby. Zgodnie z ust. 2 tego artykułu mienie wniesione do fundacji rodzinnej w drodze darowizny albo spadku przez:

- 1) fundatora lub jego małżonka, zstępnych, wstępnych lub rodzeństwo – uważa się za wniesione przez fundatora;
- 2) inne osoby – uważa się za wniesione przez fundację rodzinną.

Należy zatem przyjąć, że intencją ustawodawcy było zapewnienie neutralności przenoszonych do fundacji składników majątku, zarówno w postaci wkładu na fundusz założycielski, jak i w wyniku spadku oraz darowizny. Dlatego nieodpłatne przekazanie majątku nie skutkuje powstaniem przychodu dla fundacji rodzinnej.

5. OBOWIĄZEK PODATKOWY FUNDACJI W ZAKRESIE NIEDOZWOLONEJ DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ

W przypadku uzyskania przez fundację przychodów z tytułu działalności gospodarczej wykraczającej poza zakres określony w art. 5 u.f.r. powstaje obowiązek podatkowy. Do przychodów z działalności objętej sankcyjnym podatkiem dochodowym od osób prawnych odpowiednio stosuje się przepis art. 15 ust. 2 u.p.d.o.p. – podatek sankcyjny nie ma więc charakteru zryczałtowanego, pozwala na rozliczenie kosztów uzyskania przychodów. Co więcej, jeżeli podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym (w tym wypadku sankcyjnym), oraz koszty związane z przychodami zwolnionymi z podatku dochodowego, a nie jest możliwe przypisanie danych kosztów do konkretnej kategorii przychodów, koszty te ustala się w takim stosunku, w jakim pozostają osiągnięte w roku podatkowym przychody z poszczególnych kategorii przychodów w ogólnej kwocie przychodów. Do opodatkowania sankcyjnego nie stosuje się jednak zwolnień i odliczeń określonych w art. 17–18f u.p.d.o.p. (art. 24r ust. 3 u.p.d.o.p.).

Rozliczenie podatku dochodowego od osób prawnych następuje w deklaracji składanej według ustalonego wzoru, w którym określa się wysokość dochodu (przychodu) osiągniętego w roku podatkowym – deklaracja taka jest składana w terminie do końca trzeciego miesiąca roku następnego

i wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³⁶. Deklaracja jest bowiem składana wyłącznie w przypadku prowadzenia działalności opodatkowanej podatkiem dochodowym od osób prawnych.

6. PODATEK OD WYNAJMOWANYCH NIERUCHOMOŚCI, PRZEDSIĘBIORSTWA I INNYCH SKŁADNIKÓW MAJĄTKU

Co do zasady dochody fundacji rodzinnej z najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych (art. 6 ust. 1 pkt 25 u.p.d.o.p. w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 2 u.f.r.). Jednak zwolnienie podmiotowe nie ma zastosowania do podatku, o którym mowa w art. 24b u.p.d.o.p. – tj. tzw. minimalnego podatku od przychodów z budynków. Podatek ten został wprowadzony w celu wyeliminowania braku opodatkowania dochodów z najmu. Oznacza to, że fundacje rodzinne, które posiadają środki trwałe w postaci budynków położonych na terytorium RP i oddanych w całości albo w części do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, o wartości początkowej powyżej 10 mln zł, będą zobowiązane do uiszczenia tej daniny.

Podatek wynosi 0,035% wartości budynków (powyżej limitu 10 mln zł) za każdy miesiąc, w którym są one wynajmowane (udostępniane na podstawie innej umowy). Przychód podlegający opodatkowaniu stanowi ustalona na pierwszy dzień każdego miesiąca wartość początkowa podlegającego opodatkowaniu środka trwałego, wynikająca z prowadzonej ewidencji, a w miesiącu, w którym środek trwały został wprowadzony do ewidencji – wartość początkowa ustalona na dzień wprowadzenia środka trwałego do ewidencji. Przy tym podatek ten podlega odliczeniu od zaliczek podatku dochodowego od osób prawnych płaconych na zasadach ogólnych, o ile taki fundacja będzie uiszczać. Może to dotyczyć w szczególności podatku dochodowego płaconego od dochodu z tytułu wynajmu nieruchomości na rzecz podmiotów powiązanych.

Podobnych wyłączeń nie ma w przypadku uzyskiwania przez fundację przychodów z najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze innych składników majątku, chyba że dotyczy to udostępnienia mienia na rzecz podmiotów powiązanych.

³⁶ Dz.U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm.

W wyniku nowelizacji z 14 kwietnia 2023 r., która weszła w życie równocześnie z wejściem w życie ustawy o fundacji rodzinnej, dodatkowo ograniczono zakres zwolnienia przychodów z najmu. Zwolnienie fundacji rodzinnej nie ma zastosowania do osiągniętych przez nią przychodów z najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, której przedmiotem jest przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa lub składniki majątku służące prowadzeniu działalności przez beneficjenta, fundatora lub podmiot powiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. z fundacją rodzinną, beneficjentem lub fundatorem, przy czym wielkość udziałów i praw, o których mowa w art. 11a ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.p., wynosi co najmniej 5% (art. 6 ust. 8 u.p.d.o.p.). W takiej sytuacji podatek dochodowy jest płacony na zasadach ogólnych od uzyskanego dochodu, według stawki 19%. Po nowelizacji z 14 kwietnia 2023 r. fundacja nie ma bowiem prawa do opodatkowania według stawki 9%, nawet gdy spełnia kryteria dla małego podatnika (art. 19 ust. 1b u.p.d.o.p.).

Przeprowadzając tę nowelizację, ustawodawca nie dokonał jednak stosownych zmian innych regulacji podatkowych. Nie wprowadzono bowiem odrębnych zasad ustalania wartości początkowej środka trwałego wniesionego do fundacji. Podobna luka prawna miała już miejsce w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. W stanie prawnym obowiązującym do 1 stycznia 2011 r. ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie regulowała zagadnienia ustalenia wartości początkowej środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych wnoszonych jako wkład do spółek osobowych³⁷. Co do zasady wartość rynkowa wkładu powinna być podstawą ustalenia wartości początkowej składnika majątku, od którego są dokonywane odpisy amortyzacyjne. Zagadnienie to było przedmiotem licznych orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA), w których stwierdzano, że ujawnioną lukę prawną należy wypełnić w drodze analogii art. 16g ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. i uznać, że w przypadku, gdy spółka kapitałowa wniosła wkład niepieniężny (aport) do spółki osobowej, za wartość początkową uważa się ustaloną przez podatnika (spółkę osobową) na dzień wniesienia wkładu lub udziału wartość środka, nie wyższą jednak od wartości rynkowej³⁸. Sądy administracyjne

³⁷ A. Mariański, *Podatkowe aspekty przystępowania i występowania z osobowych spółek handlowych*, cz. I, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 7, s. 17–23.

³⁸ Zob. m.in. wyroki NSA: z dnia 13 czerwca 2013 r., sygn. II FSK 2002/11; z dnia 28 marca 2014 r., sygn. II FSK 998/12; z dnia 6 czerwca 2014 r., sygn. II FSK 2030/12; z dnia 12 czerwca 2014 r., sygn. II FSK 1726/12.

podkreślały przy tym, że w prawie podatkowym dopuszczalna jest analogia, o ile wypełnienie luki nie następuje na niekorzyść podatnika.

Możliwość stosowania analogii na korzyść podatnika w prawie podatkowym jest ugruntowana w orzecznictwie sądów administracyjnych od wielu lat. Niezwykle ważne w zakresie zastosowania analogii jest orzeczenie NSA z dnia 24 października 2006 r.³⁹ W uzasadnieniu tego wyroku wskazano, że wszelka analogia mająca na celu jakiegokolwiek pogorszenie sytuacji prawnej podatnika jest niedopuszczalna. Podobnie w wyroku z dnia 8 maja 2009 r.⁴⁰ NSA odniósł się do zasady wyrażającej się w zakazie stosowania analogii na niekorzyść podatnika. W innym wyroku, z 11 lipca 2013 r.⁴¹, NSA uznał, że Wojewódzki Sąd Administracyjny jest uprawniony do posłużenia się metodą *analogii legis* w celu wypełnienia luki w przepisach prawa zarówno w zakresie możliwości oprocentowania zwrotu różnicy podatku, jak i nadpłaty.

Warto dodać, że istniejąca do 2011 r. luka prawna została uzupełniona ustawą nowelizującą z dnia 25 listopada 2010 r. (weszła w życie 1 stycznia 2011 r.) poprzez dodanie pkt 4a w art. 16g ust. 1 u.p.d.o.p.⁴²

Z podobną luką mamy do czynienia w związku z otrzymaniem spadku lub darowizny przez fundację rodzinną. Ustawa o fundacji rodzinnej, ale także art. 16g u.p.d.o.p. nie regulują kwestii określenia wartości początkowej środka trwałego przy wniesieniu wkładu niepieniężnego do fundacji rodzinnej. Dlatego należy przyjąć, że ustala się ją na zasadach ogólnych, określonych w art. 16g ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., czyli według wartości wskazanej w akcie notarialnym wniesienia wkładu na fundusz założycielski, ale nie wyższej niż wartość rynkowa.

Ustawa o fundacji rodzinnej nie przewiduje ograniczenia w zakresie możliwości nabycia przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ k.c. W związku z tym możliwe jest np. wniesienie przez fundatora do fundacji rodzinnej przedsiębiorstwa prowadzonego dotychczas w ramach jednoosobowej działalności gospodarczej. Dalsze prowadzenie takiego przedsiębiorstwa przez fundację rodzinną może być jednak utrudnione z uwagi na określony zakres dozwolonej działalności. W zależności od rodzaju i elementów składowych przedsiębiorstwa konieczne może okazać się zawarcie umowy dzierżawy przedsiębiorstwa lub utworzenie

³⁹ Sygn. I FSK 93/06, niepubl.

⁴⁰ Sygn. I FSK 166/08 18, niepubl.

⁴¹ Sygn. I FSK 1015/12 14, niepubl.

⁴² A. Mariański, *Podatkowe aspekty...*, s. 17–23.

spółki i wniesienie przedsiębiorstwa jako wkładu, w celu umożliwienia jego dalszego prowadzenia. Warto zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 6 ust. 8 u.p.d.o.p. zwolnienie fundacji rodzinnej nie ma zastosowania do osiągniętych przez fundację rodzinną przychodów z najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, której przedmiotem jest przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa lub składniki majątku służące prowadzeniu działalności przez beneficjenta, fundatora lub podmiot powiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. z fundacją rodzinną, beneficjentem lub fundatorem, przy czym wielkość udziałów i praw, o których mowa w art. 11a ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.p., wynosi co najmniej 5%. Tym samym dzierżawa przedsiębiorstwa do podmiotu powiązanego będzie opodatkowana na takich samych zasadach jak dzierżawa innych składników majątku. Jednak w sytuacji dzierżawy (czy innej podobnej umowy) przedsiębiorstwa do podmiotu niepowiązanego fundacja będzie korzystać ze zwolnienia podatkowego.

7. PODATEK OD ŚWIADCZEŃ DLA BENEFICJENTÓW I MIENIA POLIKWIDACYJNEGO

Zwolnienie w podatku dochodowym od osób prawnych nie dotyczy przekazanego lub postawionego do dyspozycji przez fundację rodzinną bezpośrednio lub pośrednio:

- 1) świadczenia, o którym mowa w art. 2 ust. 2 u.f.r.;
- 2) mienia przekazywanego w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej;
- 3) świadczenia w postaci ukrytych zysków.

Podatek dochodowy od osób prawnych wynosi w takiej sytuacji 15% podstawy opodatkowania. Podstawę opodatkowania stanowi przychód odpowiadający wartości przekazanego świadczenia lub mienia przekazanego w związku z rozwiązaniem.

Wypłata świadczeń beneficjentom podlega opodatkowaniu 15-procentowym podatkiem bez względu na to, do której grupy zalicza się beneficjent. Zastosowano tu konstrukcję, w której wypłata środków do beneficjentów generuje obowiązek podatkowy w podatku dochodowym od osób prawnych. Jest to rozwiązanie zbliżone do tego stosowanego w mechanizmie estońskiego podatku. Nie ma zatem potrzeby badania, czy odbiorca jest rezydentem podatkowym innego państwa, a tym samym – czy powstanie obowiązek pobrania podatku u źródła. Zapewnia to proste rozliczenie podatkowe świadczeń dla beneficjentów. Beneficjent może być także opodatkowany

podatkiem dochodowym od osób fizycznych, ale to już pozostaje poza zakresem niniejszego artykułu⁴³.

W przypadku rozwiązania fundacji rodzinnej przychód odpowiadający wartości mienia pomniejsza się o wartość podatkową mienia (tj. wartość niezaliczoną uprzednio w żadnej formie do kosztów uzyskania przychodów, jaka zostałaby przyjęta przez fundatora za taki koszt, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty bezpośrednio przed wniesieniem go do fundacji rodzinnej, nie wyższą od wartości rynkowej tego mienia) wniesionego przez fundatora lub fundatorów. Wnoszenie do nowo zawiązywanej fundacji innych składników majątku niż środki pieniężne może rodzić znaczące ryzyko podatkowe, gdy zostanie oddalony, choćby z przyczyn formalnych, wniosek o rejestrację fundacji. W takiej sytuacji nastąpi opodatkowanie nadwyżki wartości rynkowej ponad wartość podatkową.

W przypadku gdy przedmiotem świadczenia lub mieniem są rzeczy lub prawa, lub inne świadczenia w naturze, w tym rzeczy i prawa przekazane lub postawione do dyspozycji nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie, a także inne nieodpłatne lub częściowo odpłatne świadczenia, ich wartość ustala się, stosując ogólne zasady wynikające z art. 12 ust. 5–6a u.p.d.o.p., tj. co do zasady na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania. Od takiej podstawy opodatkowania fundacja uiszcza podatek dochodowy od osób prawnych w wysokości 15%. Tak obliczony podatek podlega wpłacie w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym świadczenie lub mienie zostały przekazane lub postawione do dyspozycji osoby otrzymującej.

Ten rodzaj opodatkowania może występować relatywnie często, istotą fundacji rodzinnej jest bowiem udostępnienie zgromadzonego mienia beneficjentom (obiekty wypoczynkowe, jachty itp.).

8. PODATEK OD UKRYTYCH ZYSKÓW

Podatkiem dochodowym od osób prawnych są nie tylko opodatkowane świadczenia na rzecz beneficjentów oraz mienie otrzymane w związku z rozwiązaniem fundacji, ale także świadczenia z tytułu ukrytych zysków.

⁴³ A. Mariański, *Podatki w fundacji...*, s. 33–34.

Przez świadczenia w postaci ukrytych zysków, zgodnie z art. 24q ust. 1a u.p.d.o.p., rozumie się:

- 1) odsetki, prowizje, wynagrodzenia i inne opłaty od jakiegokolwiek rodzaju pożyczki udzielonej fundacji rodzinnej przez beneficjenta, fundatora lub podmiot powiązany z beneficjentem, fundatorem lub fundacją rodzinną;
- 2) darowizny lub inne nieodpłatne, lub częściowo odpłatne świadczenia, inne niż świadczenia, o których mowa w art. 2 ust. 2 u.f.r., przekazane, bezpośrednio lub pośrednio, na rzecz beneficjenta, fundatora, podmiotu powiązanego z beneficjentem, fundatorem lub fundacją rodzinną;
- 3) świadczenia na rzecz beneficjenta, fundatora lub podmiotu powiązanego z beneficjentem, fundatorem lub fundacją rodzinną z tytułu:
 - a) usług doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze,
 - b) wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4–7 u.p.d.o.p.;
- 4) różnicę między wartością rynkową transakcji określoną zgodnie z art. 11c u.p.d.o.p. a ustaloną ceną tej transakcji – w przypadku innych niż określone w pkt 3 transakcji między fundacją rodzinną a beneficjentem, fundatorem, podmiotem powiązany z beneficjentem, fundatorem lub fundacją rodzinną;
- 5) pożyczkę udzieloną przez fundację rodzinną beneficjentowi w tej części, która podlegała zwrotowi w danym roku podatkowym i nie została zwrócona do dnia upływu terminu złożenia deklaracji za ten rok podatkowy;
- 6) pożyczkę udzieloną przez fundację rodzinną beneficjentowi na okres co najmniej 10 lat albo na okres krótszy niż 10 lat, jeżeli ostateczny termin obowiązywania umowy wyniósł co najmniej 10 lat.

Zmiana ta ma na celu zapobieganie unikaniu opodatkowania poprzez dokonywanie czynności, które zmierzają do wypłaty świadczeń dla beneficjentów na innej podstawie niż świadczenia określone w art. 2 u.f.r. W szczególności warto zwrócić uwagę na pożyczki, których maksymalny termin spłaty musi być krótszy niż 10 lat, w innym wypadku takie świadczenia traktowane są bowiem jak ukryte zyski. Dotyczy to jednak wyłącznie pożyczek na rzecz beneficjentów, a nie spółek zależnych. Dodatkowo wszystkie transakcje między tymi podmiotami powiązanymi powinny być dokonywane według wartości rynkowych, w innym bowiem wypadku

wypłacona przez fundację nadwyżka nad taką wartość będzie traktowana jako ukryty zysk, a tym samym będzie skutkowała powstaniem obowiązku podatkowego. Zmiany te mają zatem charakter szczególnych regulacji zapobiegających unikaniu opodatkowania.

9. PODSUMOWANIE

Zasady opodatkowania fundacji rodzinnych i świadczeń dla beneficjentów w założeniu miały prowadzić do jak najprostszych rozliczeń podatkowych. Jednak wprowadzenie, jeszcze na etapie prac sejmowych, podatku minimalnego od wartości wynajmowanych budynków, a także kolejne zmiany – wprowadzone nowelizacją z dnia 14 kwietnia 2023 r. – nieznacznie skomplikowały te zasady. Pomimo tych dodatkowych regulacji zwolnienie dochodu z dozwolonej działalności gospodarczej fundacji rodzinnej należy uznać za bardzo pozytywne rozwiązanie. Fundacja rodzinna w ramach tej działalności będzie mogła pomnażać majątek rodzinny bez opodatkowania. Dopiero wypłata świadczenia dla beneficjenta będzie skutkować powstaniem obowiązku podatkowego. Co do zasady będzie to jedynie podatek dochodowy od osób prawnych obciążający fundację jako podatnika. Tylko w przypadku świadczeń dla dalszych beneficjentów pojawi się dodatkowo podatek dochodowy od osób fizycznych.

Zasadnicze obiekcje dotyczą zakresu tzw. dozwolonej działalności gospodarczej (art. 5 u.f.r.). Nie ma wątpliwości, że w takich sytuacjach należy je rozstrzygać na korzyść podatnika, uwzględniając główny cel fundacji, a tym samym zwolnienia podatkowego. Wydaje się jednak, że przepis ten wymaga radykalnej zmiany, o ile nie napisania od nowa.

Reasumując, należy uznać, że przepisy podatkowe co do zasady nie stanowią bariery w zakładaniu i funkcjonowaniu fundacji rodzinnych. Za zbędne należy jedynie uznać, dodane w nowelizacji z 14 kwietnia 2023 r., regulacje dotyczące opodatkowania wynajmu do podmiotów powiązanych (zwłaszcza składników majątkowych). Ponieważ znacząco pogarsza to efektywność podatkową majątku przenoszonego do fundacji rodzinnej, może to stanowić zbędne ograniczenie w koncentracji całego majątku rodzinnego w jednym podmiocie. Dlatego ta regulacja wymaga pilnej korekty. Natomiast wiele innych przepisów warto byłoby doprecyzować, aby zasady opodatkowania fundacji były przejrzyste. Konieczne jest także zapewnienie stabilności tych regulacji, aby nowa instytucja została uznana za wartościowe narzędzie dla planowania budowy firmy wielopokoleniowej.

BIBLIOGRAFIA

- (Nie)sprawiedliwy polski podatek dochodowy od osób fizycznych, red. A. Mariański, Warszawa 2021.
- Brzeziński B., *Glosa do wyroku SN z 7.05.1997, IIIRN 22/97*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2000, nr 2.
- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001.
- Dzwonkowski H., *Elementy konstrukcyjne podatku w świetle art. 217 Konstytucji*, „Glosa” 1999, nr 6.
- Jamróży M., Godusławski H., *Opodatkowanie fundacji rodzinnej w Polsce*, „Monitor Podatkowy” 2023, nr 2.
- Kalinowski M., *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001.
- Kappes A., *Długo oczekiwane dobrodziejstwo czy legislacyjny bubel? Kilka uwag o fundacji rodzinnej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2023, nr 12.
- Komentarz do ustawy o fundacjach rodzinnych*, red. A. Mariański, Warszawa 2023.
- Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, red. W. Nykiel, A. Mariański, Gdańsk 2015.
- Krysiak A., *Komentarz do ustawy o fundacjach rodzinnych*, Legalis 2023.
- Mariański A., *Budując dla pokoleń*, Warszawa 2021.
- Mariański A., *Komentarz do art. 12*, [w:] *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, red. W. Nykiel, A. Mariański, Gdańsk 2015.
- Mariański A., *Podatki w fundacji rodzinnej*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 8.
- Mariański A., *Podatkowe aspekty przystępowania i występowania z osobowych spółek handlowych cz. I*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 7.
- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść prawa podatkowego*, Warszawa 2009.
- Mariański A., *Ulga dla fundacji? Glosa do uchwały 7 sędziów NSA z 20.11.2000 r., (FPS 9/00) oraz uchwały 7 sędziów SN z 13.03.2002 r., (III ZP 21/01)*, „Glosa” 2003, nr 1.
- Mariański A., *Zwolnienie podatkowe według kryterium wieku a zasada sprawiedliwości podatkowej*, [w:] *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesorowi Wiesławowi Miemiec*, red. P. Borszowski, K. Kopyściańska, M. Kopyściański, W. Srokosz, P. Zawadzka, Warszawa 2020.
- Mariański A., Żądło A., *Opodatkowanie fundacji prywatnych*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 8.
- Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- Nykiel W., *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci prof. Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998.
- Opodatkowanie działalności gospodarczej w Polsce*, red. A. Mariański, Warszawa 2016.
- Słownik języka polskiego PWN*, <http://www.sjp.pwn.pl> (dostęp: 6.06.2024).
- Smoktunowicz E., *Glosa do wyroku NSA z 12.06.1992 r., sygn. akt SA/P 596/92*, „Glosa” 1995, nr 3.
- Sukcesja biznesu, czyli jak zadbać o bezpieczeństwo przedsiębiorstwa i rodziny*, red. A. Mariański, Gdańsk 2016.

UŁGA PODATKOWA Z TYTUŁU WYDATKÓW DOKONANYCH W CELU PRZYSTOSOWANIA POJAZDÓW MECHANICZNYCH DO POTRZEB WYNIKAJĄCYCH Z NIEPEŁNOSPRAWNOŚCI

Streszczenie. Celem artykułu jest analiza i ocena obowiązującego ustawodawstwa, zmierzająca do identyfikacji podmiotowych, przedmiotowych, wartościowych i czasowych granic ulgi podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych, przysługującej w związku z poniesionymi wydatkami na przystosowanie pojazdu mechanicznego do potrzeb wynikających z niepełnosprawności. Pozytywnie zweryfikowano tezę o potrzebie przeprowadzenia w tym zakresie kompleksowej interpretacji przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz innych ustaw, w tym ustawy Prawo o ruchu drogowym oraz ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych. Działania takie są niezbędne do prawidłowej kwantyfikacji uprawnień podatnika dokonującego odliczenia poniesionych wydatków od dochodu i w ten sposób zmniejszającego ciężar podatku dochodowego. Możliwość korzystania z tej ulgi podatkowej jest formą pomocy państwa kierowanej do osób z niepełnosprawnościami. Efekty tej pomocy mogą polegać na ułatwieniu im wykonywania czynności życiowych zarówno w obszarze aktywności osobistej, jak i pracy zawodowej lub prowadzonej działalności gospodarczej. Prawna konstrukcja prezentowanej ulgi podatkowej jest sposobem realizacji normy programowej z art. 69 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

* Profesor doktor habilitowany, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Prawa i Administracji, e-mail: zbigniew.ofiarski@usz.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-1675-933X>

zakładającej udzielanie osobom z niepełnosprawnościami przez władze publiczne pomocy w zabezpieczeniu egzystencji, przysposobieniu do pracy oraz komunikacji społecznej.

Słowa kluczowe: osoba z niepełnosprawnością, rehabilitacja, pojazd mechaniczny, podatek dochodowy, ulga podatkowa

TAX RELIEF ON EXPENSES MADE TO ADAPT MOTOR VEHICLES TO THE NEEDS RESULTING FROM DISABILITY

Summary. The aim of the study is to analyse and evaluate the applicable legislation aimed at identifying the subjective, objective, value and time limits of the tax relief in the personal income tax due in connection with the expenses incurred for adapting a motor vehicle to the needs resulting from disability. The thesis about the need to carry out a comprehensive interpretation of the provisions of the Personal Income Tax Act and other acts, including the Traffic Law Act and the Act on vocational and social rehabilitation and employment of disabled people, has been positively verified. Such activities are necessary for the correct quantification of the rights of the taxpayer deducting the incurred expenses from income and thus reducing the income tax burden. The possibility of using this tax relief is a form of state aid addressed to people with disabilities. The effects of this assistance may consist in making it easier for them to perform activities of daily living, both in the area of personal activity and professional work or business activity. The legal structure of the presented tax relief is a way of implementing the program standard under Art. 69 of the Constitution of the Republic of Poland, which provides for assistance to the disabled by public authorities in securing their existence, preparing for work and social communication.

Keywords: disabled person, rehabilitation, motor vehicle, income tax, tax relief

1. WPROWADZENIE

Podatki bezpośrednie, w tym podatek dochodowy od osób fizycznych, obok funkcji fiskalnej pełnią często funkcje społeczne i gospodarcze. W ich prawnej konstrukcji zamieszcza się zwolnienia i ulgi podatkowe lub inne preferencje obniżające ciężar opodatkowania. Rozwiązania takie przyjęto także w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹. Jedno z nich uprawnia podatników do odliczania od podstawy opodatkowania wydatków poniesionych na przystosowanie pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności. Zostało ono ujęte w ustawowym katalogu w art. 26 ust. 7a u.p.d.o.f., obejmującym 19 pozycji i stanowiącym rozwinięcie postanowień art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. Wprowadzenie tej ulgi podatkowej to forma pomocy państwa dla osób z niepełnosprawnościami, tworząca warunki ułatwiające im wykonywanie czynności życiowych.

¹ Dz.U. z 2024 r., poz. 226 ze zm. – dalej: u.p.d.o.f.

Ustanowienie i stosowanie tej ulgi podatkowej znajduje uzasadnienie w postanowieniach Konwencji o prawach osób niepełnosprawnych z dnia 13 grudnia 2006 r.², respektujących m.in. zasadę dostępności. Hybrydowy charakter dostępności rozumiany jest jako prawo człowieka będące szczególnym publicznym prawem podmiotowym opartym na zasadzie równości, a także jako rozwijające się prawo podstawowe w ujęciu obiektywnym³. Istotą zasady dostępności jest umożliwienie osobom z niepełnosprawnościami niezależnego życia i pełnego udziału we wszystkich jego sferach, w tym poprzez równy dostęp do środków transportu. Zgodnie z art. 20 k.p.o.n. państwa, które ratyfikowały konwencję, obowiązane są podejmować skuteczne środki w celu umożliwienia osobom z niepełnosprawnościami mobilności osobistej i optymalnej samodzielności w tym zakresie. Działania państwa powinny m.in. polegać na ułatwianiu takim osobom mobilności w sposób i w czasie przez nie wybranym oraz po przystępnej cenie, a także dostępu do wysokiej jakości przedmiotów ułatwiających poruszanie się.

Przepis art. 26 ust. 7a u.p.d.o.f. obowiązuje od 1 stycznia 2001 r., a jego wprowadzenie do ustawy uzasadniono potrzebą wyznaczenia jednoznacznych granic przedmiotowych ogólnie sformułowanej w art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. kategorii wydatków ponoszonych przez podatnika na cele rehabilitacyjne oraz wydatków związanych z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych przez osoby z niepełnosprawnościami⁴. Od ponad 20 lat wielokrotnie przywoływano art. 26 ust. 7a pkt 2 u.p.d.o.f. w orzecznictwie sądów oraz w urzędowych interpretacjach przepisów prawa podatkowego. Jego stosowanie sprawia jednak wiele problemów zarówno podatnikom, jak i organom podatkowym.

Celem artykułu jest szczegółowa analiza i ocena obowiązującego ustawodawstwa dotyczącego stosowania ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych, uprawniającej podatników do odliczania wydatków poniesionych na przystosowanie pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności. W opracowaniu sformułowano tezę, że genezy i uzasadnienia potrzeby stosowania ulg podatkowych adresowanych do osób z niepełnosprawnościami należy poszukiwać w przepisach Konstytucji

² Dz.U. z 2012 r., poz. 1169, sprostowanie Dz.U. z 2018 r., poz. 1217 – dalej: k.p.o.n.

³ H. Markiewicz-Hoyda, *Prawna analiza koncepcji dostępności (accessibility)*, „Państwo i Prawo” 2022, z. 3, s. 121.

⁴ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, druk nr 1955 Sejmu RP III kadencji, s. 9.

Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁵ Ustawodawca zachowuje natomiast swobodę w obszarze konstruowania szczegółowych rozwiązań prawnych. Z uwagi na wieloaspektowy charakter tej ulgi potwierdzenie uprawnień podatnika do jej wykorzystywania wymaga kompleksowej interpretacji przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów innych ustaw. Wyłącznie taki sposób ich eksplikacji umożliwia ustalenie podmiotowych, przedmiotowych, czasowych i wartościowych granic tej ulgi podatkowej. W toku badań zastosowano metodę dogmatycznoprawną oraz uzupełniająco metodę analityczną w celu zobrazowania konkretnych problemów wynikających z praktyki stosowania przepisów regulujących tę ulgę podatkową. Oceny i wnioski końcowe nawiązują nie tylko do aktualnie obowiązującego stanu prawnego (wnioski *de lege lata*), ale także do ewentualnych kolejnych jego zmian, zmierzających do poprawy jakości unormowań (postulaty *de lege ferenda*).

2. KONSTITUCYJNE PODSTAWY ULG PODATKOWYCH Z TYTUŁU WYDATKÓW NA REHABILITACJĘ SPOŁECZNĄ I ZAWODOWĄ OSÓB Z NIEPEŁNOSPRAWNOŚCIAMI

Ulgi podatkowe są wyjątkiem od zasad powszechności⁶ i równości opodatkowania⁷. Państwo, dysponując władztwem podatkowym, może realizować swoje zadania poprzez wspieranie określonych działalności lub kategorii podmiotów i w tym celu wykorzystywać różne formy ich dofinansowania. Mogą to być m.in. ulgi i zwolnienia podatkowe skutkujące zmniejszeniem ciężaru podatkowego⁸. Mogą one być wykorzystywane do realizacji celów społecznych i gospodarczych wyrażających wartości chronione konstytucyjnie⁹.

Według art. 69 Konstytucji RP osobom niepełnosprawnym władze publiczne udzielają, zgodnie z ustawą, pomocy w zabezpieczaniu egzystencji,

⁵ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

⁶ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 42; A. Barwaniec, *Kilka uwag o istocie zasady sprawiedliwości podatkowej*, „Studia Prawnicze i Administracyjne” 2017, nr 2, s. 6.

⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Krakowie z dnia 29 marca 2021 r., sygn. I SA/Kr 708/20, LEX nr 3195444.

⁸ W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 28.

⁹ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego – aspekt materialny*, Warszawa 2003, s. 79; R. Mastalski, *Wnioskowania prawnicze w procesie stosowania prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 12, s. 9.

przysposobieniu do pracy oraz komunikacji społecznej. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (TK) przepis ten uznano za normę programową statuującą zadania państwa i wyznaczającą ustawodawcy obowiązek stworzenia rozwiązań zapewniających efektywne wsparcie osób z niepełnosprawnościami w różnych dziedzinach życia społecznego¹⁰. W art. 69 Konstytucji RP odsyła się do ustawy zarówno w zakresie poziomu zaspokajania potrzeb takich osób, jak i przedmiotu jego regulacji. Ustrojodawca bezpośrednio nie ustala określonego poziomu świadczeń, ich form, konkretnego zakresu czy trybu ich uzyskiwania, ale pozostawia ustawodawcy swobodę wyboru środków służących realizacji celów wymienionych w tym przepisie¹¹.

Ocenia się, że art. 69 Konstytucji RP jest emanacją ustrojodawcy do tworzenia przez ustawodawcę warunków umożliwiających osobom z niepełnosprawnościami udział w życiu zawodowym i społecznym¹². Ustrojodawca wskazuje władzy publicznej określony cel działania oraz dobro podlegające ochronie w procedurze stanowienia norm. Przepis ten ma charakter normy programowej (zasady polityki państwa¹³), a więc nie wskazuje wyraźnie i bezwarunkowo, jak należy zrealizować wyznaczony cel. Wyboru środków jego realizacji dokonuje ustawodawca i mogą to być m.in. zwolnienia oraz ulgi podatkowe¹⁴.

W art. 69 Konstytucji RP nałożono na państwo obowiązek odrębnego potraktowania osób z niepełnosprawnościami, tzn. stworzenia dla nich regulacji szczególnej. Regulacje ustawowe muszą być wykonalne i dostosowane do możliwości finansowych państwa i nie mogą abstrahować od aktualnego poziomu życia ogółu obywateli¹⁵. Aktem prawnym regulującym kompleksowo kwestie organizacyjne i finansowe związane z rehabilitacją

¹⁰ M. Florczak-Wątor, *Komentarz do art. 69, [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, Warszawa 2023, s. 254.

¹¹ Wyroki TK: z dnia 16 marca 1999 r., sygn. K 35/98, OTK 1999, nr 3, poz. 37; z dnia 19 kwietnia 2011 r., sygn. P 41/09, OTK-A 2011, nr 3, poz. 25; z dnia 20 grudnia 2012 r., sygn. K 28/11, OTK-A 2012, nr 11, poz. 137.

¹² K. Ślęzak, *Komentarz do art. 69, [w:] Konstytucja RP. T. I. Komentarz do art. 1-86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 1570.

¹³ L. Garlicki, M. Derlatka, *Komentarz do art. 69, [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, t. II*, red. L. Garlicki, M. Zubik, Warszawa 2016, s. 741.

¹⁴ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 70.

¹⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 23 marca 2017 r., sygn. I OSK 2743/15, LEX nr 2283805.

osób z niepełnosprawnościami jest ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych¹⁶. W ustawach podatkowych zawarto unormowania wspierające główne mechanizmy finansowania potrzeb osób z niepełnosprawnościami. Są to m.in. ulgi podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych, uprawniające do odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków przeznaczonych na cele rehabilitacji osób z niepełnosprawnościami.

Ulgi podatkowe prowadzą do zróżnicowania rozkładu ciężaru podatkowego, dostosowując go do indywidualnej sytuacji podatnika¹⁷. Często ulgi podatkowe mają uzasadnienie społeczne lub gospodarcze, a ich celem jest wyrównywanie szans podatników. W ten sposób odstępuje się od formalnej równości i powszechności w opodatkowaniu na rzecz osiągnięcia równości w szerszym wymiarze, obejmując ochroną ważniejsze wartości¹⁸. W doktrynie wyrażono krytyczną ocenę dotyczącą uznawania równości w opodatkowaniu za indikator sprawiedliwości systemu podatkowego. Afirmacja takiego stanowiska nie uwzględnia odmiennego wysiłku poszczególnych podatników osiągających takie same dochody, a także różnego poziomu ich potrzeb, których zaspokojenie jest niezbędne z punktu widzenia egzystencji¹⁹. Realność ulgi podatkowej należy łączyć ze skutkiem zastosowania określonej jej postaci (zwolnienia, odliczenia, obniżenia, zmniejszenia). W rezultacie następuje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku. Beneficjentem tego efektu będzie określony podmiot na mocy szczegółowych przepisów prawa podatkowego²⁰.

3. PODMIOTOWE GRANICE ULGI PODATKOWEJ Z TYTUŁU WYDATKÓW PONOSZONYCH NA PRYZSTOSOWANIE POJAZDÓW MECHANICZNYCH DO POTRZEB WYNIKAJĄCYCH Z NIEPEŁNOSPRAWNOŚCI

Ulga z tytułu wydatków na cele rehabilitacyjne oraz wydatków na ułatwienie wykonywania czynności życiowych przez osoby z niepełnosprawnościami jest instrumentem personalizacji obciążeń dochodów osób

¹⁶ Dz.U. z 2024 r., poz. 44 – dalej: u.r.z.s.

¹⁷ W. Morawski, *Ulgi i zwolnienia podatkowe*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 258.

¹⁸ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, red. *idem*, Toruń 2009, s. 449.

¹⁹ *Idem*, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 220.

²⁰ P. Kobyłski, *Problematyka ulg podatkowych. Założenia i efekty przyjęcia Polskiego Ładu 2.0*, „*Annales UMCS – Sectio G*” 2023, vol. LXX, nr 1, s. 138–139.

fizycznych²¹. Personalizacja racjonalizuje politykę podatkową i determinuje kształt rozwiązań podatkowoprawnych służących ochronie podatników przed nadmiernym i nieadekwatnym do ich możliwości płatniczych obciążeniem dochodów²². W piśmiennictwie ten rodzaj ulgi kwalifikuje się do kategorii ulg związanych z egzystencją podatnika²³.

Granice podmiotowe ulgi podatkowej z tytułu wydatków ponoszonych na przystosowanie pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności wyznaczono w art. 26 ust. 1 pkt 6 oraz ust. 7e w związku z art. 26 ust. 7a pkt 2 u.p.d.o.f. Prawo do zmniejszenia podstawy opodatkowania przysługuje podatnikowi posiadającemu status osoby z niepełnosprawnością lub podatnikowi, na którego utrzymaniu jest taka osoba. Użyte w art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. pojęcie „podatnik” musi być postrzegane przez pryzmat umiejscowienia tego przepisu w tekście ustawy podatkowej. Oznacza to, że odliczenia takich wydatków może dokonać podatnik, którego dochody są opodatkowane według skali podatkowej ustalonej w art. 27 u.p.d.o.f. Uprawnienie to nie przysługuje w przypadku opodatkowania dochodów podatnika według zasad uregulowanych w art. 29–30g u.p.d.o.f., tzn. dochodów opodatkowanych ryczałtowo, np. z wygranych w grach i konkursach, z kapitałów pieniężnych lub z pozarolniczej działalności gospodarczej, obciążonych 19-procentową stawką proporcjonalną. Odliczenia omawianych wydatków nie można również dokonywać od dochodów zwolnionych z opodatkowania na podstawie art. 21, 52, 52a oraz 52c u.p.d.o.f.

Warunki, których spełnienie oznacza pozostawanie danej osoby z niepełnosprawnością na utrzymaniu podatnika, określono w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. Wymaga się, aby na utrzymaniu podatnika w roku podatkowym pozostawała osoba (lub osoby) z niepełnosprawnością, będąca w stosunku do podatnika lub jego małżonka zaliczaną do pierwszej grupy podatkowej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od

²¹ R. Zieliński, *Personalizacja w systemie obciążeń dochodów osób fizycznych w Polsce*, Warszawa 2019, s. 130; *idem*, *Instrumenty personalizacji podatkowej w konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych*, „Annales UMCS – Sectio H” 2016, nr 1, s. 708.

²² P. Pomorski, *Personalizacja podatków samorządowych*, [w:] *Pobór podatków samorządowych*, red. A. Krukowski, Lublin 2011, s. 35.

²³ A. Dasiewicz, *Prawo podatkowe a filantropia w biznesie*, „Kwartalnik Trzeci Sektor” 2021, nr 1, s. 75; P. Sławińska, *Wpływ ulg podatkowych na pogłębienie nierówności społecznych w Polsce*, „Prace Naukowe UE we Wrocławiu” 2013, nr 297, s. 284.

spadków i darowizn²⁴ lub dzieckiem obcym przyjętym na wychowanie przez podatnika lub jego małżonka. Pierwszą grupę podatkową według tej ustawy tworzą: małżonek, zstępni, wstępni, pasierb, pasierbica, zięć, synowa, rodzeństwo, ojczym, macocha i teściowie. Za rodziców uważa się również przysposabiających, a za zstępnych także przysposobionych i ich zstępnych. Ponadto status zstępnych przysługuje osobom, które przebywają lub przebywały w rodzinie zastępczej, w rodzinnym domu dziecka, w placówce opiekuńczo-wychowawczej lub w regionalnej placówce opiekuńczo-terapeutycznej²⁵, a także osobom tworzącym rodzinę zastępczą, prowadzącym rodzinny dom dziecka lub pracującym z dziećmi w placówce opiekuńczo-wychowawczej bądź w regionalnej placówce opiekuńczo-terapeutycznej. Wyliczenie to jest wyczerpujące, a więc osoba spoza tego katalogu nie może być uznana za pozostającą na utrzymaniu podatnika, nawet gdy faktycznie znajduje się w takiej sytuacji i jest osobą z niepełnosprawnością.

Kolejny warunek dotyczy wielokrotnie zmienianego limitu dochodu osoby z niepełnosprawnością pozostającej na utrzymaniu podatnika. Od 1 stycznia 2001 r. do 31 grudnia 2002 r. limit dochodów stanowił dwunastokrotność kwoty najniższego miesięcznego wynagrodzenia za pracę według stanu za grudzień roku poprzedzającego rok podatkowy. Od 1 stycznia 2003 r. bezpośrednio w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. ustalono ten limit na poziomie 9120 zł (w 2003 r. kwota minimalnego miesięcznego wynagrodzenia za pracę wynosiła 800 zł, a więc przyjęty limit był niższy od dwunastokrotności tego wynagrodzenia o 5%).

Do 2017 r. ustalony w ten sposób limit dochodów nie był podwyższany, natomiast systematycznie zwiększała się kwota minimalnego miesięcznego wynagrodzenia za pracę (w 2004 r. wynosiła 824 zł, w 2005 r. wzrosła do poziomu 849 zł, w 2006 r. do 899 zł, w 2007 r. do 936 zł, w 2008 r. do 1126 zł, w 2009 r. do 1276 zł, w 2010 r. do 1317 zł, w 2011 r. do 1386 zł, w 2012 r. do 1500 zł, w 2013 r. do 1600 zł, w 2014 r. do 1680 zł, w 2015 r. do 1750 zł, w 2016 r. do 1850 zł, w 2017 r. do 2000 zł). Uwzględniając pierwotne kryterium ustalania tego limitu dochodów, można stwierdzić, że od 1 stycznia 2003 r. do 31 grudnia 2017 r. pogłębiała się niekorzystna relacja między kwotą limitu ustaloną w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. a dwunastokrotnością minimalnego miesięcznego wynagrodzenia za pracę (w 2017 r.

²⁴ Dz.U. z 2024 r., poz. 596.

²⁵ Por. ustawę z dnia 9 czerwca 2011 r. o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej (Dz.U. z 2024 r., poz. 177 ze zm.).

ustawowy limit dochodów osoby z niepełnosprawnością pozostającej na utrzymaniu podatnika kształtował się na poziomie tylko 38% w porównaniu do pierwotnego wskaźnika).

Od 1 stycznia 2018 r. omawiany limit podwyższono do kwoty 10 080 zł i jednocześnie wyłączono z niego alimenty na rzecz dzieci (w 2018 r. minimalne miesięczne wynagrodzenie za pracę wynosiło 2010 zł, a więc relacja tego limitu dochodów do wskaźnika dwunastokrotności minimalnego miesięcznego wynagrodzenia stanowiła 40%). Po nowelizacji art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. Trybunał Konstytucyjny badał ten problem, ale w odniesieniu do stanu prawnego wcześniej obowiązującego, i uznał, że „wliczanie alimentów otrzymywanych przez niepełnosprawne dziecko od rodzica do omawianego limitu dochodów było niezgodne z art. 71 ust. 1 zdanie drugie w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP”. Z uwagi na charakter prawa wywodzonego z art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji RP i fakt, że jego konkretną postać ustala ustawa, można go dochodzić jedynie w granicach określonych w ustawie. Według TK ustawodawca nie jest konstytucyjnie zobowiązany, aby rodzinom w trudnej sytuacji materialnej lub społecznej zapewnić pomoc przez rozwiązanie podatkowe w postaci określonej ulgi. Jeżeli ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie tego rodzaju instytucji, to powinien ją ukształtować z poszanowaniem zasad i wartości konstytucyjnych, w tym przestrzegając wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP zasady równości²⁶.

Efektem nowelizacji tego przepisu, dokonanej w połowie 2018 r., była rezygnacja z ustalania konkretnego limitu kwotowego dochodów. Powrócono do pierwotnej koncepcji, opartej na wielokrotności określonej kwoty bazowej, ale w tym przypadku nie było to minimalne miesięczne wynagrodzenie za pracę, lecz kwota renty socjalnej²⁷, której dwunastokrotność wyznacza limit rocznych dochodów osoby z niepełnosprawnościami pozostającej na utrzymaniu podatnika²⁸. Ponadto ustalono, że do dochodów takiej osoby nie zaliczano zasiłku pielęgnacyjnego. Znowelizowany przepis stosowano z mocą wsteczną, tzn. do dochodów uzyskanych od 1 stycznia 2017 r. Po kolejnej nowelizacji art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., dokonanej od 1 października 2019 r., do dochodów ww. osoby nie zaliczano świadczenia

²⁶ Wyrok TK z dnia 3 kwietnia 2019 r., sygn. SK 13/16, LEX nr 2639964.

²⁷ Ustawa z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej (Dz.U. z 2023 r., poz. 2194).

²⁸ Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o zmianie ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1076).

uzupełniającego otrzymywanego przez osobę niezdolną do samodzielnej egzystencji. Efektem nowelizacji tego przepisu, dokonanej od 1 stycznia 2022 r., było niezaliczanie do omawianego limitu dodatkowego rocznego świadczenia pieniężnego dla emerytów i rencistów.

Od 1 czerwca 2018 r. rentę socjalną podwyższono do kwoty 1029,80 zł brutto, od 1 marca 2019 r. do poziomu 1100 zł, natomiast od 1 marca 2020 r. do kwoty 1200 zł. Od 1 marca 2021 r. zwiększono rentę socjalną do kwoty 1250,88 zł. Od 1 marca 2022 r. jej wysokość wynosiła 1338,44 zł, a od 1 marca 2023 r. była to kwota 1588,44 zł. Zwaloryzowana od 1 marca 2024 r. miesięczna kwota renty socjalnej wynosi 1780,96 zł. Przyjęcie kwoty bazowej w mechanizmie ustalania omawianego limitu dochodów umożliwia jego okresowe waloryzowanie, co jest zasadniczo rozwiązaniem korzystnym z punktu widzenia uprawnień osoby z niepełnosprawnością pozostającej na utrzymaniu podatnika. Prawo do stosowania tej ulgi podatkowej przysługiwało podatnikowi, jeżeli dochody osoby z niepełnosprawnością pozostającej na jego utrzymaniu nie przekraczały w 2021 r. kwoty 15 010,56 zł (w 2022 r. limit ten wynosił 16 061,28 zł, natomiast w 2023 r. limit wzrósł do 19 061,28 zł). Za rok 2024 r. ustalany w ten sposób limit zwiększono do poziomu 21 371,52 zł.

Do końca 2017 r. w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. stosowano ogólne wyrażenie „dochody osób niepełnosprawnych”, które budziło wątpliwości interpretacyjne. Słuszny jest pogląd NSA, że do 31 grudnia 2017 r. ustawodawca nie ustalał żadnych ograniczeń dotyczących źródeł dochodu uzyskanego przez osobę z niepełnosprawnością, a więc nie wykluczył np. alimentów z zakresu tych dochodów. Określając ten limit w kwocie 9120 zł, ustawodawca w tamtym okresie nie użył wyrażenia „dochód podlegający opodatkowaniu”, nie ograniczył sposobu jego opodatkowania ani nie wyłączył z jego zakresu dochodów wolnych od podatku dochodowego. Wobec tego do ustalenia jego wysokości należało przyjmować wszystkie dochody osiągnięte przez osobę z niepełnosprawnością²⁹.

Nowelizując wielokrotnie art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., z zakresu dochodu osoby z niepełnosprawnością będącej na utrzymaniu podatnika wyłączono następujące rodzaje dochodów:

²⁹ Wyroki NSA: z dnia 9 lipca 2013 r., sygn. II FSK 2258/11, LEX nr 1330583; z dnia 20 sierpnia 2015 r., sygn. II FSK 979/14, LEX nr 1783205; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 5 lutego 2015 r., sygn. I SA/Sz 1019/14, LEX nr 1650460.

- 1) alimenty na rzecz dzieci wymienionych w art. 6 ust. 4c oraz art. 6 ust. 4e u.p.d.o.f., tzn. małoletnich lub bez względu na ich wiek (otrzymujących zasiłek lub dodatek pielęgnacyjny bądź rentę socjalną), pełnoletnich do ukończenia 25. roku życia, uczących się w szkołach wymienionych w krajowych lub zagranicznych przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe;
- 2) świadczenie uzupełniające otrzymywane na podstawie ustawy z dnia 31 lipca 2019 r. o świadczeniu uzupełniającym dla osób niezdolnych do samodzielnej egzystencji³⁰ i zwolnione z podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 100a u.p.d.o.f.;
- 3) dodatek energetyczny³¹, dodatek osłonowy³², dodatek węglowy³³, dodatek dla gospodarstw domowych i innych podmiotów w tytułu wykorzystywania niektórych źródeł ciepła³⁴, dodatek elektryczny³⁵, kwotę refundacji dla odbiorcy paliw gazowych w gospodarstwie domowym³⁶;
- 4) zasiłek pielęgnacyjny przyznawany zgodnie z ustawą z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych³⁷ w celu częściowego pokrycia wydatków wynikających z konieczności zapewnienia opieki i pomocy innej osoby w związku z niezdolnością do samodzielnej egzystencji;

³⁰ Dz.U. z 2024 r., poz. 256.

³¹ Wypłacany zgodnie z ustawą z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (Dz.U. z 2024 r., poz. 266) dla odbiorcy wrażliwego energii elektrycznej, tzn. osoby, której przyznano dodatek mieszkaniowy, będącej stroną umowy kompleksowej lub umowy sprzedaży energii elektrycznej zawartej z przedsiębiorstwem energetycznym i zamieszkującej w miejscu dostarczania energii elektrycznej.

³² Wypłacany zgodnie z ustawą z dnia 17 grudnia 2021 r. o dodatku osłonowym (Dz.U. z 2023 r., poz. 759 ze zm.).

³³ Wypłacany zgodnie z ustawą z dnia 5 sierpnia 2022 r. o dodatku węglowym (Dz.U. z 2023 r., poz. 1630).

³⁴ Wypłacany zgodnie z ustawą z dnia 15 września 2022 r. o szczególnych rozwiązaniach w zakresie niektórych źródeł ciepła w związku z sytuacją na rynku paliw (Dz.U. z 2024 r., poz. 340 ze zm.).

³⁵ Wypłacany zgodnie z ustawą z dnia 7 października 2022 r. o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców energii elektrycznej w 2023 roku oraz w 2024 roku w związku z sytuacją na rynku energii elektrycznej (Dz.U. z 2023 r., poz. 1704 ze zm.).

³⁶ Przysługującej na podstawie ustawy z dnia 15 grudnia 2022 r. o szczególnej ochronie niektórych odbiorców paliw gazowych w 2023 r. oraz w 2024 r. w związku z sytuacją na rynku gazu (Dz.U. z 2024 r., poz. 303 ze zm.).

³⁷ Dz.U. z 2024 r., poz. 323.

5) dodatkowe roczne świadczenie pieniężne wypłacane dla emerytów i rencistów³⁸.

W art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. wyczerpująco wymieniono rodzaje świadczeń wyłączonych z zakresu dochodów osoby z niepełnosprawnością pozostającej na utrzymaniu podatnika, a więc inne rodzaje jej dochodów należy uwzględniać w tym limicie kwotowym. Dochody, których nie wyłączono z tego limitu, w tym zwolnione z podatku (np. zapomogi, stypendia, nagrody wypłacane przez Polski Komitet Paraolimpijski za uzyskanie wyników na igrzyskach paraolimpijskich, nagrody wypłacane przez Polski Związek Sportu Nieśłyszących za uzyskanie wyników na igrzyskach głuchych), należy uwzględniać w tym pułapie kwotowym. Trzeba podkreślić, że omawiany limit odnosi się wyłącznie do dochodu osiągniętego przez osobę z niepełnosprawnością, a nie do łącznego dochodu tej osoby i jej małżonka, z którym pozostaje ona w małżeńskiej wspólności majątkowej³⁹.

Konkludując, z art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. wynika, że muszą być łącznie spełnione warunki w nim określone, uzasadniające stan pozostawania na utrzymaniu podatnika danej osoby z niepełnosprawnościami⁴⁰. W odniesieniu natomiast do samego podatnika będącego osobą z niepełnosprawnością lub utrzymującego osobę o takim statusie nie ustalono żadnych kwotowych limitów dochodów warunkujących zastosowanie tej ulgi podatkowej.

4. ZAKRES PRZEDMIOTOWY ULGI PODATKOWEJ Z TYTUŁU WYDATKÓW DOKONANYCH NA PRZYSTOSOWANIE POJAZDÓW MECHANICZNYCH DO POTRZEB WYNIKAJĄCYCH Z NIEPEŁNOSPRAWNOŚCI

Wyznaczenie przedmiotowego zakresu omawianej ulgi podatkowej wymaga szczegółowej analizy wyrażen zastosowanych w art. 26 ust. 7a pkt 2 u.p.d.o.f. Punktem wyjścia jest pojęcie „pojazd mechaniczny”, którego nie zdefiniowano w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

³⁸ Ustawa z dnia 9 stycznia 2020 r. o dodatkowym rocznym świadczeniu pieniężnym dla emerytów i rencistów (Dz.U. poz. 2575 ze zm.) oraz ustawa z dnia 26 maja 2023 r. o kolejnym dodatkowym rocznym świadczeniu pieniężnym dla emerytów i rencistów (Dz.U. poz. 1407).

³⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 kwietnia 2010 r., sygn. VII SA/Wa 840/09, LEX nr 620245.

⁴⁰ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 10 maja 2018 r., sygn. I SA/Go 68/18, LEX nr 2498868.

W ustawie z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym⁴¹ stosowane jest określenie „pojazd”, rozumiane jako środek transportu przeznaczony do poruszania się po drodze oraz maszyna lub urządzenie do tego przystosowane, z wyjątkiem urządzenia wspomagającego ruch. Definicję pojazdu stworzono na potrzeby ruchu drogowego i posłużono się kryterium „przystosowania do poruszania się” oraz zbliżonym kryterium „przeznaczenia do poruszania się”⁴². W przepisach tej ustawy określono różne kategorie pojazdów (np. silnikowego, samochodowego, wolnobieżnego, członowego, nienormatywnego, specjalnego, używanego do celów specjalnych, zabytkowego). Nie są to synonimy określenia „pojazd mechaniczny”, ponieważ zakresy ich definicji są węższe w porównaniu do pojęcia „pojazd mechaniczny”⁴³.

W art. 2 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 22 maja 2003 r. o ubezpieczeniach obowiązkowych, Ubezpieczeniowym Funduszu Gwarancyjnym i Polskim Biurze Ubezpieczycieli Komunikacyjnych⁴⁴ zdefiniowano pojęcie „pojazd mechaniczny”, którym jest:

- 1) pojazd samochodowy, ciągnik rolniczy, motorower i przyczepa, określone w ustawie – Prawo o ruchu drogowym,
- 2) pojazd wolnobieżny określony w ustawie – Prawo o ruchu drogowym, z wyłączeniem pojazdów wolnobieżnych należących do rolników posiadających gospodarstwo rolne i użytkowanych w związku z posiadaniem tego gospodarstwa.

Ulgi podatkowej z tytułu wydatków na przystosowanie pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności nie można ograniczać do określonego rodzaju pojazdu mechanicznego, np. samochodu lub motoroweru. W związku z odesłaniem do ustawy – Prawo o ruchu drogowym poszczególne rodzaje pojazdów, zaliczone do zbiorczej kategorii „pojazdy mechaniczne”, należy określać w sposób ustalony w tej ustawie. Według art. 2 pkt 33 u.p.r.d. pojazdem samochodowym jest pojazd silnikowy, którego konstrukcja umożliwia jazdę z prędkością przekraczającą 25 km/godz., ale określenie to nie dotyczy ciągnika rolniczego. W myśl art. 2 pkt 44 u.p.r.d. ciągnikiem rolniczym jest pojazd silnikowy, którego

⁴¹ Dz.U. z 2023 r., poz. 1047 ze zm. – dalej: u.p.r.d.

⁴² M. Starzyk, *Definicja pojazdu i pojazdu mechanicznego – rozważania i uwagi*, „Studenckie Zeszyty Naukowe UMCS” 2014, nr 24, s. 97.

⁴³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 grudnia 2020 r., sygn. IV SA/Wa 1870/20, LEX nr 3149915.

⁴⁴ Dz.U. z 2023 r., poz. 2500.

konstrukcja umożliwia rozwijanie prędkości nie mniejszej niż 6 km/godz., skonstruowany do używania łącznie ze sprzętem do prac rolnych, leśnych lub ogrodnich. Ciągnik może być także przystosowany do ciągnięcia przyczep oraz do prac ziemnych. Motorowerem według art. 2 pkt 46 u.p.r.d. jest pojazd dwukołowy lub trójkołowy z silnikiem spalinowym o pojemności skokowej do 50 cm³ lub z silnikiem elektrycznym o mocy do 4 kW, którego konstrukcja ogranicza prędkość jazdy do 45 km/godz. Według art. 2 pkt 50 oraz 51 u.p.r.d. przyczepą jest pojazd bez silnika, przystosowany do łączenia go z innym pojazdem (dopuszczalna masa całkowita tzw. przyczepy lekkiej nie przekracza 750 kg). Pojazdem wolnobieżnym, zgodnie z art. 2 pkt 34 u.p.r.d., jest pojazd silnikowy, którego konstrukcja ogranicza prędkość jazdy do 25 km/godz., z wyłączeniem ciągnika rolniczego. Wśród „pojazdów mechanicznych” nie wymieniono motocykla, ale zgodnie z art. 2 pkt 45 u.p.r.d. jest on pojazdem samochodowym dwukołowym albo dwukołowym z bocznym wózkiem, albo trójkołowym o symetrycznym rozmieszczeniu kół. W katalogu pojazdów mechanicznych powinien być także uwzględniany czterokołowiec w rozumieniu art. 2 pkt 42b oraz pkt 42c u.p.r.d., a więc pojazd samochodowy przeznaczony do przewozu osób lub ładunków (z wyłączeniem samochodu osobowego, ciężarowego i motocykla), którego masa własna nie przekracza 550 kg (w przypadku przewozu rzeczy) lub 400 kg (w przypadku przewozu osób). Szczególnym jego rodzajem jest czterokołowiec lekki, tzn. pojazd, którego masa własna nie przekracza 350 kg i konstrukcja ogranicza prędkość jazdy do 45 km/godz. Można zgodzić się z oceną sądu, że pomimo upowszechnienia silników elektrycznych, do kategorii „pojazdy mechaniczne” nie powinno się zaliczać takich, które mogą być użytkowane z wykorzystaniem siły mięśni lub silnika, ale z uwagi na rodzaj użytego napędu o niewielkiej mocy (np. hulajnogi elektryczne) są to pojazdy tradycyjnie uważane za niemechaniczne⁴⁵.

Reasumując, pojazdy mające cechy umożliwiające ich zakwalifikowanie do kategorii „pojazdy mechaniczne” mogą być przystosowywane do potrzeb wynikających z niepełnosprawności. Wydatki poniesione w tym celu, po spełnieniu innych warunków, mogą być uwzględniane w odliczeniach od dochodu osoby z niepełnosprawnością lub od dochodu podatnika, na którego utrzymaniu znajduje się taka osoba. Ustawodawca nie ogranicza potrzeb osób z niepełnosprawnościami, a więc mogą one być związane z ich

⁴⁵ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 lutego 2023 r., sygn. III KK 13/22, LEX nr 3521906.

osobistą aktywnością, z wykonywaną pracą zawodową lub działalnością gospodarczą. Argumentami uzasadniającymi ten wniosek są postanowienia art. 7 ust. 1, art. 8 ust. 1 oraz art. 8 ust. 2 pkt 5 u.r.z.s. We wskazanych wyżej przepisach ustawy przyjęto, że rehabilitacja osób z niepełnosprawnościami to zespół działań, zwłaszcza organizacyjnych, leczniczych, psychologicznych, technicznych, szkoleniowych, edukacyjnych i społecznych, zmierzających do osiągnięcia, przy aktywnym uczestnictwie tych osób, możliwie najwyższego poziomu ich funkcjonowania, jakości życia i integracji społecznej. Celem rehabilitacji zawodowej jest ułatwienie takiej osobie uzyskania i utrzymania odpowiedniego zatrudnienia i awansu zawodowego przez umożliwienie jej korzystania z poradnictwa zawodowego, szkolenia zawodowego i pośrednictwa pracy. Do jego realizacji niezbędne jest m.in. określenie środków technicznych umożliwiających lub ułatwiających wykonywanie pracy, a w razie potrzeby – przedmiotów ortopedycznych, środków pomocniczych, sprzętu rehabilitacyjnego itp. Ustawową definicję rehabilitacji osób z niepełnosprawnościami należy uwzględniać przy dokonywaniu wykładni art. 26 ust. 7a u.p.d.o.f., ustalającego katalog wydatków uprawniających do omawianej ulgi podatkowej⁴⁶.

5. WYDATKI UZASADNIAJĄCE PRAWO DO ULGI PODATKOWEJ Z TYTUŁU PRZYSTOSOWANIA POJAZDU DO POTRZEB WYNIKAJĄCYCH Z NIEPEŁNOSPRAWNOŚCI

Użyte w art. 26 ust. 7a pkt 2 u.p.d.o.f. wyrażenie „przystosowanie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności” ma istotny wpływ na kwalifikację określonych wydatków uprawniających do omawianej ulgi podatkowej. W związku z tym podatnik w celu odliczenia od dochodu poniesionych wydatków powinien wykazać ich niezbędność dla osoby z niepełnosprawnością⁴⁷. Przystosowania pojazdu mechanicznego należy dokonać w okresie jego posiadania przez podatnika zamierzającego skorzystać z tej ulgi. Ustawowy zwrot „przystosowanie pojazdu mechanicznego” może być rozumiany jako przerobienie lub dostosowanie już istniejącego pojazdu do potrzeb

⁴⁶ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 stycznia 2018 r., sygn. I SA/Kr 1240/17, LEX nr 2448954.

⁴⁷ I. Szczepańska, *Rozwiązania o charakterze prorodzinnym w polskiej konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej*, „Ius Novum” 2013, nr 2, s. 169.

osoby z niepełnosprawnością⁴⁸. Wnosząc *a contrario*, zakupu nowego pojazdu mechanicznego dostosowanego już do takich potrzeb nie można zaliczyć do wydatków określonych w art. 26 ust. 1 pkt 6 w zw. z art. 26 ust. 7a pkt 2 u.p.d.o.f. i w konsekwencji taki wydatek nie może pomniejszyć dochodu podatnika⁴⁹. Stanowisko takie sądy konsekwentnie prezentowały również we wcześniejszym okresie⁵⁰. Sądy jednoznacznie wskazywały na niedopuszczalność doszukiwania się innych intencji ustawodawcy i stwarzania na takiej podstawie norm wykraczających poza literalne brzmienie przepisu. Ulgi podatkowe interpretowano bez dokonywania wykładni rozszerzającej, czyli bez przekraczania językowego znaczenia przepisu ustawy⁵¹.

Wydatkami przeznaczonymi na przystosowanie pojazdu mechanicznego do potrzeb wynikających z niepełnosprawności nie mogą być: nakłady na jego naprawę, zakup części oraz wyposażenia, paliwa, opłaty za garaż, koszty ubezpieczenia, spłaty rat kredytu zaciągniętego na zakup pojazdu⁵². Dopuszczalność odliczenia takich wydatków można jednak rozważyć w kontekście ulgi podatkowej uregulowanej w art. 26 ust. 7a pkt 14 u.p.d.o.f., tzn. poniesionych na używanie wyłącznie samochodu osobowego, stanowiącego własność (współwłasność) osoby niepełnosprawnej lub podatnika mającego na utrzymaniu pełnoletnią osobę niepełnosprawną albo dziecko niepełnosprawne, które nie ukończyło 16. roku życia, ale kwota ulgi podatkowej nie może przekroczyć 2280 zł w roku podatkowym. W tym przypadku jednym z warunków odliczenia wydatków poniesionych na używanie samochodu osobowego jest to, aby osoba z niepełnosprawnością lub

⁴⁸ K. Wojewoda-Buraczyńska, *Ulga rehabilitacyjna jako element inkluzji społecznej*, „Zeszyty Naukowe UP-H w Siedlcach – Seria Administracja i Zarządzanie” 2018, nr 117(44), s. 82.

⁴⁹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 4 marca 2021 r., sygn. I SA/Gl 1342/20, LEX nr 3164333; wyroki NSA: z dnia 30 marca 1994 r., sygn. III SA 1002/93, LEX nr 1688834; z dnia 9 czerwca 1994 r., sygn. SA/Po 284/94, LEX nr 24368; z dnia 6 lipca 1999 r., sygn. I SA/Łd 1228/97, LEX nr 40452.

⁵⁰ Wyroki NSA: z dnia 26 października 1993 r., sygn. SA/Gd 335/93, LEX nr 1688705; z dnia 30 marca 1994 r., sygn. III SA 1002/93, LEX nr 1688834.

⁵¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 grudnia 2019 r., sygn. II SA/Wa 1040/19, LEX nr 3072650; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 4 czerwca 2014 r., sygn. I SA/Sz 1198/13, LEX nr 1481126; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 lutego 2009 r., sygn. I SA/Gd 855/08, LEX nr 483148.

⁵² Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 4 czerwca 2014 r., sygn. I SA/Sz 1462/13, LEX nr 1479052.

osoba mająca na utrzymaniu taką osobę była właścicielem lub współwłaścicielem samochodu⁵³.

Problem właściwej kwalifikacji wydatków jako „ponoszonych w celu przystosowania pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności” był wielokrotnie przedmiotem urzędowych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Stwierdzano w nich jednoznacznie, że w przypadku zakupu pojazdu nie można odliczyć od dochodu kwoty przeznaczonej na jego nabycie, ponieważ nie jest to wydatek poniesiony na jego przystosowanie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności⁵⁴. Uznano, że wydatkiem takim nie będzie również kwota przeznaczona na zakup pojazdu już przystosowanego do korzystania przez osobę z niepełnosprawnością, tzn. wyposażonego w odpowiednie urządzenia⁵⁵. W innej urzędowej interpretacji rower z silnikiem elektrycznym o mocy 2,5 kW oraz o konstrukcji ograniczającej prędkość jazdy do 25 km/godz. zakwalifikowano do kategorii „pojazdy mechaniczne”, ale wydatek na jego zakup nie został uznany za poniesiony w celu przystosowania takiego pojazdu do potrzeb wynikających z niepełnosprawności⁵⁶. Oceniono, że ustawowe wyrażenie „przystosowanie do potrzeb niepełnosprawności” powinno być rozumiane jako dostosowanie pojazdu do niepełnosprawności osoby kierującej tym pojazdem lub korzystającej z tego pojazdu, czyli do charakteru jej niepełnosprawności⁵⁷.

⁵³ Wyrok NSA z dnia 21 września 2020 r., sygn. II FSK 1338/18, LEX nr 3075582.

⁵⁴ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 22 lutego 2022 r., 0112-KDIL2-1.4011.84.2022.2.KF, <https://sip.lex.pl/#/guideline/185187639?directHit=true&directHitQuery=0112-KDIL2-1.4011.84.2022.2.KF> (dostęp: 27.05.2024).

⁵⁵ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 11 lutego 2022 r., 0112-KDIL2-1.4011.1183.2021.2.KF, <https://sip.lex.pl/#/guideline/185187439?directHit=true&directHitQuery=0112-KDIL2-1.4011.1183.2021.2.KF> (dostęp: 27.05.2024); interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 6 lipca 2021 r., 0113-KDIPT2-2.4011.278.2021.2.AKR, <https://sip.lex.pl/#/guideline/185159931?directHit=true&directHitQuery=0113-KDIPT2-2.4011.278.2021.2.AKR> (dostęp: 27.05.2024).

⁵⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 29 czerwca 2021 r., 0113-KDIPT2-2.4011.150.2021.2.KR, <https://sip.lex.pl/#/guideline/185155962?directHit=true&directHitQuery=0113-KDIPT2-2.4011.150.2021.2.KR> (dostęp: 27.05.2024).

⁵⁷ Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Szczecinie z dnia 22 czerwca 2006 r., PB-2.35-4150-36/06/P, <https://sip.legalis.pl/document-full.seam?documentId=nfxhizlsfyf tkmbrgaztena&refSource=search> (dostęp: 27.05.2024).

6. WARTOŚCIOWE I CZASOWE GRANICE ULGI PODATKOWEJ Z TYTUŁU WYDATKÓW NA PRZYSTOSOWANIE POJAZDÓW MECHANICZNYCH DO POTRZEB WYNIKAJĄCYCH Z NIEPEŁNOSPRAWNOŚCI

Zgodnie z art. 26 ust. 7b u.p.d.o.f. wydatki na przystosowanie pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności są odliczane od dochodu, jeżeli ich nie sfinansowano (dofinansowano) z zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych, zakładowego funduszu aktywności, Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych lub Narodowego Funduszu Zdrowia, zakładowego funduszu świadczeń socjalnych albo nie zostały zwrócone podatnikowi w żadnej formie. Jeżeli takie wydatki częściowo sfinansowano z tych funduszy, to odliczyć można różnicę pomiędzy poniesionymi wydatkami a kwotą dofinansowaną z tych funduszy lub zwróconą w jakiegokolwiek formie. W cytowanym przepisie ustalono regułę dopuszczającą odliczenie od dochodu tylko tych wydatków, których ekonomiczny ciężar ponosi podatnik, natomiast wydatki zrefundowane nie podlegają odliczeniu od jego dochodu.

Wydatki dokonane przez podatnika na przystosowanie pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności są odliczane od jego dochodu ustalonego za rok podatkowy, w którym zostały poniesione. Wynika to z art. 26 ust. 1 oraz art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. Jeżeli poniesione w roku podatkowym wydatki są wyższe od kwoty dochodu podatnika, to ich nadwyżki nie można odliczyć od dochodów z lat następnych⁵⁸. Z interpretacji przepisów ustawy podatkowej wynika, że nie ma kwotowego limitu odliczeń wydatków poniesionych przez podatnika na przystosowanie pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności, jak uczyniono to w odniesieniu do niektórych rodzajów wydatków w ramach tzw. ulgi rehabilitacyjnej (np. opłacenie przewodników, utrzymanie psa asystującego, zakup leków, używanie samochodu osobowego). Jedynym ograniczeniem w ich odliczaniu jest wysokość rocznego dochodu podatnika opodatkowanego według skali podatkowej z art. 27 u.p.d.o.f. Oznacza to, że każdy podatnik uprawniony do tej ulgi podatkowej może odliczyć od dochodu wydatki rzeczywiście poniesione na przystosowanie pojazdu mechanicznego do potrzeb wynikających z niepełnosprawności. Ulga podatkowa może być elastycznie dostosowywana do konkretnych sytuacji, w których znajdują się poszczególni podatnicy.

⁵⁸ Z. Ofiarski, *Wydatki na cele rehabilitacyjne a podatek dochodowy od osób fizycznych*, „Praca i Zabezpieczenie Społeczne” 1993, nr 12, s. 69.

W przypadku niskiej kwoty rocznych dochodów podlegających opodatkowaniu podatnik planujący poniesienie wysokich wydatków na przystosowanie pojazdu mechanicznego do potrzeb wynikających z niepełnosprawności może dokonywać takich nakładów sukcesywnie w kilku kolejnych latach. Pojazd mechaniczny może być stopniowo dostosowywany do takich potrzeb podatnika lub osoby z niepełnosprawnością pozostającej na jego utrzymaniu. Po zakończeniu każdego roku będzie uprawniony do odliczeń od dochodu z tytułu wydatków dokonanych w danym roku.

7. FORMALNE UWARUNKOWANIA PRAWA DO ODLICZEŃ OD DOCHODU WYDATKÓW PONIESIONYCH NA PRZYSTOSOWANIE POJAZDU MECHANICZNEGO DO POTRZEB WYNIKAJĄCYCH Z NIEPEŁNOSPRAWNOŚCI

Zgodnie z art. 26 ust. 7 pkt 4 oraz art. 26 ust. 7d u.p.d.o.f. podatnik korzystający z omawianej ulgi podatkowej powinien udokumentować poniesienie wydatków przeznaczonych na przystosowanie pojazdu mechanicznego do potrzeb wynikających z jego niepełnosprawności lub osoby z niepełnosprawnością będącej na jego utrzymaniu. Wysokość poniesionych wydatków powinna wynikać z dokumentu zawierającego w szczególności: dane identyfikujące kupującego (odbiorcę usługi lub towaru) i sprzedającego (towar lub usługę), rodzaj zakupionego towaru lub usługi oraz kwotę zapłaty. W art. 26 ust. 7 pkt 4 u.p.d.o.f. użyto zwrotu „w szczególności”, a więc katalog środków dowodowych w nim wymienionych jest otwarty. Wskazane dowody nie stanowią jedynych, które mogą potwierdzać poniesienie wydatków. Można uprawdopodobnić prawo do ulgi oraz poniesienie wydatków także innymi dowodami⁵⁹. Obowiązek legitymowania się prawnie wymaganym dokumentem to komponent stanu faktycznego ulgi podatkowej, tzn. czynnik kształtujący podatkowy stan faktyczny określony w konkretnej ustawie podatkowej, wpływający na treść zobowiązania podatkowego. Oznacza to, że elementem zachowania podatnika determinującym odliczenie od podstawy opodatkowania jest dokonanie przez niego czynności wskazanej w ustawie podatkowej (tzn. wydatkowanie określonej kwoty na ustalony cel) i posiadanie prawnie wymaganego dokumentu potwierdzającego tę okoliczność⁶⁰. Uprawnienie podatnika do skorzystania z ulgi podatkowej skorelowano

⁵⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 października 2017 r., sygn. III SA/Wa 2697/16, LEX nr 2598954.

⁶⁰ A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Warszawa 2014, s. 169–170.

z jego obowiązkiem wykazania, że spełnia on wszystkie warunki przewidziane przez ustawodawcę do skorzystania z tej ulgi⁶¹.

W art. 26 ust. 7d u.p.d.o.f. przyjęto, że warunkiem odliczenia wydatków dokonanych na przystosowanie pojazdu mechanicznego do potrzeb wynikających z niepełnosprawności jest posiadanie przez osobę, której dotyczy wydatek:

- 1) orzeczenia o zakwalifikowaniu przez organy orzekające do jednego z trzech stopni niepełnosprawności lub
- 2) decyzji przyznającej rentę z tytułu całkowitej lub częściowej niezdolności do pracy, rentę szkoleniową albo rentę socjalną, lub
- 3) orzeczenia o niepełnosprawności osoby, która nie ukończyła 16. roku życia.

Z językowej wykładni tego przepisu wynika, że warunkiem odliczenia wydatku przeznaczonego na cele rehabilitacyjne jest posiadanie przez daną osobę orzeczenia lub decyzji wymienionych w art. 26 ust. 7d u.p.d.o.f. Podatnik ma prawo do ulgi rehabilitacyjnej, jeśli w momencie odliczenia posiada taki dokument, z którego wynika, że w okresie poniesienia wydatku niepełnosprawność istniała⁶². Z tego przepisu nie wynika, że odliczeniu podlegają wydatki poniesione dopiero od daty uzyskania orzeczenia o stopniu niepełnosprawności⁶³.

8. UWAGI KOŃCOWE

W niektórych dokumentach błędnie są przyjmowane założenia o ograniczeniu dotyczącym rodzaju pojazdu, który może podlegać przystosowaniu do potrzeb osoby z niepełnosprawnością. W tym kontekście wskazuje się tylko na samochód osobowy⁶⁴. Pogląd taki nie jest możliwy do zaakceptowania z uwagi na szeroko ujęte przez ustawodawcę cele rehabilitacji osób z niepełnosprawnościami, obejmujące m.in. uzyskanie i utrzymanie odpowiedniego zatrudnienia oraz awansu zawodowego. Wykonywanie takich działań może być związane nie tylko z korzystaniem z samochodów osobowych, ale

⁶¹ Wyrok WSA w Kielcach z dnia 29 czerwca 2017 r., sygn. I SA/Ke 245/17, LEX nr 2336897.

⁶² Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2022 r., sygn. II FSK 848/20, LEX nr 3598543.

⁶³ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 grudnia 2012 r., sygn. I SA/Po 865/12, LEX nr 1233575.

⁶⁴ M. Sochańska-Kawiecka, Z. Kołakowska-Seroczyńska, D. Zielińska, E. Makowska-Belta, P. Ziewiec, *Badanie potrzeb osób niepełnosprawnych. Raport końcowy na zlecenie Państwowego Funduszu Ochrony Osób Niepełnosprawnych*, Warszawa 2017, s. 93–94 i 160.

również z innych pojazdów mechanicznych. Należy wyraźnie podkreślić, że w art. 26 ust. 7a pkt 2 u.p.d.o.f. użyto pojęcia „pojazd mechaniczny”, którego zakres jest szerszy od określenia „samochód osobowy”, który jest jednym z wielu rodzajów pojazdów mechanicznych.

Uprawnienie do odliczenia od dochodu płatności dokonanych na przystosowanie pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności zawarto w zamkniętym katalogu wydatków ponoszonych na cele rehabilitacyjne oraz związanych z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych przez osoby z niepełnosprawnościami. Konstrukcja prawna badanej ulgi podatkowej ma wyraźnie wyznaczone granice podmiotowe, przedmiotowe, wartościowe oraz czasowe. Efektem przeprowadzonych rozważań jest pozytywna weryfikacja tezy, że geneza i uzasadnienie potrzeby stosowania ulg podatkowych adresowanych do osób z niepełnosprawnościami powinny być wywodzone z przepisów Konstytucji RP. Ustawodawca zachowuje natomiast swobodę w obszarze konstruowania w tym zakresie szczegółowych rozwiązań prawnych. Ustalenie prawnych granic badanej ulgi podatkowej wymaga kompleksowej interpretacji wielu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a także przepisów innych ustaw, zwłaszcza ustawy – Prawo o ruchu drogowym i ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych.

Przeprowadzona analiza i ocena regulacji prawnych, w tym ich zmian w dwudziestoletnim okresie, a także kwerenda dorobku orzeczniczego sądów oraz urzędowych interpretacji przepisów prawa podatkowego uzasadniają sformułowanie następujących konkluzji. Do stosowania ulgi podatkowej z tytułu wydatków dokonanych na przystosowanie pojazdu mechanicznego do potrzeb wynikających z niepełnosprawności uprawniono zarówno podatnika będącego osobą z niepełnosprawnością, finansującego w ten sposób własne potrzeby, jak i podatnika niemającego takiego statusu, ale utrzymującego osobę bliską i z niepełnosprawnością. Jeżeli podatnik oraz osoba bliska będąca na jego utrzymaniu mają taki status, to poprzez tę ulgę podatkową może on jednocześnie finansować potrzeby własne oraz tej osoby.

W aspekcie przedmiotowym odliczenie może obejmować wydatki poniesione przez tego samego podatnika na przystosowanie w danym roku podatkowym jednego lub więcej pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności. W ustawie podatkowej nie wprowadzono ograniczeń ilościowych, a więc podatnik może w kolejnych latach finansować zarówno inne prace przystosowujące dany pojazd mechaniczny

do potrzeb wynikających z niepełnosprawności, jak i prace takie finansować w następnych pojazdach. Przystosowane pojazdy można wykorzystywać do zaspokajania osobistych potrzeb podatnika lub osoby będącej na jego utrzymaniu albo do prowadzenia działalności gospodarczej lub zawodowej podatnika bądź osoby znajdującej się na jego utrzymaniu. *De lege ferenda* niezbędne jest sformułowanie legalnej, uniwersalnej definicji pojazdu mechanicznego, która powinna być zamieszczona w przepisach ustawy – Prawo o ruchu drogowym. Może to przyczynić się do ograniczenia różnych wątpliwości interpretacyjnych związanych z ustalaniem przedmiotowych granic omawianej ulgi podatkowej.

Istnieją ograniczenia wartościowe oraz czasowe wkomponowane w konstrukcję prawną badanej ulgi podatkowej. Wprost w ustawie podatkowej nie ustalono kwotowych limitów wydatków podlegających odliczeniu w ramach tej ulgi, jak uczyniono to w odniesieniu do kilku innych ulg rehabilitacyjnych, np. opłacenia przewodników osób z niepełnosprawnościami. W określonych sytuacjach ograniczeniem może być niski dochód podatnika, uniemożliwiający odliczenie wszystkich poniesionych przez niego w roku podatkowym wydatków na przystosowanie pojazdu mechanicznego do potrzeb wynikających z niepełnosprawności. Wydatków tych nie można odliczyć od dochodu w latach następnych. Nie podlegają one odliczeniu od dochodów zwolnionych z opodatkowania, np. niektórych rent, zasiłków lub zapomóg. W rezultacie podatnicy osiągający niskie dochody mogą rozkładać prace przystosowawcze przy pojeździe mechanicznym na okres nawet kilku kolejnych lat. Przy rosnących cenach takich usług ostateczne koszty ich realizacji mogą być istotnie wyższe niż w przypadku jednorazowej realizacji prac. *De lege ferenda* wskazane jest wprowadzenie rozwiązań umożliwiających odliczanie omawianych wydatków przez kilka kolejnych lat następujących po roku podatkowym, w którym zostały one poniesione. Należy także wyraźnie określić w przepisach ustawy podatkowej, że uprawnienie do korzystania z tej ulgi podatkowej będzie przysługiwało w przypadku koniecznej naprawy, wymiany lub modernizacji części pojazdu mechanicznego uprzednio w nim zamontowanych w ramach jego przystosowania do potrzeb wynikających z niepełnosprawności. W aktualnym stanie prawnym możliwa jest bowiem interpretacja przepisów ustawy eliminująca uprawnienie do tej ulgi w przypadku dokonania takich wydatków, nawet przy pełnym wyeksploatowaniu określonych części pojazdu mechanicznego uprzednio zamontowanych w ramach prac przystosowawczych.

BIBLIOGRAFIA

- Barwaniec A., *Kilka uwag o istocie zasady sprawiedliwości podatkowej*, „Studia Prawnicze i Administracyjne” 2017, nr 2.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Dasiewicz A., *Prawo podatkowe a filantropia w biznesie*, „Kwartalnik Trzeci Sektor” 2021, nr 1.
- Florczak-Wątor M., *Komentarz do art. 69*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, Warszawa 2023.
- Garlicki L., Derlatka M., *Komentarz do art. 69*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, t. II*, red. L. Garlicki, M. Zubik, Warszawa 2016.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego – aspekt materialny*, Warszawa 2003.
- Kobylski P., *Problematyka ulg podatkowych. Założenia i efekty przyjęcia Polskiego Ładu 2.0*, „Annales UMCS – Sectio G” 2023, vol. LXX, nr 1.
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011.
- Markiewicz-Hoyda H., *Prawna analiza koncepcji dostępności (accessibility)*, „Państwo i Prawo” 2022, nr 3.
- Mastalski R., *Wnioskowania prawnicze w procesie stosowania prawa podatkowego*, „Przeгляд Podatkowy” 2007, nr 12.
- Morawski W., *Ułgi i zwolnienia podatkowe*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Nita A., *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Warszawa 2014.
- Nykiel W., *Ułgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- Ofiarski Z., *Wydatki na cele rehabilitacyjne a podatek dochodowy od osób fizycznych*, „Praca i Zabezpieczenie Społeczne” 1993, nr 12.
- Pomorski P., *Personalizacja podatków samorządowych*, [w:] *Pobór podatków samorządowych*, red. A. Krukowski, Lublin 2011.
- Sławińska P., *Wpływ ulg podatkowych na pogłębienie nierówności społecznych w Polsce*, „Prace Naukowe UE we Wrocławiu” 2013, nr 297.
- Sochańska-Kawiecka M., Kołakowska-Seroczyńska Z., Zielińska D., Makowska-Belta E., Ziewiec P., *Badanie potrzeb osób niepełnosprawnych. Raport końcowy na zlecenie Państwowego Funduszu Ochrony Osób Niepełnosprawnych*, Warszawa 2017.
- Starzyk M., *Definicja pojazdu i pojazdu mechanicznego – rozważania i uwagi*, „Studenckie Zeszyty Naukowe UMCS” 2014, nr 24.
- Szczepańska I., *Rozwiązania o charakterze prorodzinnym w polskiej konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej*, „Ius Novum” 2013, nr 2.
- Ślebzak K., *Komentarz do art. 69*, [w:] *Konstytucja RP. T. I. Komentarz do art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.

- Wojewoda-Buraczyńska K., *Ulga rehabilitacyjna jako element inkluzji społecznej*, „Zeszyty Naukowe UP-H w Siedlcach – Seria Administracja i Zarządzanie” 2018, nr 117(44).
- Zieliński R., *Instrumenty personalizacji podatkowej w konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych*, „Annales UMCS – Sectio H” 2016, nr 1.
- Zieliński R., *Personalizacja w systemie obciążeń dochodów osób fizycznych w Polsce*, Warszawa 2019.

PRZEDAWNIEŃ DELIKTU DYSCIPLINARNEGO POPEŁNIONEGO PRZEZ DORADCĘ PODATKOWEGO

Streszczenie. Artykuł omawia problematykę przedawnienia deliktów dyscyplinarnych doradców podatkowych. Autor wskazuje w nim, że regulacja ustawy o doradztwie podatkowym w zakresie przedawnienia jest uboga, odnosząc się *explicite* jedynie do przedawnienia wszczęcia postępowania i nie regulując przedawnienia karalności czynu. Analizuje on oba wskazane zagadnienia, omawiając m.in. to, jak w świetle orzecznictwa należy rozumieć pojęcie „wszczęć postępowania dyscyplinarnego”. Na podstawie orzecznictwa Sądu Najwyższego dochodzi on do wniosku, że mimo braku uregulowania *explicite* w ustawie o doradztwie podatkowej przedawnienia karalności deliktu dyscyplinarnego termin takiego przedawnienia należy odtwarzać na podstawie analogii do przepisów regulujących postępowanie dyscyplinarne wobec adwokatów i radców prawnych.

Słowa kluczowe: delikt dyscyplinarny, postępowanie dyscyplinarne, doradztwo podatkowe, ustawa o doradztwie podatkowym, przedawnienie wszczęcia postępowania, przedawnienie karalności deliktu dyscyplinarnego

* Doktor nauk prawnych, PwC, e-mail: kontakt@mikolajkondej.pl, <https://orcid.org/0000-0002-9727-3931>

LIMITATION PERIOD FOR A DISCIPLINARY OFFENSE COMMITTED BY A POLISH TAX ADVISOR

Summary. The article discusses the limitation period for disciplinary offenses of Polish tax advisors. The author points out that the regulation in the Tax Advisory Act regarding limitation explicitly refers only to the limitation period for initiating proceedings and is not regulating the limitation period for the punishability of the offense. He analyzes both mentioned issues, discussing, among other things, how the term “initiating disciplinary proceedings” should be understood in light of case law. Based on the Supreme Court’s case law, he concludes that despite the lack of explicit regulation in the Tax Advisory Act regarding the limitation period for the punishability of a disciplinary offense, this period should be interpreted by analogy to the regulations governing disciplinary proceedings for attorneys and legal advisers.

Keywords: disciplinary offense, disciplinary proceedings, tax advisory, Tax Advisory Act, limitation period for initiating proceedings, limitation period for the punishability of a disciplinary offense

1. WPROWADZENIE

Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym¹ jedynie w sposób zwięzły reguluje zasady prowadzenia postępowania dyscyplinarnego wobec doradców podatkowych, odsyłając w sprawach w niej nieuregulowanych do odpowiedniego stosowania przepisów ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego². Jednym z kluczowych problemów proceduralnych związanych z postępowaniem dyscyplinarnym wobec doradców podatkowych jest problematyka przedawnienia deliktu dyscyplinarnego, która ze względu na ograniczony zakres uregulowania ustawowego budzi w praktyce wiele kontrowersji. Wątpliwości te dotyczą m.in. kwestii tak fundamentalnych jak to, kiedy następuje wszczęcie postępowania dyscyplinarnego (co ma kluczowe znaczenie, biorąc pod uwagę, że ustawa ustanawia termin przedawnienia wszczęcia postępowania) oraz czy w sytuacji terminowego wszczęcia postępowania dyscyplinarnego delikt dyscyplinarny ulega w ogóle przedawnieniu. Wątpliwości te znajdują odzwierciedlenie nie tylko w żywych dyskusjach trwających od wielu lat na szkoleniach sędziów dyscyplinarnych Krajowej Izby Doradców Podatkowych, ale składają się również na orzecznictwo sądów dyscyplinarnych.

Dlatego też celem niniejszego artykułu jest rozstrzygnięcie, kiedy przedawniają się delikty dyscyplinarne doradców podatkowych. Zmierza on do udzielenia odpowiedzi, jak należy ustalić termin przedawnienia wszczęcia

¹ Dz.U. z 1996 r. Nr 102, poz. 475 ze zm. – dalej: u.d.p.

² Dz.U. Nr 89, poz. 555 ze zm. – dalej k.p.k.

postępowania oraz czy, mimo braku regulacji ustawowej w tym zakresie, delikt dyscyplinarny może ulec przedawnieniu, jeżeli postępowanie dyscyplinarne wszczęto w ustawowym terminie. W swojej analizie posługuję się metodą formalno-dogmatyczną. Tam, gdzie brzmienie przepisów nie dostarcza jednoznacznych wniosków, odwołuję się do 1) metody prawnoporównawczej, analizując, czy istnieje możliwość odtworzenia reguł przedawnienia na podstawie analogii, oraz 2) analizy orzecznictwa w celu weryfikacji, czy podobne problemy były już rozstrzygane przez sądownictwo. Porównuję również brzmienie kilkunastu ustaw regulujących odpowiedzialność dyscyplinarną, by ustalić, czy w tym zakresie funkcjonują w prawie jednolite standardy.

Struktura tekstu jest warunkowana treścią art. 76 ust. 1 u.d.p., który stanowi, że „nie można wszcząć postępowania dyscyplinarnego, jeżeli od chwili ujawnienia czynu upłynął rok lub od chwili popełnienia czynu upłynęły 3 lata”. Wskazany przepis literalnie reguluje wyłącznie kwestię przedawnienia wszczęcia postępowania, a nie przedawnienia karalności czynu³. Inaczej mówiąc, przepis mówi jedynie, do którego momentu można wszcząć postępowanie dyscyplinarne, a nie do którego momentu, w przypadku terminowego wszczęcia postępowania dyscyplinarnego, można nałożyć karę na obwinionego doradcę podatkowego. Mając na uwadze taką konstrukcję przepisu, w pierwszej części artykułu omawiam problematykę przedawnienia wszczęcia postępowania, w drugiej zaś poruszam problem przedawnienia karalności czynu.

2. PRZEDAWNIEŃ WSZCZĘCIA POSTĘPOWANIA

Artykuł 76 ust. 1 u.d.p. przewiduje dwie daty graniczne dla wszczęcia postępowania dyscyplinarnego. Zanim przejdę do ich omówienia, zastanowienia wymaga, jaka czynność na gruncie postępowania dyscyplinarnego doradców podatkowych stanowi „wszczęcie postępowania dyscyplinarnego”. Na gruncie ustawy nie jest bowiem jasne, czy chodzi o złożenie wniosku o ukaranie do sądu dyscyplinarnego, czy wszczęcie postępowania następuje już na etapie postępowania przed rzecznikiem dyscyplinarnym.

Problem interpretacyjny w tym zakresie wynika ze sposobu sformułowania art. 69 u.d.p., który przewiduje, że złożenie wniosku o ukaranie do sądu dyscyplinarnego „następuje po wstępnym wyjaśnieniu okoliczności koniecznych do ustalenia znamion czynu zarzuconego obwinionemu oraz

³ Tak też: S. Sadocha, *Art. 76, [w:] Ustawa o doradztwie podatkowym. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2015, LEX/el.

złożenia wyjaśnień przez obwinionego, chyba że złożenie tych wyjaśnień nie jest możliwe” oraz wskazuje, że „Rzecznik Dyscyplinarny wszczyna postępowanie wyjaśniające w przypadku powzięcia wiadomości o popełnieniu czynu rodzącego odpowiedzialność dyscyplinarną”. Ustawodawca w odniesieniu do czynności rzecznika dyscyplinarnego posługuje się więc w ustawie pojęciem postępowania wyjaśniającego, a nie postępowania dyscyplinarnego. W odniesieniu do kwestii dyscyplinarnych pojęcie „postępowania” w ustawie pojawia się kilkakrotnie, nie dostarczając jednak istotnych wskazówek interpretacyjnych w zakresie tego, w którym momencie następuje „wszczenie postępowania dyscyplinarnego”. Jedyne fakt, iż w art. 68 u.d.p. ustawodawca posługuje się pojęciem „postępowania przed sądem”, może wskazywać na rozróżnienie przez ustawodawcę postępowania wyjaśniającego przed rzecznikiem dyscyplinarnym i postępowania przed sądem dyscyplinarnym. Rozróżnienie to w dalszym ciągu nie wyjaśnia, na etapie którego z nich następuje „wszczenie postępowania dyscyplinarnego”. Fakt ten może rodzić wątpliwości, czy wszczęcie postępowania dyscyplinarnego, w rozumieniu art. 76 ust. 1 u.d.p., następuje już w trakcie postępowania przed rzecznikiem dyscyplinarnym, czy też ma ono miejsce dopiero w momencie złożenia przez rzecznika dyscyplinarnego do sądu dyscyplinarnego wniosku o ukaranie.

Analizując wskazany problem, należy uwzględnić zawarte w art. 7 u.d.p. odesłanie, w myśl którego „w sprawach nieuregulowanych w ustawie do postępowania dyscyplinarnego stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu postępowania karnego”. W praktyce przyjmuje się, moim zdaniem słusznie, że odesłanie to odnosi się do stosowania przepisów Kodeksu postępowania karnego w zakresie postępowania toczącego się zarówno przed rzecznikiem dyscyplinarnym, jak i sądem dyscyplinarnym. Postępowanie wyjaśniające przed rzecznikiem dyscyplinarnym wydaje się bowiem stanowić odpowiednik postępowania przygotowawczego, które w postępowaniu karnym może zakończyć się wniesieniem aktu oskarżenia. Akt ten w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności dyscyplinarnej doradcy podatkowego jest zastępowany przez wniosek o ukaranie. Biorąc pod uwagę to, że postępowanie karne składa się z postępowania przygotowawczego i postępowania przed sądem, należy przyjąć, że w zakresie pojęcia postępowania dyscyplinarnego na gruncie ustawy o doradztwie podatkowym mieści się również postępowanie przed rzecznikiem dyscyplinarnym⁴. Szeroką interpretację pojęcia

⁴ Odmienne R. Giętkowski, *Odpowiedzialność dyscyplinarna w prawie polskim*, Sopot 2013, LEX/el. – pkt 3.6.3. *Przedawnienie karalności przewinienia dyscyplinarnego*.

postępowania dyscyplinarnego wspierają istotne względy celowościowe i gwarancyjne. Jest ona niezbędna, by zapewnić stosowanie przepisów Kodeksu postępowania karnego również do tych czynności postępowania, które odbywają się przed wniesieniem przez rzecznika dyscyplinarnego sprawy do sądu dyscyplinarnego, co pozwala zapewnić obwinionemu odpowiednie gwarancje proceduralne.

Powyższe rozumowanie wspiera analogia do innych ustaw regulujących odpowiedzialność dyscyplinarną. W ustawie z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych⁵ w art. 67² przewidziano, że postępowanie dyscyplinarne jest terminem szerokim, obejmującym: dochodzenie, postępowanie przed sądem dyscyplinarnym i postępowanie wykonawcze⁶. Również na gruncie ustawy z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze⁷ przyjmuje się, że wszczęcie postępowania dyscyplinarnego następuje już w toku postępowania przed rzecznikiem dyscyplinarnym⁸. **Wszystkie przywołane argumenty pozwalają w mojej ocenie przyjąć, że wszczęcie postępowania wyjaśniającego przed rzecznikiem dyscyplinarnym stanowi wszczęcie postępowania dyscyplinarnego w rozumieniu art. 76 ust. 1 u.d.p.**

Przy takiej interpretacji może pojawić się pytanie, jaka konkretnie czynność rzecznika dyscyplinarnego stanowi wszczęcie postępowania dyscyplinarnego. Z dużą dozą pewności można stwierdzić, że za wszczęcie postępowania dyscyplinarnego nie można uznać prowadzenia przez rzecznika dyscyplinarnego, na podstawie odpowiednio stosowanego art. 307 k.p.k., czynności sprawdzających⁹, które mogą mieć miejsce przed wydaniem przez rzecznika dyscyplinarnego postanowienia o wszczęciu postępowania wyjaśniającego¹⁰. W efekcie, w mojej ocenie, należy przyjąć, że wszczęciem postępowania dyscyplinarnego jest moment wydania postanowienia o wszczęciu postępowania wyjaśniającego. Pogląd taki prezentowany jest na gruncie przepisów ustawy o adwokaturze, gdzie wskazuje

⁵ Dz.U. Nr 19, poz. 145 ze zm.

⁶ Zob. też: W. Sarnowski, *Postępowanie dyscyplinarne*, „Radca Prawny” 2004, nr 4, s. 20.

⁷ Dz.U. Nr 16, poz. 124 ze zm.

⁸ R. Baszuk, W. Marchwicki, *Art. 88, [w:] Prawo o adwokaturze. Komentarz*, red. P.F. Piesiewicz, Warszawa 2023, LEX/el.

⁹ Terminu tego nie należy mylić z postępowaniem wyjaśniającym prowadzonym przez rzecznika dyscyplinarnego.

¹⁰ Podobnie na gruncie przepisów o adwokaturze: K. Ceglarska-Piłat, M. Zbrojewska, *Art. 88, [w:] Prawo o adwokaturze. Komentarz*, red. P. Kruszyński, Warszawa 2016, LEX/el.; postanowienie Sądu Najwyższego (SN) z dnia 24 października 2003 r., sygn. III DS 1/03, OSNP 2004/14/253.

się, że „dla wydłużenia okresu przedawnienia konieczne jest wszczęcie postępowania dyscyplinarnego. Wystarczające jest w tym zakresie wydanie postanowienia o wszczęciu postępowania *in rem* bez konieczności wydania postanowienia o przedstawieniu zarzutu popełnienia przewinienia dyscyplinarnego”¹¹. Jego prawidłowość potwierdza postanowienie SN z dnia 24 maja 2022 r. (sygn. II DK 25/22), w którym na gruncie przepisów ustawy o radcach prawnych, sąd wyłożył, że „termin przedawnienia, określony w art. 70 ust. 1 ustawy o radcach prawnych zostaje przerwany nie w momencie złożenia wniosku o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego, względnie, jak uważa skarżący, z chwilą przedstawienia obwinionemu zarzutów, ale w momencie podjęcia przez rzecznika dyscyplinarnego decyzji o wszczęciu dochodzenia (zob. postanowienie Sądu Najwyższego z 25 kwietnia 2018 r., VI KS 1/18, LEX nr 2481982, postanowienie Sądu Najwyższego z 28 lipca 2016 r., SDI 58/15, LEX nr 2107107)”. Reasumując, moim zdaniem wydanie **postanowienia o wszczęciu postępowania wyjaśniającego stanowi moment wszczęcia postępowania dyscyplinarnego, o którym mowa w art. 76 ust. 1 u.d.p.**¹²

Zgodnie z art. 76 ust. 1 u.d.p. postanowienie o wszczęciu postępowania dyscyplinarnego może być wydane tylko, jeżeli od chwili ujawnienia czynu upłynął rok lub od chwili popełnienia czynu upłynęły 3 lata. Na gruncie tej regulacji mogą pojawić się dwa pytania – pierwsze związane z tym, jak rozumieć pojęcie „ujawnienia czynu”, drugie zaś dotyczące tego, jak należy ustalić, w którym momencie został popełniony czyn.

Pierwszy z wymienionych w art. 76 ust. 1 terminów przedawnienia rozpoczyna się od momentu „ujawnienia czynu”. Nasuwać może się w związku z tym pytanie, komu czyn ma być ujawniony, by termin ten rozpoczął bieg. W prawie karnym ujawnienie czynu to „wykrycie przez organ ścigania faktu jego popełnienia”¹³. Z powyższych powodów przyjmuje się, że **termin ujawnienia czynu to moment powzięcia o nim wiedzy przez rzecznika**

¹¹ R. Baszuk, W. Marchwicki, *Art. 88*; K. Ceglarska-Piłat, M. Zbrojewska, *Art. 88*.

¹² Tak też: K. Feldo, Zdanie odrębne Sędziego Wyższego Sądu Dyscyplinarnego Katarzyny Feldo do wyroku Wyższego Sądu Dyscyplinarnego Krajowej Izby Doradców Podatkowych z dnia 22 czerwca 2023 r., sygn. WSD 2/23, <http://kidp.pl> (dostęp: 20.10.2023).

¹³ D. Świecki, *Art. 32*, [w:] B. Augustyniak, K. Eichstaedt, M. Kurowski, D. Świecki, *Kodeks postępowania karnego. Tom I. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023; M. Rogacka-Rzewnicka, *Art. 32*, [w:] *Kodeks postępowania karnego. Komentarz do wybranych przepisów*, red. D. Szumiło-Kulczycka, LEX/el. 2022.

dyscyplinarnego lub jego zastępcę¹⁴. Prawidłowość takiego podejścia znajduje potwierdzenie w literaturze¹⁵.

Bardziej złożony pozostaje problem momentu popełnienia czynu. Na gruncie art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny¹⁶, który – jak mi się wydaje – należy tu stosować przez analogię, „czyn zabroniony uważa się za popełniony w czasie, w którym sprawca działał lub zaniechał działania, do którego był obowiązany”. Zgodnie jednak z art. 12 k.k.: „Dwa lub więcej zachowań, podjętych w krótkich odstępach czasu w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, uważa się za jeden czyn zabroniony [...]”. Opisane w przywołanym przepisie zachowania są określone mianem tzw. czynu ciągłego. Ustalenie czasu popełnienia czynu ciągłego jest na gruncie doktryny prawa karnego przedmiotem wielu kontrowersji¹⁷. Choć ich szczegółowe omówienie wykracza poza zakres niniejszego tekstu, postaram się zarysować ich istotę, ponieważ prezentowane w tym zakresie poglądy przekładają się na problematykę przedawnienia czynów ciągłych. Wyróżnić można m.in. stanowiska, że czasem popełnienia czynu ciągłego jest:

- 1) okres od pierwszego zachowania składającego się na czyn ciągły do zakończenia ostatniego z nich¹⁸;
- 2) czas popełnienia każdego z zachowań, które się nań składają¹⁹;
- 3) czas ostatniego zachowania wchodzącego w skład czynu²⁰.

Brak jednolitego podejścia w powyższym zakresie przekłada się na brak jasności w zakresie przedawnienia czynu ciągłego. Odnosząc się do przedawnienia takiego czynu, SN sformułował tezę, że przedawnienie karalności następuje tylko raz, w odniesieniu do całego czynu ciągłego²¹. Prezentowanie

¹⁴ Zob. m.in. orzeczenie Wyższego Sądu Dyscyplinarnego KIDP z dnia 4 lipca 2022 r., sygn. WSD 3/22, <http://kidp.pl> (dostęp: 20.10.2023).

¹⁵ R. Giętkowski, *Odpowiedzialność dyscyplinarna... – pkt 3.6.3. Przedawnienie karalności przewinienia dyscyplinarnego*.

¹⁶ Dz.U. Nr 88, poz. 553 ze zm. – dalej: k.k.

¹⁷ J. Lachowski, *Art. 12, [w:] Kodeks karny. Komentarz*, red. V. Konarska-Wrzosek, LEX/el. 2023.

¹⁸ M. Kulik, *Art. 12, [w:] Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*, red. M. Mozgawa, LEX/el. 2023, wraz z przywołaną tam literaturą.

¹⁹ J. Lachowski, *Art. 12*.

²⁰ Postanowienie SN z dnia 27 września 2011 r., sygn. III KK 89/11, LEX nr 1124779; wyroki SN: z dnia 15 kwietnia 2002 r., sygn. II KKN 387/01, LEX nr 52943; z dnia 12 lutego 2019 r., sygn. II DSI 18/18, LEX nr 2695640.

²¹ Wyrok SN z dnia 23 listopada 2016 r., sygn. III KK 225/16, OSNKW 2017/4/18 z głosem aprobowującym w tym zakresie: M. Kulik, *Głosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia*

wane są wobec tego stanowiska, że „bieg przedawnienia karalności czynu ciągłego rozpoczyna się od dnia jego zakończenia, czyli od zakończenia ostatniego z zachowań”²². Spotkać się można jednak także z odmiennym podejściem, w myśl którego „w przypadku czynu ciągłego termin przedawnienia biegnie odrębnie dla każdego z zachowań”²³.

Biorąc pod uwagę przedmiot odpowiedzialności dyscyplinarnej, istotne pozostaje również wyróżnienie czynu trwałego i zarysowanie problematyki jego przedawnienia. Czyn trwały w myśl orzecznictwa polega „albo na wywołaniu i utrzymaniu stanu przestępnego, albo tylko na utrzymaniu takiego stanu, którego sprawca nie spowodował”²⁴. Przedawnienie czynu trwałego również budzi pewne kontrowersje. Spotkać się można z twierdzeniami, że tak długo jak przez sprawcę jest utrzymywany stan sprzeczny z prawem, tak długo popełnia on czyn trwały, co sprawia, że dopiero od ustania tego stanu biegnie termin przedawnienia²⁵. Zasadność stosowania takiego podejścia do niektórych z czynów zabronionych jest jednak niekiedy kwestionowana na gruncie argumentów natury konstytucyjnej²⁶.

3. PRZEDAWNIE NIE KARALNOŚCI CZYNU ZABRONIONEGO

Jak już wcześniej wskazano, ustawa o doradztwie podatkowym reguluje *explicitie* wyłącznie przedawnienie wszczęcia postępowania, nie odnosząc się do przedawnienia karalności deliktu dyscyplinarnego. Patrząc na różne przepisy dotyczące postępowań dyscyplinarnych²⁷, nie jest to jedyna tak sformułowana regulacja. Podobnie skonstruowane są: art. 288 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce²⁸, art. 61 ustawy z dnia 11 kwietnia 2001 r. o rzecznikach patentowych²⁹, art. 52 usta-

23 listopada 2016 r., sygn. III KK 225/16, „Prokuratura i Prawo” 2017, nr 7–8, s. 226; odmiennie jednak: J. Lachowski, *Art. 12*.

²² M. Kulik, *Art. 12*, wraz z przywołaną tam literaturą.

²³ J. Lachowski, *Art. 12*.

²⁴ Uchwała Sądu Najwyższego 7 sędziów z dnia 7 września 2000 r., sygn. I KZP 22/00, OSNKW 2000/9-10/79, wraz z przywołaną tam literaturą.

²⁵ A. Błachnio, *Przedawnienie karalności przestępstwa trwałego*, „Prokuratura i Prawo” 2016, nr 10, s. 47; M. Kulik, *Glosa do wyroku SN z 24.10.2013 r. (III KK 311/13)*, LEX nr 1379928, „Prawo w Działaniu. Sprawy Karne” 2014, nr 18, s. 187.

²⁶ A. Błachnio, *Przedawnienie karalności...*, s. 47.

²⁷ Zob. zestawienie porównawcze w załączniku 1.

²⁸ Dz.U. poz. 1668 ze zm.

²⁹ Dz.U. Nr 49, poz. 509 ze zm.

wy z dnia 15 grudnia 2000 r. o samorządach zawodowych architektów oraz inżynierów budownictwa³⁰. Podobnie historycznie skonstruowane były również przepisy regulujące odpowiedzialność dyscyplinarną radców prawnych³¹. Przyjęta konstrukcja może rodzić wątpliwości dotyczące tego, czy jeżeli w terminie wynikającym z art. 76 ust. 1 postępowanie dyscyplinarne zostało wszczęte, karalność przewinienia dyscyplinarnego może w ogóle się przedawnić, a jeżeli tak, to w jakim terminie.

W myśl pierwszego poglądu brak uregulowania w ustawie o doradztwie podatkowym przedawnienia karalności czynu oznacza, iż czyny takie się nie przedawniają. Interpretacja taka może budzić jednak wątpliwości. Co prawda z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że „żaden przepis Konstytucji nie gwarantuje [...] tego, że przestępstwa podlegają przedawnieniu, ani nie statuuje domniemania przedawnienia przestępstw. Tego rodzaju zasady nie mogą być w szczególności wywodzone z art. 2 czy art. 42³². W szczególności art. 43 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.³³ nie może być odczytywany *a contrario* jako przepis statuujący przedawnienie czynów innych, niż w nim wymienione³⁴. Niemniej fakt, iż ustawodawca uregulował przedawnienie karalności czynu zarówno w przepisach Kodeksu karnego, jak i w znacznej liczbie ustaw regulujących odpowiedzialność zawodową³⁵, sprawia, że pojawia się pytanie o to, czy brak takiego uregulowania w innych ustawach jest dopuszczalny. Po pierwsze bowiem, *a maiori ad minus*, jeżeli przedawniają się prawie wszystkie przestępstwa, nawet tak poważne jak zbrodnie, wydaje się, że przedawniać powinny się również delikty dyscyplinarne. Trudno dostrzec istotne względy celowościowe, które przemawiałyby za stosowaniem w tym zakresie, przy kształtowaniu reguł przedawnienia, bardziej restrykcyjnych standardów. Powyższe znajduje potwierdzenie w uchwale Sądu Najwyższego z dnia 19 września 1989 r. (sygn. III PZP 26/89), w której wskazano, że „nie może bowiem istnieć taka sytuacja, że w razie

³⁰ Dz.U. z 2001 r. Nr 5, poz. 42 ze zm.

³¹ Art. 70 ust. 3a dodany przez art. 1 pkt 7 lit. b ustawy z dnia 16 marca 2000 r. o zmianie ustawy o radcach prawnych (Dz.U. Nr 48, poz. 545) zmieniającej niniejszą ustawę z dniem 29 czerwca 2000 r.

³² Zob. m.in. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 maja 2004 r., sygn. SK 44/03, OTK-A 2004/5/46.

³³ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

³⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 maja 2004 r. (SK 44/03), OTK-A 2004/5/46.

³⁵ Zob. tabela w załączniku 1.

popelnienia przez radcę prawnego czynu stanowiącego przestępstwo nastąpi przedawnienie, a więc zarówno wszczęcia postępowania dyscyplinarnego, jak i wyrokowania, a to w myśl art. 105 i 106 kodeksu karnego w związku z art. 70 ust. 2 ustawy o radcach prawnych, natomiast czynny radcy prawnego niestanowiące przestępstwa, a więc o lżejszym charakterze, nie uległyby nigdy przedawnieniu karalności”. Po drugie, względy równości i proporcjonalności wydają się sprzeciwiać stosowaniu w poszczególnych ustawach regulujących odpowiedzialność za delikty dyscyplinarne krańcowo odmiennych zasad przedawnienia. Ustawodawca ma względną swobodę w kształtowaniu zasad przedawnienia³⁶, ale wprowadzane zróżnicowanie w przedawnieniu między poszczególnymi deliktami dyscyplinarnymi powinno opierać się na istnieniu obiektywnej różnicy w charakterze takiego przewinienia (cesze relewantnej). Nie wydaje się, by delikty dyscyplinarne radców prawnych czy adwokatów różniły się istotnie od deliktów dyscyplinarnych doradców podatkowych w takim zakresie, który uzasadniałby zastosowanie odmiennych reguł przedawnienia. Podobny pogląd wydaje się wynikać z uchwały składu 7 sędziów SN z dnia 14 kwietnia 1987 r. (sygn. VI KZP 1/87)³⁷, wyroku Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 30 stycznia 2014 r. (sygn. III APo 3/13), a także wyroku Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z dnia 18 kwietnia 2013 r. (sygn. III APo 6/12). Z powyższych względów, **mimo braku w ustawie o doradztwie podatkowym regulacji przewidującej przedawnienie karalności, należy przyjąć, że mamy w tej sytuacji do czynienia z luką, która wymaga wyeliminowania, a terminu przedawnienia karalności należy poszukiwać w drodze interpretacji.**

Próbując ustalić, jaki jest termin przedawnienia karalności deliktu popełnionego przez doradcę podatkowego, należy stanowczo odrzucić prezentowany niekiedy pogląd, że art. 76 ust. 1 u.d.p. należy odczytywać rozszerzająco w ten sposób, że dotyczy on nie tylko przedawnienia wszczęcia postępowania, ale również przedawnienia karalności³⁸. Artykuł 76

³⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 maja 2004 r., sygn. SK 44/03, OTK-A 2004/5/46.

³⁷ „Stanowisko odmienne, dopuszczające taką możliwość, oparte na założeniu, że każda z cytowanych wyżej ustaw samodzielnie reguluje przedawnienie czynów dyscyplinarnych, a zatem mogą występować znaczne różnice w terminach przedawnienia karalności (tj. od roku do 5 lat), prowadziłyby w sposób niczym nieuzasadniony do naruszenia spójności i jednolitości obowiązującego systemu prawa”.

³⁸ Tak też: R. Giętkowski, *Odpowiedzialność dyscyplinarna...* – 3.6.3. *Przedawnienie karalności przewinienia dyscyplinarnego*. Zob. jednak również przywołane w publikacji poglądy przeciwnie.

ust. 1 u.d.p. jest językowo jasny i dotyczy wyłącznie „wszczęcia postępowania”. Wykładnia literalna, w powiązaniu z logiką, nie pozwala przyjąć, że przepis ustanawiający termin na wszczęcie postępowania wyznacza też termin zakończenia tego postępowania. Nie sposób też przyjąć, że intencją ustawodawcy pozostawało to, aby postępowanie, na które składają się postępowanie wyjaśniające przed rzecznikiem, postępowanie przed dwoma instancjami sądów KIDP oraz odwołanie do sądu pracy i ubezpieczeń społecznych, zakończyło się w ciągu roku od ujawnienia czynu. Prawdliwość krytyki takiej interpretacji jednoznacznie potwierdza uchwała Sądu Najwyższego z dnia 19 września 1989 r. (sygn. III PZP 26/89), w której na gruncie podobnie sformułowanego w przeszłości brzmienia przepisów ustawy o radcach prawnych³⁹ sąd wskazał, że przepis taki „nie pozwala na wysuwanie innego wniosku niż ten, że normuje on tylko problematykę przedawnienia wszczęcia postępowania”⁴⁰. Z orzecznictwa Sądu Najwyższego w odniesieniu do analogicznie brzmiących przepisów jednoznacznie wynika, że prawidłowym sposobem interpretacji pozostaje w tym przypadku zastosowanie analogii, a nie rozszerzająca wykładnia przepisów regulujących przedawnienie wszczęcia postępowania⁴¹.

Drugim możliwym podejściem przy poszukiwaniu przedawnienia karalności deliktu dyscyplinarnego doradców podatkowych pozostaje odwołanie do przepisów Kodeksu karnego⁴². Mimo że ustawa o doradztwie podatkowym zawiera jedynie odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów Kodeksu postępowania karnego, ale już nie Kodeksu karnego,

³⁹ Art. 70 ustawy o radcach prawnych w brzmieniu obowiązującym do nowelizacji ustawy o zmianie ustawy o radcach prawnych.

⁴⁰ W orzeczeniu tym skrytykowano również wcześniej prezentowany pogląd Sądu Najwyższego, wynikający z uchwały Sądu Najwyższego z dnia 14 kwietnia 1987 r., sygn. VI KZP 1/87, OSNKW 1987/7-8/58.

⁴¹ Uchwały Sądu Najwyższego: z dnia 19 września 1989 r., sygn. III PZP 26/89, LEX nr 1633224; z dnia 14 kwietnia 1987 r., sygn. VI KZP 1/87, OSNKW 1987/7-8/58.

⁴² T. Sarnowski w: *Przepisy o adwokaturze. Komentarz*, red. S. Garlicki, Warszawa 1969 s. 178, za: R. Giętkowski, *Odpowiedzialność dyscyplinarna... – pkt 3.6.3. Przedawnienie karalności przewinienia dyscyplinarnego*. Negatywnie do analogii do Kodeksu karnego podszedł jednak Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 14 kwietnia 1987 r., sygn. VI KZP 1/87, OSNKW 1987/7-8/58, który przywołał analogię do innych obowiązujących wówczas ustaw regulujących podobne kwestie. Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 19 września 1989 r., sygn. III PZP 26/89, LEX nr 1633224, uznał jednak, że zbyt szerokie konstruowanie analogii nie jest celowe, biorąc pod uwagę, że kwestia „przedawnienia postępowań dyscyplinarnych jest niespójna i próba doprowadzenia do jednolitości w drodze wykładni nie prowadzi do zadowalających wyników”.

w doktrynie prezentowane jest stanowisko, że „w sprawach nieuregulowanych w przepisach dyscyplinarnych mogą, a niekiedy nawet powinny być analogicznie stosowane odpowiednie przepisy kk”⁴³. Podejście takie prowadziło do przyjęcia zasadniczo pięcioletniego okresu przedawnienia deliktu dyscyplinarnego, w drodze zastosowania analogii art. 101 § 1 pkt 4 k.k. Wyjątkiem od tej sytuacji byłby przypadek, w którym delikt stanowiłby równocześnie przestępstwo, co mogłoby skutkować przyjęciem dłuższego okresu przedawnienia (np. w przypadku zabójstwa – 30 lat). Brak jest równocześnie, moim zdaniem, podstaw do analogii do przepisów ustawy z dnia 20 maja 1971 r. – Kodeks wykroczeń⁴⁴ o przedawnieniu⁴⁵, a także do ograniczenia okresu przedawnienia deliktów stanowiących równocześnie wykroczenie do okresu przedawnienia wykroczenia⁴⁶. Znaczna część zlokalizowanych w różnych ustawach przepisów o odpowiedzialności dyscyplinarnej przewiduje, że „jeżeli czyn zawiera znamiona przestępstwa, przedawnienie dyscyplinarne następuje dopiero z upływem okresu przedawnienia karalności przestępstwa”. Gdyby intencją ustawodawcy było zrównanie okresu przedawnienia deliktów dyscyplinarnych stanowiących wykroczenia z okresem przedawnienia dla tego typu czynów, wskazane przepisy brzmiałyby zupełnie inaczej. Również z perspektywy celowościowej należy zauważyć, że jeżeli nawet czyn stanowi tylko wykroczenie, to jako delikt dyscyplinarny popełniony przez osobę pełniącą zawód zaufania publicznego może cechować się większą szkodliwością społeczną, co może uzasadniać stosowanie do niego dłuższego okresu przedawnienia.

Trzecim możliwym poglądem jest analogia do prawa najbardziej zbliżonego, a więc do ustawy o radcach prawnych i ustawy – Prawo o adwokaturze. Podejście takie zaprezentował Sąd Najwyższy w uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 19 września 1989 r. (sygn. III PZP 26/89). Wskazano w niej, że w sytuacji, w której w ustawie o radcach prawnych nie uregulowano przedawnienia wyrokowania, „należy w drodze analogii prawa

⁴³ R. Giętkowski, *Odpowiedzialność dyscyplinarna...* – pkt 2.2.2. *Problem analogicznego stosowania do odpowiedzialności dyscyplinarnej przepisów o odpowiedzialności karnej.*

⁴⁴ Dz.U. Nr 12, poz. 114.

⁴⁵ Argument z takiej analogii został poczyniony w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 14 kwietnia 1987 r., sygn. VI KZP 1/87, OSNKW 1987/7-8/58, ale jedynie jako wzmocnienie argumentów z analogii do innych ustaw regulujących termin przedawnienia deliktu dyscyplinarnego, które wskazywały na okres przedawnienia analogiczny jak w kodeksie wykroczeń.

⁴⁶ Odmienne R. Giętkowski, *Odpowiedzialność dyscyplinarna...* – pkt 3.6.3. *Przedawnienie karalności przewinienia dyscyplinarnego.*

stosować przepisy najbardziej zbliżone. Sytuacja w tej mierze najbardziej zbliżona jest unormowana w prawie o adwokaturze. Zawody adwokata i radcy prawnego, co najmniej w dziedzinie odpowiedzialności dyscyplinarnej, są najbardziej zbliżone”. Oznaczałoby to, że karalność deliktu dyscyplinarnego upływałaby po pięciu latach, a jedynie w zakresie spraw związanych z naruszeniem wolności słowa po trzech latach. W żadnym wypadku przedawnienie karalności czynu dyscyplinarnego nie mogłoby upłynąć wcześniej niż przed końcem okresu przedawniania przestępstwa⁴⁷. Biorąc pod uwagę, że wskazanej uchwale z 1989 r. nadano moc zasady prawnej, przepisy ustawy o doradztwie podatkowym są analogiczne do przepisów, które były podstawą wydania tej uchwały, a charakter deliktów dyscyplinarnych doradców podatkowych wydaje się zbliżony do deliktów adwokackich czy radcowskich, to należy zdecydowanie opowiedzieć się za taką interpretacją. Zrównuje ona również okres przedawnienia deliktów doradcy podatkowego z dominującym okresem przedawnienia innych deliktów dyscyplinarnych⁴⁸. Dodatkowo wspiera ją fakt, że na pięcioletni bazowy okres przedawnienia wskazuje również omówiona w poprzednim punkcie analogia do przepisów Kodeksu karnego.

Tak więc biorąc pod uwagę treść uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 19 września 1989 r., dość jednoznacznie moim zdaniem pozostaje, iż **delikt dyscyplinarny popełniony przez doradcę podatkowego przedawnia się, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęło pięć lat, a w przypadkach przewidzianych w art. 37a ust. 2 u.d.p. (nadużycie wolności słowa i pisma) – trzy lata**. Jeżeli czyn stanowi również przestępstwo, termin karalności deliktu nie może upłynąć wcześniej niż termin karalności przestępstwa. Jeżeli we wskazanym terminie postępowanie dyscyplinarne

⁴⁷ Art. 70 ust. 3 ustawy o radcach prawnych; art. 88 ust. 3 ustawy – Prawo o adwokaturze.

⁴⁸ Zob. załącznik 1 oraz art. 46. ust. 3 ustawy z dnia 1 lipca 2011 r. o samorządzie pielęgniarek i położnych (Dz.U. Nr 174, poz. 1038 ze zm.); art. 227 ust. 1 ustawy z dnia 22 marca 2018 r. o komornikach sądowych (Dz.U. poz. 771 ze zm.); art. 52 § 1 ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie (Dz.U. Nr 22, poz. 91 ze zm.); art. 64 ust. 3 ustawy z dnia 2 grudnia 2009 r. o izbach lekarskich (Dz.U. Nr 219, poz. 1708 ze zm.); art. 56 ustawy z dnia 21 grudnia 1990 r. o zawodzie lekarza weterynarii i izbach lekarsko-weterynaryjnych (Dz.U. z 1991 r. Nr 8, poz. 27 ze zm.). Odmienne terminy przewiduje: art. 108 § 2 ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych (Dz.U. Nr 98, poz. 1070 ze zm.) – 8 lat; art. 141 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. poz. 1089 ze zm.) – 10 lat.

nie zakończy się prawomocnie, uwzględniając również ewentualne odwołanie wniesione do sądu pracy i ubezpieczeń społecznych, należy je umorzyć.

Wskazana powyżej teza prowadzi do kolejnego potencjalnego problemu interpretacyjnego, związanego z tym, w jakim trybie możliwe jest ustalenie, że delikt dyscyplinarny stanowi równocześnie przestępstwo. W sprawie tej na gruncie ustawy o radcach prawnych wypowiedział się kilkakrotnie Sąd Najwyższy. W odzwierciedlającym linię orzeczniczą postanowieniu z dnia 1 września 2016 r. (sygn. SDI 40/16) uznał on, że „stwierdzenie, iż czyn zarzucany obwinionemu w postępowaniu karnym wyczerpuje jednocześnie znamiona przestępstwa, wymaga stwierdzenia tego faktu przez prawomocny wyrok sądu karnego, co wynika z konstytucyjnej zasady domniemania niewinności (art. 42 ust. 3 Konstytucji RP). Tylko zatem sąd powszechny w postępowaniu karnym może stwierdzić, że czyn zabroniony, zarzucany obwinionemu, nosi cechy przestępstwa”⁴⁹.

4. PODSUMOWANIE

Podsumowując rozważania zawarte w niniejszym artykule, należy stwierdzić, iż fakt zawarcia w ustawie o doradztwie podatkowym jedynie szczątkowych regulacji dotyczących przedawnienia deliktów dyscyplinarnych doradców podatkowych jest źródłem wielu istotnych kontrowersji. Wiążą się one przede wszystkim z tym, jak ustalać moment przedawnienia wszczęcia postępowania oraz czy delikty dyscyplinarne ulegają przedawnieniu w razie terminowego wszczęcia postępowania dyscyplinarnego, a jeżeli tak, to w jakim terminie. Odpowiedzi na oba zagadnienia nie sposób udzielić na podstawie analizy przepisów ustawy o doradztwie podatkowym. Pozwala na to dopiero analiza orzecznictwa i odniesienie do praktyki interpretacyjnej innych ustaw regulujących postępowania dyscyplinarne.

Przeprowadzone rozważania skłaniają do przyjęcia tezy, iż za moment wszczęcia postępowania dyscyplinarnego należy uznać zainicjowanie postępowania wyjaśniającego przez rzecznika dyscyplinarnego. Momentem granicznym dla tej czynności jest upływ roku od ujawnienia czynu lub 3 lat od chwili jego popełnienia. W przypadku terminowego wszczęcia postępowania delikt dyscyplinarny ulega przedawnieniu, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęło pięć lat, a w przypadkach przewidzianych w art. 37a

⁴⁹ Postanowienie SN z dnia 1 września 2016 r., sygn. SDI 40/16, LEX nr 2141234; podobnie wyrok SN z dnia 25 lipca 2013 r., sygn. SDI 13/13, LEX nr 1375237.

ust. 2 u.d.p. (nadużycie wolności słowa i pisma) – trzy lata. Wyjątkiem w tym zakresie jest sytuacja, w której delikt stanowi równocześnie przestępstwo – wówczas jego karalność przedawnia się według terminów właściwych dla przedawnienia tego przestępstwa.

BIBLIOGRAFIA

- Baszuk R., Marchwicki W., *Art. 88, [w:] Prawo o adwokaturze. Komentarz*, red. P.F. Piesiewicz, Warszawa 2023.
- Błachnio A., *Przedawnienie karalności przestępstwa trwałego*, „Prokuratura i Prawo” 2016, nr 10.
- Ceglarska-Piłat K., Zbrojewska M., *Art. 88, [w:] Prawo o adwokaturze. Komentarz*, red. P. Kruszyński, Warszawa 2016.
- Giętkowski R., *Odpowiedzialność dyscyplinarna w prawie polskim*, Sopot 2013, LEX/el.
- Kulik M., *Art. 12, [w:] Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*, red. M. Mozgawa, LEX/el. 2023.
- Kulik M., *Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 23 listopada 2016 r., sygn. III KK 225/16*, „Prokuratura i Prawo” 2017, nr 7–8.
- Kulik M., *Glosa do wyroku SN z 24.10.2013 r. (III KK 311/13)*, LEX nr 1379928, „Prawo w Działaniu. Sprawy Karne” 2014, nr 18.
- Lachowski J., *Art. 12, [w:] Kodeks karny. Komentarz*, red. V. Konarska-Wrzošek, LEX/el. 2023.
- Przepisy o adwokaturze. Komentarz*, red. S. Garlicki, Warszawa 1969.
- Rogacka-Rzewnicka M., *Art. 32, [w:] Kodeks postępowania karnego. Komentarz do wybranych przepisów*, red. D. Szumiło-Kulczycka, LEX/el. 2022.
- Sadocha S., *Art. 76, [w:] Ustawa o doradztwie podatkowym. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2015.
- Sarnowski W., *Postępowanie dyscyplinarne*, „Radca Prawny” 2004, nr 4.
- Świecki D., *Art. 32, [w:] B. Augustyński, K. Eichstaedt, M. Kurowski, D. Świecki, Kodeks postępowania karnego. Tom I. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023.

ZESTAWIENIE TERMINÓW PRZEDAWNINIENIA WSZCZĘCIA POSTĘPOWANIA
I KARALNOŚCI NA GRUNCIE RÓŻNYCH POSTĘPOWAŃ DYSCYPLINARNYCH

	Przedawnienie wszczęcia postępowania	Przedawnienie karalności w razie wszczęcia postępowania
	1	2
Ustawa o radcach prawnych	Trzy lata lub rok	Pięć lat lub trzy lata od popełnienia; jeżeli czyn stanowi równocześnie przestępstwo – nie wcześniej niż z upływem okresu przedawnienia karalności przestępstwa
Prawo o adwokaturze	Trzy lata lub rok	Pięć lat lub trzy lata od popełnienia; jeżeli czyn stanowi równocześnie przestępstwo – nie wcześniej niż z upływem okresu przedawnienia karalności przestępstwa
Prawo o ustroju sądów powszechnych	Pięć lat	Osiem lat od popełnienia czynu; jeżeli czyn stanowi równocześnie przestępstwo – nie wcześniej niż z upływem okresu przedawnienia karalności przestępstwa
Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce	Pięć lat, jeżeli czyn stanowi równocześnie przestępstwo, nie wcześniej niż z upływem okresu przedawnienia karalności przestępstwa	Brak przedawnienia karalności
Ustawa o samorządzie pielęgniarów i położnych	Trzy lata od popełnienia czynu	Pięć lat; jeżeli czyn stanowi równocześnie przestępstwo – nie wcześniej niż z upływem okresu przedawnienia karalności przestępstwa
Ustawa o komornikach sądowych	Jak przedawnienie karalności czynu	Pięć lat; jeżeli czyn stanowi równocześnie przestępstwo – nie wcześniej niż z upływem okresu przedawnienia karalności przestępstwa

	1	2
Prawo o notariacie	Jak przedawnienie karalności czynu	Pięć lat; jeżeli czyn stanowi równocześnie przestępstwo – nie wcześniej niż z upływem okresu przedawnienia karalności przestępstwa
Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym	Osiem lat od popełnienia czynu	Dziesięć lat
Ustawy o rzecznikach patentowych	Trzy lata lub sześć miesięcy (przewinienie polegające na nadużyciu wolności słowa i pisma) od powzięcia informacji przez rzecznika dyscyplinarnego W obu przypadkach nie wcześniej niż z upływem okresu przedawnienia karalności przestępstwa	Brak
Ustawa o samorządach zawodowych architektów oraz inżynierów budownictwa	Trzy miesiące od dnia powzięcia informacji przez rzecznika dyscyplinarnego Trzy lata od chwili popełnienia przewinienia W obu przypadkach nie wcześniej niż z upływem okresu przedawnienia karalności przestępstwa	Brak
Ustawa o diagnostyce laboratoryjnej	Sześć miesięcy od dnia powzięcia informacji przez rzecznika dyscyplinarnego Trzy lata od chwili popełnienia przewinienia W obu przypadkach nie wcześniej niż z upływem okresu przedawnienia karalności przestępstwa	Brak

Załącznik 1 (cd.)

	1	2
Ustawa o izbach lekarskich	Trzy lata od popełnienia czynu	Pięć lat od popełnienia czynu, nie wcześniej niż z upływem okresu przedawnienia karalności przestępstwa
Ustawa o zawodzie lekarza weterynarii i izbach lekarsko-weterynaryjnych	Trzy lata od popełnienia czynu	Pięć lat od popełnienia czynu

Jarosław Olesiak* 

Łukasz Pajor** 

DOPUSZCZALNOŚĆ PODNOSZENIA PRZEZ OSOBĘ TRZECIĄ ZARZUTÓW DOTYCZĄCYCH WYMIARU PODATKU DOKONANEGO WOBEC PODATNIKA OSTATECZNĄ DECYZJĄ PODATKOWĄ

Streszczenie. Problematyka artykułu dotyczy dopuszczalności podnoszenia przez osobę trzecią zarzutów dotyczących wymiaru podatku dokonanego wobec podatnika ostateczną decyzją podatkową. W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że zarzuty takie nie mogą zostać skutecznie podniesione, a wysokość podatku wynikająca z decyzji wiąże osobę trzecią w postępowaniu dotyczącym jej odpowiedzialności za zaległości podatkowe podatnika. Stanowisko takie budzi zastrzeżenia. Decyzja wymiarowa w postępowaniu mającym za przedmiot odpowiedzialność osoby trzeciej jest dokumentem urzędowym. Ordynacja podatkowa przewiduje wprost możliwości przeprowadzenia dowodu przeciwko dokumentom urzędowym. Ponadto model odpowiedzialności,

* Doktor nauk prawnych, adiunkt, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego, e-mail: jolesiak@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0001-7450-8649>

** Doktor nauk prawnych, adiunkt, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego, e-mail: lpajor@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0001-7814-9727>

w którym istotne jej elementy pozostają poza możliwością oddziaływania strony mającej status osoby trzeciej, budzi wątpliwości natury konstytucyjnej.

Słowa kluczowe: odpowiedzialność podatkowa, postępowanie podatkowe, Ordynacja podatkowa, osoby trzecie

ADMISSIBILITY OF A THIRD PARTY TO RAISE OBJECTIONS TO A TAX ASSESSMENT MADE BY A DEFINITE TAX DECISION

Summary. The issue of the article concerns the admissibility of a third party to raise objections concerning the tax assessment made by a definite tax decision. The jurisprudence of the administrative courts assumes that such objections cannot be successfully raised, and that the amount of tax resulting from the decision is binding on the third party in proceedings concerning its liability for the taxpayer's tax arrears. Such a standpoint requires a polemic remarks. The assessment decision in proceedings involving the liability of a third party is an official document. The Tax Ordinance explicitly provides for the possibility of taking evidence against official documents. In addition, the model of liability, in which its essential elements remain outside the possibility of influence by a party with the status of a third party, raises constitutional concerns.

Keywords: tax liability, tax proceedings, Tax Ordinance, third parties

1. WPROWADZENIE

W literaturze prawa podatkowego podkreśla się wyjątkowy charakter odpowiedzialności osób trzecich¹. Związane jest to z wynikającą z tej odpowiedzialności – co do zasady – zmianą w rozkładzie ciężaru podatkowego wyznaczonego mocą ustaw podatkowych². Pociągnięcie osoby trzeciej do odpowiedzialności skutkuje poniesieniem ekonomicznego ciężaru podatku przez inny podmiot niż wskazany na mocy ustawy podatkowej. Sytuacja osoby trzeciej nie powinna tym samym być zrównana z sytuacją pierwotnego dłużnika podatkowego³. Mechanizmem zapewniającym

¹ A. Olesińska, *Zagadnienie modelu odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, „Państwo i Prawo” 1999, nr 1, s. 79, 83; A. Mariański, *Glosa do uchwały 7 sędziów NSA z 8.12.2008 r. (II FPS 6/08). Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za zobowiązania podatkowe spółki*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 5, s. 40; R. Dowgier, *Komentarz do art. 107, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 1073–1074.

² R. Mastalski, *Komentarz do art. 107, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 604.

³ J. Olesiak, *Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za ich zaległości podatkowe jako ciężar publiczny w świetle zasady proporcjonalności z art. 31 ust. 2 Konstytucji RP*, Warszawa–Łódź 2020, s. 77–78.

wymaganą konstytucyjnie gradację podmiotów pierwotnie i wtórnie odpowiedzialnych jest subsydiarny charakter odpowiedzialności tych ostatnich⁴. Skutkuje on tym, że wierzyciel podatkowy powinien w pierwszej kolejności dochodzić zaspokojenia należności podatkowej od pierwotnego dłużnika, a dopiero wówczas, gdy nie jest to możliwe, może skierować stosowne środki w stosunku do osoby trzeciej.

Materialnoprawny kształt odpowiedzialności osób trzecich rzutuje bezpośrednio na związane z nią zagadnienia procesowe. Ordynacja podatkowa przewiduje dwa modele orzekania o odpowiedzialności osoby trzeciej, tj. model dwufazowy i model jednofazowy⁵. Model dwufazowy stanowi zasadę, a model jednofazowy wyjątek i znajduje zastosowanie w ograniczonej grupie przypadków⁶. Model dwufazowy zakłada prowadzenie przez organ podatkowy dwóch – chociaż w określonej kolejności – niezależnych od siebie postępowań podatkowych. Pierwsze z nich to postępowanie wymiarowe prowadzone z udziałem podatnika, zmierzające do określenia wysokości zobowiązania podatkowego. W literaturze przedmiotu i orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się, że osoba trzecia nie dysponuje własnym interesem prawnym, który uzasadniałby jej udział w tym postępowaniu⁷. Tym samym nie ma ona możliwości obrony swoich praw – w związku z potencjalnie „groźną” jej odpowiedzialnością – w tym postępowaniu. Drugie

⁴ Zgodnie z art. 108 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm. – dalej: o.p.) egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej może być wszczęta dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna, odstąpiono od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych albo nie przystąpiono do egzekucji administracyjnej w wyniku uprawdopodobnienia przez organ egzekucyjny braku możliwości uzyskania w toku egzekucji administracyjnej kwoty przewyższającej koszty egzekucyjne.

⁵ Ł. Pajor, *Sytuacja prawna współnika spółki niemającej osobowości prawnej jako dłużnika podatkowego*, Warszawa–Łódź 2020, s. 263.

⁶ Model jednofazowy może mieć zastosowanie lub znajduje je w przypadku wspólników spółek osobowych (art. 115 § 4 o.p.), osób pełniących obowiązki członka zarządu w momencie likwidacji spółki kapitałowej (art. 116 § 2a o.p.), osób, o których mowa w art. 116a (§ 1 i 5), osób prawnych przejmujących lub osób prawnych powstałych w wyniku podziału w odniesieniu do zaległości podatkowych osoby prawnej wykreślonej z rejestru na skutek jej podziału (art. 117 § 4 o.p.).

⁷ Szeroko na ten temat zob. H. Dzwonkowski, M. Damaz, *Komentarz do art. 133, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020, s. 915 i nast. Por. na ten temat również L. Etel i in., *Nowa ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017, s. 340.

postępowanie to postępowanie w przedmiocie orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej. Jego przedmiotem są – jak zgodnie podkreśla się w literaturze⁸ i w orzecznictwie⁹ – wyłącznie kwestie związane z ustaleniem podmiotu, który ma ponieść odpowiedzialność, z zakresem należności objętych odpowiedzialnością, a także z określeniem terminu płatności tych należności.

Na tak zarysowanym tle powstaje pytanie o dopuszczalność podnoszenia przez osobę trzecią – w jej własnym postępowaniu – zarzutów dotyczących wymiaru podatku wobec podatnika. W praktyce sądów administracyjnych ukształtowała się jednolita linia orzecznicza wykluczająca dopuszczalność takiego działania. Pogląd ten prezentowany jest powszechnie również w literaturze przedmiotu. W ocenie autorów stanowisko to nie jest trafne i nie znajduje dostatecznego uzasadnienia w aktualnie obowiązujących przepisach Ordynacji podatkowej. Budzi ono również wiele wątpliwości natury konstytucyjnej.

2. UPRZEDNIÓŚĆ DECYZJI OKREŚLAJĄCEJ WYSOKOŚĆ ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO (WYMIAROWEJ) W STOSUNKU DO DECYZJI ORZEKAJĄCEJ O ODPOWIEDZIALNOŚCI OSOBY TRZECIEJ

Normatywne ukształtowanie odpowiedzialności osób trzecich jako odpowiedzialności za zaległość podatkową o charakterze subsydiarnym skutkuje koniecznością uprzedniego – w stosunku do orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej – przesądzenia, i to w sposób ostateczny, o sytuacji prawnej podatnika¹⁰. Dlatego też wszczęcie postępowania w przedmiocie orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej nie może nastąpić przed dniem doręczenia podatnikowi decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego¹¹. Co więcej, nawet po doręczeniu podatnikowi decyzji wszczęte postępowanie w przedmiocie orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej podlega zawieszeniu przez organ podatkowy do dnia, w którym decyzja określająca

⁸ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 731, 735–737; R. Mastalski, *Komentarz...*, s. 610; S. Babiaryz, *Komentarz do art. 108*, [w:] B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, S. Babiaryz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 759.

⁹ Przykładowo zob. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA): z dnia 12 lipca 2019 r., sygn. II FSK 2827/17, LEX nr 2720309; z dnia 10 listopada 2021 r., sygn. III FSK 4172/21, LEX nr 3294645.

¹⁰ Ł. Pajor, *Sytuacja prawna współnika...*, s. 264.

¹¹ Art. 108 § 2 pkt 2 lit. a o.p.

wysokość zobowiązania podatkowego stanie się ostateczna¹². Jest to konieczne ze względu na to, że wierzyciel podatkowy musi w pierwszej kolejności dochodzić zaspokojenia od podatnika – o czym była już mowa. Oznacza to również, że decyzja orzekająca o odpowiedzialności osoby trzeciej jest zawsze drugą decyzją, a więc decyzją następczą w stosunku do decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego¹³.

3. DOPUSZCZALNOŚĆ PODNOSZENIA PRZEZ OSOBĘ TRZECIĄ ZARZUTÓW DOTYCZĄCYCH WYMIARU PODATKU WOBEC PODATNIKA W POGŁADACH DOKTRYNY

Pogląd zakładający brak możliwości podnoszenia przez osobę trzecią zarzutów dotyczących wymiaru podatku ma bardzo długą tradycję. Już na gruncie dekretu o zobowiązaniach podatkowych z 1946 r.¹⁴ i dekretu o zobowiązaniach podatkowych z 1950 r.¹⁵ wskazywano, że na etapie prowadzenia postępowania w przedmiocie orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej postępowanie wymiarowe jest zakończone prawomocną decyzją, z której wynika „powszechne unormowanie prawne indywidualnego stosunku”¹⁶. W konsekwencji wyłączona była możliwość rozpatrywania powstania i treści zobowiązania podatkowego podatnika¹⁷. Zastrzegano jednak, że osobie trzeciej – jako osobie, która jest zainteresowana prawidłowym ustaleniem wysokości zobowiązania podatkowego – powinny przysługiwać prawa strony w postępowaniu wymiarowym¹⁸.

¹² Zgodnie z art. 201 § 1a o.p. organ podatkowy zawiesza postępowanie w sprawie dotyczącej odpowiedzialności osoby trzeciej do dnia, w którym decyzja, o której mowa w art. 108 § 2 pkt 2 o.p., stanie się ostateczna, z zastrzeżeniem art. 108 § 3 oraz art. 115 § 4 o.p.

¹³ A. Huchła, *Komentarz do art. 108*, [w:] C. Kosikowski, A. Huchła, H. Dzwonkowski, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 334.

¹⁴ Dekret z dnia 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 27, poz. 173 ze zm.).

¹⁵ Dekret z dnia 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 47, poz. 452 ze zm.).

¹⁶ M. Gintowt-Jankowicz, *Odpowiedzialność podatkowa członków rodziny podatnika i innych osób trzecich*, Warszawa 1973, s. 31.

¹⁷ *Ibidem* i przywołana tam literatura.

¹⁸ *Ibidem*. Autorka wskazywała w tym zakresie na brzmienie art. 20 dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (tekst jedn. Dz.U. z 1957 r. Nr 7, poz. 25), który stanowił, że stroną w postępowaniu podatkowym jest każdy, kto żąda czynności organu finansowego, do kogo czynność organu finansowego się odnosi lub też czyjego interesu czynność organu finansowego choćby pośrednio dotyczy.

Dopuszczalność podnoszenia przez osobę trzecią zarzutów dotyczących wymiaru podatku kwestionowano również pod rządami ustawy o zobowiązaniach podatkowych¹⁹. W literaturze zauważano, że podatnik i osoba trzecia są stronami odrębnych postępowań podatkowych. Osoba trzecia jest wyłącznie stroną w postępowaniu dotyczącym orzeczenia o jej odpowiedzialności i nie jest uprawniona do kwestionowania wcześniejszych ustaleń wynikających z postępowania wymiarowego prowadzonego z udziałem podatnika, a dotyczących podstawy opodatkowania, wysokości podatku itp.²⁰ Przyjmowano bowiem, że ustalenia poczynione w stosunku do podatnika są ostateczne, a „podstawowy stosunek podatkowopravny traktowany jest jako istniejący obiektywnie stan prawy, rodzący skutki dla stosunku instrumentalnego w sposób wiążący i niepodważalny”²¹. W konsekwencji konkludowano – co czyniono za wyrokiem NSA w Warszawie z dnia 13 czerwca 1986 r.²² – że postępowanie

¹⁹ Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.) – dalej: u.z.p.

²⁰ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Zobowiązania podatkowe. Komentarz do ustawy*, Toruń 1995, s. 185–186.

²¹ A. Olesińska, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, Toruń 1996, s. 20.

²² Wyrok NSA w Warszawie z dnia 13 czerwca 1986 r., sygn. III SA 1123/85, LEX nr 23029. W sprawie chodziło o skargi podatnika na sześć decyzji Podatkowej Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej w Siedlcach w przedmiocie wymiaru podatków obrotowego i dochodowego za lata 1978 i 1979. Z zaskarżonych decyzji wynikało, że podatnik obok zakładu prowadzonego w miejscowości Ł. prowadził również zakład w miejscowości Ż., lecz czynił to, posługując się nazwiskiem swojego siostrzeńca. Ustalenia organu podatkowego w tym przedmiocie stanowiły podstawę do wyłączenia skarżącego z opodatkowania w formie zryczałtowanej i wymierzenia mu podatków obrotowego i dochodowego na zasadach ogólnych. Już z tak skrótowo zarysowanego stanu faktycznego sprawy jasno wynika, że nie miała ona bezpośrednio za przedmiot problematyki odpowiedzialności osób trzecich. W wywiedzionej przez podatnika skardze zarzucał on jednak również – oprócz wielu kwestii dotyczących zarówno braku podstaw do wyłączenia go ze zryczałtowanej formy opodatkowania, jak i samego wymiaru dokonanego przez organ – że skoro ustalono, iż doszło do firmanctwa, to za zobowiązanie podatkowe z tego tytułu powinien odpowiadać również firmujący na podstawie art. 48 u.z.p. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie nie uznał zarzutu naruszenia art. 48 u.z.p. Podkreślił, że przedmiotem postępowania w sprawach objętych zaskarżonymi decyzjami było ustalenie wysokości zobowiązań podatkowych skarżącego. Odpowiedzialność firmującego wynika natomiast z decyzji orzekającej o takiej odpowiedzialności, wydanej na podstawie art. 40 ust. 1 u.z.p. W przedmiotowej zaś sprawie decyzja taka nie została wydana. Konkludując swoje rozważania, NSA w Warszawie stwierdził, że „trafnie podała Izba Skarbowa w odpowiedzi na skargę, że

w przedmiocie orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej dotyczy „dochodzenia należnych podatków, a nie ustalania ich wysokości”²³.

Zmiana stanu prawnego wynikająca z wejścia w życie Ordynacji podatkowej nie doprowadziła do zmiany w podejściu do rozważanego zagadnienia. Również w aktualnie obowiązującym stanie prawnym wskazuje się, że decyzja określająca zobowiązanie podatkowe podatnikowi korzysta z „domniemania zgodności z prawem i wiąże zarówno organ, jak i strony – dopóki we właściwym postępowaniu nie zostanie uchylona lub zmieniona. Jej ustalenia muszą być zatem traktowane jako obiektywnie istniejący stan prawny, który nie może być przedmiotem ponownego badania i oceny, podważałoby to bowiem zasadę trwałości decyzji ostatecznych”²⁴. Bardzo mocno podkreśla się przy tym okoliczność, że przedmiotem postępowania o orzeczeniu odpowiedzialności osoby trzeciej jest wyłącznie ustalenie, czy zachodzą przesłanki odpowiedzialności przewidziane dla konkretnej kategorii osób trzecich²⁵. Ponadto wskazuje się, że decyzja orzekająca o odpowiedzialności osoby trzeciej jest decyzją odrębną od decyzji wymiarowej, a w konsekwencji nie ma możliwości kwestionowania przez osobę trzecią wcześniej dokonanych ustaleń, dotyczących m.in. podstawy opodatkowania czy samej wysokości podatku²⁶.

odpowiedzialność ta »dotyczy dochodzenia należnych podatków, a nie ustalenia ich wysokości«. Zasada solidarnej odpowiedzialności, wyrażona w tym przepisie, oznacza solidarność w rozumieniu art. 366 i nast. k.c., jednakże dochodzenie zobowiązań podatkowych od osoby firmującej działalność podatnika musi poprzedzić decyzja o odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe». Z powyższego rozstrzygnięcia wynika wyłącznie, że postępowanie wymiarowe i postępowanie w przedmiocie orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej to dwa odrębne postępowania. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie nie odnosił się w nim w żadnym zakresie do problemu dopuszczalności podnoszenia przez osobę trzecią zarzutów dotyczących wymiaru podatku podatnikowi. Wniesiona skarga nie była bowiem skargą osoby trzeciej – *in casu* firmującego – na decyzję orzekającą o jej odpowiedzialności. Z okoliczności, że – jak to ujął ogólnie NSA w Warszawie – odpowiedzialność osób trzecich „dotyczy dochodzenia należnych podatków, a nie ustalania ich wysokości”, nie wynika jeszcze, że osoba trzecia nie może podnosić zarzutów dotyczących wymiaru podatku. Jest to wniosek idący zdecydowanie zbyt daleko.

²³ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Zobowiązania podatkowe...*, s. 185–186; A. Olesińska, *Odpowiedzialność osób trzecich...*, 1996, s. 16–17.

²⁴ A. Olesińska, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, Lublin 2000, s. 57.

²⁵ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa...*, s. 731, 735–737; R. Mastalski *Komentarz...*, s. 610; S. Babiaryz, *Komentarz...*, s. 759.

²⁶ R. Dowgier, *Komentarz...*, s. 1077.

4. DOPUSZCZALNOŚĆ PODNOSZENIA PRZEZ OSOBĘ TRZECIĄ ZARZUTÓW DOTYCZĄCYCH WYMIARU PODATKU WOBEC PODATNIKA W ORZECZNICTWIE SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Linia orzecznicza zakładająca brak dopuszczalności podnoszenia przez osobę trzecią zarzutów dotyczących wymiaru podatku wobec podatnika zaczęła się kształtować już na gruncie przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Wyroki te nie są bez znaczenia i dzisiaj, ponieważ również w orzeczeniach zapadających na gruncie obowiązującej Ordynacji podatkowej powoływane są – pomimo zmiany stanu prawnego – na potwierdzenie tezy o braku dopuszczalności podnoszenia tych zarzutów. W rozstrzygnięciach tych wprost stwierdzano, że „[o]soba, na którą przenoszona jest odpowiedzialność podatkowa, nie może skutecznie kwestionować wcześniejszych ustaleń dokonanych przez organ podatkowy w toku postępowania podatkowego zarówno co do postawy opodatkowania, wysokości podatku, jak i prawdziwości materiałów dowodowych, na podstawie których ustalono zobowiązanie podatkowe”²⁷. Podkreślano również dualizm postępowań i wynikające z niego konsekwencje. Przykładowo NSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 31 marca 1995 r.²⁸ wskazał, że „podatnik nie jest stroną postępowania, mającego na celu wydanie decyzji, o której mowa w art. 40 ust. 1 w związku z art. 42 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, choć przedmiotem odpowiedzialności osoby trzeciej jest obowiązek wykonania jego zobowiązania podatkowego. W postępowaniu tym nie rozstrzyga się już bowiem kwestii związanych z ustaleniem istnienia obowiązku podatkowego oraz wysokością zobowiązania podatkowego. Wcześniejsze ustalenia dotyczące kształtu odpowiedzialności podatnika są ostateczne [...]”.

W najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych – zapadłym już na gruncie Ordynacji podatkowej – nie doszło do zmiany w podejściu do tytułowego zagadnienia. Sądy administracyjne zgodnie wykluczają możliwość prowadzenia postępowania dowodowego w zakresie dotyczącym zaległości podatkowych określonych podatnikowi. Podkreśla się przy

²⁷ Wyrok NSA w Poznaniu z dnia 30 kwietnia 1996 r., sygn. SA/Po 2712/95, LEX nr 33864. Na wyrok ten powołał się NSA między innymi w wyrokach: z dnia 10 maja 2019 r., sygn. I GSK 33/17, LEX nr 2682026; z dnia 3 grudnia 2021 r., sygn. III FSK 4382/21, LEX nr 3284129; z dnia 20 kwietnia 2021 r., sygn. III FSK 915/21, LEX nr 3292787.

²⁸ Wyrok NSA we Wrocławiu z dnia 31 marca 1995 r., sygn. SA/Wr 167/94, LEX nr 26222. Na wyrok ten powołał się NSA między innymi w wyrokach: z dnia 12 lipca 2019 r., sygn. II FSK 2827/17, LEX nr 2720309; z dnia 12 lipca 2019 r., sygn. II FSK 2826/17, LEX nr 2769599.

tym, że „przedmiotem postępowania w sprawie odpowiedzialności osób trzecich są wyłącznie kwestie związane z: ustaleniem i istnieniem podmiotu, na który przenosi się odpowiedzialność, zakresem należności objętych odpowiedzialnością, a także określeniem terminu płatności należności. W postępowaniu tym nie rozstrzyga się więc kwestii związanych z prawidłowością ustalenia istnienia obowiązku podatkowego oraz wysokością zobowiązania podatkowego. Decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej za cudze należności jest odrębną decyzją od decyzji wymiarowej adresowanej do podatnika”²⁹. W konsekwencji osoba trzecia nie może kwestionować wcześniejszych ustaleń dokonanych przez organ w toku postępowania podatkowego wobec podatnika, w którym orzeczono o wysokości obciążającego go zobowiązania podatkowego³⁰.

Ukształtowana przez sądy administracyjne linia orzecznicza stała się przyczyną skierowania do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej pytania prejudycjalnego dotyczącego dopuszczalności uregulowania odpowiedzialności członków zarządu osób prawnych za zaległości podatkowe podatnika w podatku od towarów i usług w sposób uniemożliwiający osobie trzeciej zakwestionowanie ustaleń zawartych w decyzji podatkowej wydanej w postępowaniu, w którym osoba ta nie brała udziału w charakterze strony³¹. Punkt wyjścia dla postawionego pytania stanowi stwierdzenie,

²⁹ Wyrok NSA z dnia 10 listopada 2021 r., sygn. III FSK 4172/21, LEX nr 3294645.

³⁰ Wyrok NSA z dnia 23 czerwca 2022 r., sygn. III FSK 295/22, LEX nr 3365833. Analogicznie NSA w wyrokach: z dnia 10 listopada 2021 r., sygn. III FSK 4172/21, LEX nr 3294645; z dnia 22 listopada 2022 r., sygn. III FSK 1141/21, LEX nr 3450022; z dnia 24 stycznia 2023 r., sygn. III FSK 1557/21, LEX nr 3502419.

³¹ Postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) we Wrocławiu z dnia 25 stycznia 2024 r., sygn. I SA/Wr 4/23, LEX nr 3702679. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu zwrócił się z następującym pytaniem: „Czy art. 205 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [...] w związku z art. 2 Traktatu o Unii Europejskiej [...] oraz art. 17 (prawo własności), art. 41 (prawo do dobrej administracji) i art. 47 (prawo do skutecznego środka zaskarżenia i prawo do sądu) Karty praw podstawowych Unii Europejskiej [...], a także gwarantowane przez prawo Unii Europejskiej: zasada proporcjonalności, prawo do rzetelnego procesu oraz prawo do obrony należy interpretować w ten sposób, że sprzeczna z nimi jest regulacja krajowa i oparta na niej praktyka krajowa, zgodnie z którymi odmawia się osobie fizycznej (członkowi zarządu osoby prawnej), która może ponosić całym swoim majątkiem prywatnym solidarną odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe osoby prawnej z tytułu VAT, prawa do czynnego udziału w postępowaniu mającym na celu określenie osobie prawnej ww. zobowiązania podatkowego w formie ostatecznej decyzji organu podatkowego, a jednocześnie w odrębnym postępowaniu, zmierzającym

że osoba trzecia nie może na podstawie aktualnie obowiązujących przepisów prawa kwestionować wcześniejszych ustaleń dokonanych przez organ w toku postępowania podatkowego wobec podatnika.

Z powyższego wynika, że sądy administracyjne stoją na jednolitym stanowisku, że osoba trzecia – w ramach postępowania dotyczącego orzeczenia o jej odpowiedzialności – nie może podnosić żadnych zarzutów dotyczących wymiaru podatku wobec podatnika. Zagadnienie to zostało już bowiem wcześniej przesądzone w postępowaniu wymiarowym toczącym się z udziałem podatnika.

5. ZAKRES PODMIOTOWY ZWIĄZANIA DECYZJĄ PODATKOWĄ

Zarówno postępowanie w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, jak i każde inne postępowanie podatkowe mają na celu załatwienie konkretnej sprawy podatkowej³². Następuje to – po wszczęciu i przeprowadzeniu postępowania – w formie decyzji. Ordynacja podatkowa nie zawiera definicji legalnej decyzji. Skonstruowanie takiej definicji zostało pozostawione przez ustawodawcę nauce prawa i orzecznictwu³³.

Doktryna prawa podatkowego przy formułowaniu definicji decyzji podatkowej sięga do bogatego dorobku nauki prawa o postępowaniu administracyjnym³⁴. Na tej kanwie wskazuje się, że decyzja podatkowa jest „opartą na przepisach prawa czynnością prawną właściwego organu administracji publicznej, podejmowaną w sferze zewnętrznej, kształtującą w sposób jednostronny i władczy prawa i obowiązki imiennie oznaczonego adresata w indywidualnej sprawie podatkowej”³⁵. Analogicznie jest definiowana

do stwierdzenia solidarnej odpowiedzialności rzeczony osoby fizycznej za zobowiązania podatkowe osoby prawnej z tytułu VAT, osoba ta pozbawiona jest adekwatnego środka do skutecznego zakwestionowania poczynionych wcześniej ustaleń i ocen, co do istnienia lub wysokości zobowiązania podatkowego osoby prawnej – zawartych w decyzji ostatecznej organu podatkowego wydanej uprzednio bez udziału tejże osoby fizycznej, która to decyzja w konsekwencji stanowi prejudykat w tymże postępowaniu na mocy przepisu krajowego potwierdzonego praktyką krajową?”

³² K.M. Ziemiński, *Indywidualny akt administracyjny jako forma prawna działania administracji*, Poznań 2005, s. 331; P. Pietrasz, *Realizacja zobowiązań podatkowych w ramach jurysdykcyjnego postępowania podatkowego*, [w:] *System Prawa Finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 722.

³³ P. Pietrasz, *Realizacja zobowiązań...*, s. 773.

³⁴ *Ibidem*, s. 774 i przywołana tam literatura.

³⁵ B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, Toruń 2007, s. 388 i nast.

decyzja w doktrynie prawa o postępowaniu administracyjnym. Uznaje się bowiem, że „[d]ecyzja administracyjna to jednostronna czynność organu administracji publicznej, posiadająca odpowiednią formę prawną i określająca konsekwencje stosowanej normy prawnej w sprawie indywidualnej w odniesieniu do konkretnie oznaczonego adresata, który nie jest w tej sprawie podporządkowany organizacyjnie ani służbowo temu organowi”³⁶.

Jedną z cech charakterystycznych decyzji jest – co wynika z przywołanych definicji – jej podwójna konkretność, co oznacza, że jest ona rozstrzygnięciem indywidualnym dotyczącym konkretnego adresata³⁷. Decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego stanowi tym samym formę załatwienia sprawy konkretnego podatnika i w odniesieniu do konkretnego zobowiązania podatkowego³⁸. Kształt zobowiązania podatkowego łączącego podatnika i wierzyciela podatkowego, w tym w szczególności w odniesieniu do kwoty należności podatkowej, jest więc ostatecznie przesądzony mocą decyzji podatkowej.

Nie ulega wątpliwości, że decyzją – jako aktem o indywidualnym charakterze³⁹ – jest związany jej adresat, a więc podatnik. Jest nią związany również organ, który ją wydał. Jak stanowi bowiem art. 212 zdanie 1 o.p., organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia. Na tym etapie można jednoznacznie stwierdzić, że decyzja, która weszła do obrotu prawnego – co następuje z dniem jej prawnie skutecznego doręczenia⁴⁰ – wiąże zarówno podatnika, który brał udział w postępowaniu w charakterze strony, jak i organ podatkowy, który ją wydał i doręczył⁴¹.

Z przeprowadzonego wcześniej przeglądu poglądów doktryny i orzecznictwa sądów administracyjnych wynika, że osoba trzecia nie jest uprawniona do ingerowania w treść zobowiązania podatkowego określonego decyzją w zakresie zasadności, wymagalności i wykonalności zobowiązania.

³⁶ A. Wróbel, *Komentarz do art. 104*, [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 567.

³⁷ *Ibidem*, s. 566.

³⁸ K.M. Ziemiński, *Indywidualny akt administracyjny...*, s. 332–334.

³⁹ *Ibidem*, s. 332; J. Borkowski (aktualizacja B. Adamiak), *Komentarz do art. 207*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 1213.

⁴⁰ S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 212*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120–344*, red. L. Etel, LEX/el. 2023.

⁴¹ B. Adamiak, *Komentarz do art. 16*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2022, s. 150; J. Borkowski, *Decyzja administracyjna*, Łódź–Zielona Góra 1998, s. 102.

Decyzja orzekająca o odpowiedzialności osoby trzeciej jest bowiem odrębną decyzją od decyzji wymiarowej adresowanej do podatnika⁴². Co więcej, decyzja ta ma stanowić „obiektywnie istniejący stan prawny, który nie może być przedmiotem ponownego badania i oceny, podważałoby to bowiem zasadę trwałości decyzji ostatecznych”⁴³. Pogląd ten można uznać za uzasadniony wyłącznie wówczas, gdyby przyjąć, że osoba trzecia jest związana decyzją określającą zobowiązanie podatkowe. Innymi słowy, decyzja określająca zobowiązanie podatkowe musi wiązać – w świetle powyższego zapamiętania – nie tylko podatnika i organ podatkowy, lecz również inne podmioty, które nie brały udziału w postępowaniu podatkowym. Tym samym należy odpowiedzieć na pytanie o zakres mocy wiążącej decyzji określającej zobowiązanie podatkowe.

Ordynacja podatkowa nie zawiera normy prawnej, która dokonywałaby poszerzenia zakresu podmiotów związanych ostateczną decyzją poza stronę postępowania i organ podatkowy. Chodzi przy tym o tego rodzaju przepis, jakim jest przykładowo art. 365 § 1 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego⁴⁴, który stanowi, że orzeczenie prawomocne wiąże nie tylko strony i sąd, który je wydał, lecz również inne sądy oraz inne organy państwowe i organy administracji publicznej, a w wypadkach w ustawie przewidzianych także inne osoby⁴⁵. Na gruncie

⁴² Wyrok NSA z dnia 10 listopada 2021 r., sygn. III FSK 4172/21, LEX nr 3294645.

⁴³ A. Olesińska, *Odpowiedzialność osób trzecich...*, 2000, s. 57.

⁴⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1805 ze zm. – dalej: k.p.c.

⁴⁵ Wymaga odnotowania, że przepis ten został częściowo uznany za niezgodny z art. 45 ust. 1 oraz art. 77 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. – dalej: Konstytucja RP) w zakresie, w jakim przewiduje wiązanie sądu orzeczeniem, na podstawie którego wszczęto przeciwko spółce z ograniczoną odpowiedzialnością bezskuteczną egzekucję, w procesie wytoczonym na podstawie art. 299 § 1 Kodeksu spółek handlowych przeciwko pozwanemu, który utracił status członka zarządu spółki przed datą wszczęcia postępowania, w którym orzeczenie przeciwko spółce zapadło – wyrok TK z dnia 12 kwietnia 2023 r., sygn. P 5/19 (Dz.U. poz. 739). W tym też wyroku uznano, że art. 299 § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1467 – dalej k.s.h.), który stanowi prywatnoprawny ekwiwalent art. 116 § 1 o.p. w zakresie, w jakim nie przewiduje możliwości, aby pozwany był członkiem zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością uwolnił się od odpowiedzialności poprzez wykazanie, że wierzycielność, stwierdzona orzeczeniem, na podstawie którego wszczęto przeciwko spółce bezskuteczną egzekucję, nie istnieje, w sytuacji, w której orzeczenie zapadło w postępowaniu wszczętym po dacie utraty przez pozwanego statusu członka zarządu spółki, jest niezgodny z art. 45 ust. 1 oraz art. 77 ust. 2 Konstytucji RP.

tej regulacji podkreśla się, że moc wiążąca orzeczenia sądu cywilnego nie ma skutku *erga omnes* i dotyczy wyłącznie podmiotów wprost wymienionych w tym przepisie, chyba że przepis szczególny dokonuje jeszcze dalej idącego jej rozszerzenia⁴⁶. Tym samym zakres prawomocności materialnej orzeczenia wydanego przez sąd cywilny w jej aspekcie pozytywnym, którą to charakteryzują się orzeczenia prawomocne formalnie, jest stosunkowo szeroki, lecz ograniczony do podmiotów wprost wskazanych w ustawie. Nie można oczywiście wykluczyć – chociaż w ograniczonym zakresie ze względu na charakter prawny decyzji i uwarunkowania natury konstytucyjnej – wprowadzenia tego rodzaju rozwiązania do Ordynacji podatkowej. Zagadnienia te zostaną podjęte w dalszej części opracowania, poświęconej konstytucyjnym uwarunkowaniom modelu odpowiedzialności osób trzecich.

Na zakończenie tej części wywodu należy wskazać, że rozszerzonego zakresu podmiotowego wiązania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego nie można wyprowadzić z zasady trwałości decyzji ostatecznych. Zgodnie z art. 128 o.p. decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Uchylenie lub zmiana tych decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w niniejszej ustawie oraz w ustawach podatkowych. Wyrażona w tym przepisie zasada ma na celu stabilizowanie stosunków prawnych opartych na ostatecznej decyzji⁴⁷. Nie ma ona jednak charakteru bezwzględnie⁴⁸. Jak bowiem zauważa się w literaturze: „Zupełna trwałość decyzji administracyjnych wyrażająca się w ich »absolutnej niezmienności« byłaby szkodliwa społecznie i niemożliwa do pogodzenia z zasadą praworządności. Dlatego Kodeks ustanowił zasadę względnej trwałości decyzji ostatecznych, utożsamianą z taką ich stabilizacją, która jest niezbędna dla pewności obrotu prawnego, z uwagi na interes publiczny i interes stron [...]”⁴⁹.

⁴⁶ I. Kunicki, *Komentarz do art. 365*, [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Tom II. Komentarz do art. 205¹–424¹²*, Warszawa 2019, s. 860–861; M. Manowska, *Komentarz do art. 365*, [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz. Tom I. Art. 1–477(16)*, red. eadem, Warszawa 2020, s. 1093.

⁴⁷ Wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2020 r., sygn. II FSK 1576/20, LEX nr 3124427.

⁴⁸ J. Borkowski, *Decyzja...*, s. 102; Z. Kmiecik, *Zarys teorii postępowania administracyjnego*, Warszawa 2014, s. 351.

⁴⁹ Z. Kmiecik, *Komentarz do art. 16*, [w:] J. Wegner, M. Wojtuń, Z. Kmiecik, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, LEX/el. 2023.

Zasada trwałości decyzji ostatecznych – jak *explicite* wynika to z brzmienia art. 128 o.p. – odnosi się w pierwszej kolejności do zagadnień o charakterze formalnym. Decyzją ostateczną jest bowiem taka decyzja, od której nie służy zwyczajny środek zaskarżenia, a jej wzruszenie może nastąpić tylko w przypadkach wprost przewidzianych w ustawie⁵⁰. Za elementem formalnym zasady trwałości decyzji ostatecznej podąża jej element materialny. Wyraża się on w ostatecznym ukształtowaniu sytuacji prawnej adresata decyzji⁵¹. Element formalny ostateczności decyzji przesądza więc o elemencie materialnym trwałości decyzji w jego aspektach podmiotowym, przedmiotowym i czasowym, dokonując swoistej ich petryfikacji. Trwałość decyzji ostatecznej w ujęciu formalnym (a więc jej względna niewzruszalność) nie modyfikuje tym samym elementu materialnego decyzji w aspekcie podmiotowym poprzez jego poszerzenie. Innymi słowy, względna niewzruszalność decyzji (trwałość formalna) nie zmienia kręgu podmiotów związanych decyzją (trwałość materialna).

W konsekwencji powyższych rozważań nie można uznać za usprawiedliwiony argumentu dotyczącego naruszenia zasady trwałości decyzji ostatecznych poprzez dopuszczenie podnoszenia przez osobę trzecią zarzutów dotyczących wymiaru podatku wobec podatnika. Z zasady tej nie sposób bowiem wywieść nieograniczonego w aspekcie podmiotowym związania decyzją ostateczną. Zaprzeczałoby to nie tylko charakterowi decyzji jako rozstrzygnięciu indywidualnemu, lecz w tym ujęciu decyzja miałaby niemalże absolutny charakter, przy zastrzeżeniu, że wyłącznie jej adresat (strona postępowania) byłby uprawniony do jej wzruszenia. *Mutatis mutandis* ostateczna decyzja wywoływałaby skutek porównywalny do orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego⁵².

Niniejsze rozważania prowadzą do wniosku, że decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego – ze względu na brak ku temu podstawy prawnej – nie wiąże osoby trzeciej w takim sensie, jak jest to prezentowane w orzecznictwie sądów administracyjnych.

⁵⁰ A. Sadza, *Wpływ decyzji Urzędu Patentowego Rzeczypospolitej Polskiej na postępowanie cywilne w sprawach z zakresu prawa własności przemysłowej*, LEX/el. 2021.

⁵¹ *Ibidem*.

⁵² Zgodnie z art. 190 ust. 1 Konstytucji RP orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego mają moc powszechnie obowiązującą i są ostateczne.

6. WYKAZANIE PRZEZ ORGAN PODATKOWY
ISTNIENIA I WYSOKOŚCI ZALEGŁOŚCI PODATKOWEJ

Okoliczność, że osoba trzecia nie jest związana decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego, nie oznacza automatycznie, że decyzja ta nie ma żadnego znaczenia w postępowaniu w przedmiocie orzeczenia o jej odpowiedzialności. Wniosek taki byłby – w aktualnym stanie prawnym – zbyt daleko idący.

W toku postępowania w przedmiocie orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej organ podatkowy jest zobligowany do wykazania przesłanek pozytywnej tej odpowiedzialności. W każdym przypadku konieczne jest wykazanie istnienia zaległości podatkowej, stwierdzonej uprzednio decyzją wymiarową⁵³, za którą ma ponieść odpowiedzialność osoba trzecia, oraz jej wysokości. Jest to bowiem pierwsza i zasadnicza przesłanka tej odpowiedzialności. Uprzedniość postępowania wymiarowego w stosunku do postępowania dotyczącego odpowiedzialności osoby trzeciej w oczywisty sposób prowadzi do posłużenia się w tym zakresie poczynionymi wcześniej ustaleniami. Organ podatkowy czyni to poprzez włączenie do materiału dowodowego decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego⁵⁴. Dzieje się tak, ponieważ decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego ma charakter uprzedni i dotyczy podstawowego zagadnienia dla przesądzenia o odpowiedzialności osoby trzeciej⁵⁵. Posłużenie się przez organ podatkowy ostateczną decyzją wymiarową

⁵³ Obowiązek formalnego stwierdzenia zaległości podatkowej wynika z art. 108 §§ 2 i 3 o.p. Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 stycznia 2023 r., sygn. III SA/Wa 2046/22, LEX nr 3503533, w którym słusznie wskazano, że „[d]ecyzja, która orzeka o odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań podatkowych spółki, które nie wynikają ani ze złożonych przez spółkę deklaracji podatkowych, ani z decyzji wymiarowej, jest dotknięta wadą zasadniczą”. Na możliwość kwestionowania w postępowaniu dotyczącym odpowiedzialności osoby trzeciej braku doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego wskazał NSA m.in. w wyrokach: z dnia 6 września 2022 r., sygn. III FSK 857/21, LEX nr 3509081; z dnia 14 czerwca 2022 r., sygn. III FSK 5081/21, LEX nr 3362812; z dnia 8 grudnia 2022 r., sygn. III FSK 1354/21, LEX nr 3506160.

⁵⁴ Praktyka posługiwania się ostatecznymi decyzjami podatkowymi z innych postępowań jest stosunkowo powszechna, w szczególności w sprawach dotyczących orzekania na podstawie art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 361).

⁵⁵ A. Willenberg, *Decyzja jako dowód w postępowaniu podatkowym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 2, s. 96, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.02.05>

(wydaną przecież w innym postępowaniu) oznacza, że jest ona w toku postępowania dotyczącego odpowiedzialności osoby trzeciej kwalifikowana jako dokument urzędowy⁵⁶. Dokument urzędowy jest dowodem o szczególnej mocy dowodowej. Jak bowiem stanowi art. 194 § 1 o.p., dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone. Taka kwalifikacji decyzji wymiarowej pociąga za sobą dwa skutki.

Po pierwsze, z domniemania zgodności dokumentu urzędowego z prawdą, a więc zgodności treści dokumentu z rzeczywistością, wynika obowiązek przyjęcia przez organ podatkowy za udowodniony faktu istnienia zaległości podatkowej i jej wysokości. Tym samym ustalenia dotyczące należności podatkowej są oparte na wcześniejszych ustaleniach organu, poczynionych w stosunku do podatnika⁵⁷, lecz nie bezpośrednio – braku temu podstawy prawnej – a pośrednio za pomocą dowodu w postaci dokumentu urzędowego. Nie zwalania to jednak w żadnej mierze organu podatkowego z obowiązku potwierdzenia, że zaległość podatkowa istnieje na chwilę wydania decyzji orzekającej o odpowiedzialności osoby trzeciej⁵⁸ oraz jej ostatecznej wysokości⁵⁹.

Po drugie, domniemanie zgodności z prawdą jest domniemaniem wzruszalnym⁶⁰. Wynika to wprost z art. 194 § 3 o.p., który stanowi, że

⁵⁶ W literaturze panuje zgodność co do tego, że decyzja podatkowa, która zostaje włączona w poczet materiału dowodowego innego postępowania podatkowego, jest dokumentem urzędowym – zob. *ibidem*, s. 88; M. Łoboda, D. Strzelec, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, LEX/el. 2017; B. Dauter, *Komentarz do art. 194*, [w:] B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, S. Babiarz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 1141; P. Pietrasz, *Komentarz do art. 194*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120–344*, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 566.

⁵⁷ R. Mastalski, *Komentarz...*, s. 610.

⁵⁸ Zobowiązanie osoby trzeciej jest akcesoryjne, co oznacza m.in., że nie może ono powstać, jeżeli nie istnieje zobowiązanie dłużnika pierwotnego, a więc podatnika – zob. Ł. Pajor, *Sytuacja prawna współnika...*, s. 223–224.

⁵⁹ Ostateczna kwota zaległości podatkowej może się różnić *in minus* od tej wynikającej z decyzji określającej, ze względu na częściowe wykonanie zobowiązania przez podatnika lub tylko częściową bezskuteczność egzekucji. Automatyczne przyjęcie przez organ podatkowy pierwotnej kwoty zaległości podatkowej mogłoby godzić w akcesoryjny charakter odpowiedzialności osoby trzeciej – zob. Ł. Pajor, *Sytuacja prawna współnika...*, s. 221–222.

⁶⁰ H. Dzwonkowski, J. Gorąca-Paczuska, *Komentarz do art. 194*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020, s. 1171.

przepisy § 1 i 2 nie wyłączają możliwości przeprowadzenia dowodu przeciwko dokumentom wymienionym w tych przepisach. Szczególna moc dowodu dokumentu urzędowego – wynikająca z art. 194 § 1 o.p. – może więc zostać obalona w drodze przeprowadzenia przez stronę dowodu przeciwko jego treści⁶¹.

Uwzględniając wzruszalność domniemania, o którym mowa w art. 194 § 1 o.p., oraz brak związania osoby trzeciej decyzją wymiarową, należy skonkludować, że jest ona uprawniona do podnoszenia wszystkich zarzutów dotyczących wymiaru podatku – tak co do zasady, jak i wysokości. W konsekwencji w toku postępowania dotyczącego orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej może dojść do ustalenia, że zaległość podatkowa nie istnieje lub że istnieje, lecz jej wysokość jest niższa niż ta wynikająca z decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego⁶². W przypadku stwierdzenia braku istnienia zaległości podatkowej postępowanie powinno zostać umorzone. Natomiast w razie stwierdzenia, że zaległość podatkowa jest niższa niż wynikająca z decyzji wymiarowej, organ podatkowy powinien orzec o odpowiedzialności osoby trzeciej w niższej wysokości.

Nie można uznać, że stoi temu na przeszkodzie solidarny charakter odpowiedzialności osób trzecich⁶³. Połączenie zobowiązania podatkowego i zobowiązania osoby trzeciej węzłem solidarności stanowi ustawowy skutek orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej. Z faktu występowania tego rodzaju powiązania zobowiązań podatkowoprawnych nie można wyprowadzać wniosku, że skutki błędnego rozstrzygnięcia w stosunku

⁶¹ Z inicjatywą taką może wystąpić również organ podatkowy – zob. P. Pietrasz, *Komentarz...*, s. 573. W zakresie, w jakim konieczne jest stwierdzenie istnienia zaległości podatkowej na chwilę wydania decyzji orzekającej o odpowiedzialności osoby trzeciej, jak i jej ostatecznej wysokości, organ jest zobligowany do przeprowadzenia tego rodzaju dowodu.

⁶² Należy wskazać, że organ podatkowy nigdy nie może orzec o odpowiedzialności osoby trzeciej w wysokości wyższej niż wynikająca z ostatecznej decyzji wymiarowej (w tym zakresie jest związany jej treścią) lub deklaracji. Wynika to z akcesoryjnego charakteru odpowiedzialności osób trzecich – zob. Ł. Pajor, *Sytuacja prawna współnika...*, s. 222.

⁶³ Pogląd taki zaprezentował NSA m.in. w wyroku z dnia 15 października 2013 r., sygn. II FSK 1215/12, LEX nr 1533982. Na wyrok ten powołał się NSA w wyroku z dnia 10 września 2014 r., sygn. I FSK 1232/13, LEX nr 1583514, do którego z kolei odniósł się NSA między innymi w wyrokach: z dnia 9 maja 2019 r., sygn. I GSK 14/17, LEX nr 2679084; z dnia 10 maja 2019 r., sygn. I GSK 33/17, LEX nr 2682026; z dnia 20 kwietnia 2021 r., sygn. III FSK 926/21, LEX nr 3184679; z dnia 21 kwietnia 2021 r., sygn. III FSK 3143/21, LEX nr 3184741; z dnia 9 grudnia 2022 r., sygn. III FSK 1033/21, LEX nr 3444765; z dnia 9 grudnia 2022 r., sygn. III FSK 1097/21, LEX nr 3444707.

do podatnika, tj. niezgodnego z przepisami prawa materialnego, należy rozciągnąć na osobę trzecią. Powinno to raczej przemawiać – w stanach faktycznych, w których jest to możliwe ze względu na zasadę trwałości ostatecznej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego – za wzruszeniem decyzji wymiarowej i określeniem zobowiązania podatkowego w kwocie wynikającej z ustawy podatkowej⁶⁴, a nie za próbą nałożenia na osobę trzecią ciężaru publicznego nieznajdującego podstawy ustawowej⁶⁵. Pogląd ten pozostaje w jawnej sprzeczności z art. 217 i art. 84 Konstytucji RP. Nie znajduje on również uzasadnienia w samej konstrukcji zobowiązań solidarnych⁶⁶. Jak bowiem stanowi art. 91 o.p. w zw. z art. 368 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny⁶⁷ *in principio*, zobowiązanie może być solidarne, chociażby każdy z dłużników był zobowiązany w sposób odmienny. Odmienność sposobu zobowiązania może przejawiać się w różny sposób. Może ona polegać również na tym, że różna jest wysokość świadczenia poszczególnych współdłużników solidarnych⁶⁸.

7. KONSTYTUCYJNE UWARUNKOWANIA ODPOWIEDZIALNOŚCI PODATKOWEJ OSÓB TRZECICH

Prowadzone rozważania należy uzupełnić o kilka kwestii związanych z konstytucyjnymi standardami ustanawiania odpowiedzialności osób trzecich oraz jej konkretyzowania. Zarówno bowiem samo nałożenie ciężaru publicznego, jak i model procesowy stosowania przepisów o odpowiedzialności muszą spełniać kilka kryteriów ustrojowych. Kwestie materialnoprawne nie pozostają przedmiotem niniejszego artykułu. Wiążą się one

⁶⁴ Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

⁶⁵ Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

⁶⁶ Szeroko na ten temat Ł. Pajor, *Solidarność zobowiązań podatkowych w podatku od nieruchomości. Wybrane zagadnienia*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2024, nr 2, s. 39 i nast.; *idem*, *Solidarność gwarancyjna w polskim prawie podatkowym*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2022, nr 8, s. 20 i nast., <https://doi.org/10.33226/0137-5490.2022.8.3>

⁶⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1360 ze zm.

⁶⁸ K. Zawada, *Komentarz do art. 368*, [w:] *Kodeks cywilny. Tom I. Komentarz. Art. 1–449*¹⁰, red. K. Pietrzykowski, Warszawa 2020, s. 1275.

w szczególności z art. 84 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP i poświęcono im już niemało uwagi⁶⁹.

Procesowe aspekty stosowania przepisów o odpowiedzialności powinny być natomiast rozpoznawane przez pryzmat gwarancji ochrony podmiotu każdego postępowania – zarówno sądowego, jak i administracyjnego (w tym podatkowego). Rozpoznanie sprawy osoby trzeciej w postępowaniu podatkowym musi być tak ukształtowane, aby była ona w stanie podjąć się ochrony swych praw w pełnym zakresie. Powinno to dotyczyć każdego elementu sprawy, współkształtującego pozycję prawną tej osoby. Obok samych przesłanek odpowiedzialności musi mieć ona także możliwość czynnego udziału w postępowaniu w części dotyczącej przedmiotu stosunku prawnego, jaki zostanie zawiązany w następstwie wydania wobec niej decyzji, o której mowa w art. 108 § 1 o.p.⁷⁰ Z zasady demokratycznego państwa prawnego wywieść należy zakaz takiego ukształtowania postępowania podatkowego, w którym ewentualne zaniechania strony w innym postępowaniu rodziłyby nieusuwalne konsekwencje dla strony w innym postępowaniu, którego przedmiot jest odrębny i wiąże się z innym rodzajem ciężaru publicznego. Chodzi przy tym o takie konsekwencje, które dotyczą własnej odpowiedzialności osoby trzeciej i jej rozmiarów.

Zbliżone zagadnienie było rozpoznawane przez Trybunał Konstytucyjny w kontekście odpowiedzialności uregulowanej w art. 299 § 1 k.s.h. oraz zakresu mocy wiążącej orzeczenia sądu powszechnego, o której mowa w art. 365 § 1 k.p.c. Jak wskazał Trybunał, art. 365 § 1 k.p.c. „w zakresie, w jakim przewiduje związanie sądu orzeczeniem, na podstawie którego wszczęto przeciwko spółce z ograniczoną odpowiedzialnością bezskuteczną egzekucję, w procesie wytoczonym na podstawie art. 299 § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych [...] przeciwko pozwanemu, który utracił status członka zarządu spółki przed datą wszczęcia postępowania, w którym orzeczenie przeciwko spółce zapadło, jest niezgodny z art. 45 ust. 1 oraz art. 77 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”⁷¹.

⁶⁹ J. Olesiak, *Odpowiedzialność członków zarządu...*, s. 75–86.

⁷⁰ Zgodnie z tym przepisem o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej organ podatkowy orzeka w drodze decyzji.

⁷¹ Wyrok TK z dnia 12 kwietnia 2023 r., sygn. P 5/19 (Dz.U. poz. 739). W analogicznym duchu wypowiedział się TK w wyroku z dnia 3 października 2017 r., sygn. SK 31/15 (Dz.U. poz. 1883).

W przytoczonym wyroku Trybunał Konstytucyjny poddał analizie zagadnienie modelu odpowiedzialności przez pryzmat wzorców kontroli konstytucyjności, wynikających z art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 Konstytucji RP. Szersza analiza tego zagadnienia wykraczałaby poza główny nurt rozważań i byłaby zbyt obszerna z punktu widzenia możliwości wydawniczych. Nie budzi jednak wątpliwości, że w świetle standardów konstytucyjnych konieczna jest indywidualizacja odpowiedzialności i takie jej ukształtowanie, które umożliwia stronie obronę jej praw w jej własnej sprawie. Przyjęcie dopuszczalności podnoszenia przez osobę trzecią zarzutów wobec wymiaru podatku nie znosi jednocześnie zasady trwałości decyzji podatkowej wydanej wobec podatnika. Decyzja ta pozostaje dla niego wiążąca i może być wzruszona tylko w trybach nadzwyczajnych. Nie może jednak wiązać osoby trzeciej, która nie mogła mieć wpływu na tok postępowania wymiarowego (a zwłaszcza postępowania dowodowego).

W niektórych ustawodawstwach konstytucyjne uwarunkowania ukształtowania sytuacji prawnej osoby trzeciej znajdują wyraz w regulacjach wprost zabezpieczających procesowe uprawnienia strony w sprawie o orzeczenie wtórnej odpowiedzialności podatkowej. Jako wzór może posłużyć brzmienie § 166 niemieckiej Ordynacji podatkowej⁷², który reguluje problematykę decyzji podatkowych skutkujących wobec osób trzecich (niem. *die Drittwirkung von Steuerbescheiden*). Na gruncie niemieckiego prawa podatkowego jest zasadą – zgodnie z § 124 ust. 1 AO – że decyzja podatkowa wiąże zarówno organ podatkowy, jak i jej adresata z chwilą jej ogłoszenia (niem. *Bekanntgabe*) w przewidzianej prawem formie (§ 122 AO). Tym samym nie ma ona skutku wobec osoby trzeciej ponoszącej odpowiedzialność za cudze zobowiązanie podatkowe⁷³. Osoba trzecia może zasadniczo podnosić w postępowaniu wszystkie zarzuty, w tym nieistnienia długu podatkowego, za który ma odpowiadać, i wadliwości w jego wymiarze⁷⁴. Dotyczy to również sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe jest wymierzone

⁷² Ustawa z dnia 16 marca 1977 r. Abgabenordnung – dalej: AO. Aktualny tekst jednolity dostępny na stronie niemieckiego Ministerstwa Sprawiedliwości i Ochrony Konsumentów: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/ (dostęp: 26.07.2023).

⁷³ K. Blesinger, *Haftung und Duldung im Steuerrecht. Materielles Recht und Verfahrensablauf*, Stuttgart 2005, s. 7.

⁷⁴ A. Nacke, *Haftung für Steuerschulden*, Köln 2017, s. 273; H. Pump, H. Fittkau, *Die Vermeidung der Haftung für Steuerschulden mit Checklisten und typischen Haftungsfällen aus der Praxis*, Berlin 2021, s. 109, <https://doi.org/10.37307/b.978-3-503-19408-7>

ostateczną decyzją podatkową⁷⁵. Osoba trzecia nie brała bowiem udziału w tym postępowaniu i tym samym nie może być związana ustaleniami tam poczynionymi. Przyjęcie rozwiązania przeciwnego stanowiłoby naruszenie art. 19 ust. 4 niemieckiej Ustawy Zasadniczej⁷⁶, gwarantującego powszechne prawo do ochrony prawnej przed naruszeniem prawa przez władzę publiczną (niem. *Rechtsschutzgarantie*) oraz art. 103 ust. 1 Ustawy Zasadniczej, ustanawiającego prawo do wysłuchania przez sąd (niem. *das Recht auf rechtliches Gehör*)⁷⁷. Stąd też przepis ustawy rozciągający skutki materialnoprawne decyzji na inne pomioty ma charakter wyjątkowy i musi być skonstruowany w taki sposób, żeby nie naruszać wskazanych gwarancji konstytucyjnych. Interpretacja tego przepisu powinna zaś być dokonywana restryktywnie⁷⁸.

Przywołany § 166 AO⁷⁹ rozciąga skutek wiążący decyzji na dwie grupy przypadków, po pierwsze – następstwa prawnego pod tytułem ogólnym (niem. *Gesamtrechtsnachfolge*), a po drugie – sytuacji istnienia prawa do zaskarżenia po stronie dłużnika pobocznego (niem. *Bestehen eines Anfechtungsrechts des Zweitschuldners*). Druga grupa przypadków – dotycząca dłużników pobocznych – ma szczególne znaczenie w kontekście postępowania, którego przedmiotem jest odpowiedzialność osób trzecich (niem. *Haftungsverfahren*). Przepis ten wyłącza dopuszczalność podnoszenia przez osobę trzecią zarzutów dotyczących wymiaru podatku wyłącznie wówczas, gdy była ona w stanie (w ujęciu prawnym, a nie faktycznym) zaskarżyć decyzję wydaną w stosunku do podatnika, działając w charakterze jej przedstawiciela, pełnomocnika lub mocą własnego prawa. Zakres zastosowania tego przepisu jest więc ograniczony, a osoba trzecia nie jest w żadnym przypadku pozbawiona możliwości obrony swoich praw. Przepis ten ma na celu wyeliminowanie potrzeby ponownego prowadzenia postępowania dowodowego, lecz wyłącznie wówczas, gdy osoba trzecia miała

⁷⁵ K. Blesinger, *Haftung und Duldung...*, s. 7.

⁷⁶ Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland z 23 maja 1949 r. (BGBl. S. 1).

⁷⁷ Orzeczenie Federalnego Trybunału Konstytucyjnego z 29 listopada 1996 r., 2BvR 1157/93, BStBl. II 1997, s. 415.

⁷⁸ Ch. Gercke, *Kommentar zu § 166, [w:] Abgabenordnung. Kommentar*, red. U. Koenig, München 2021, s. 1417.

⁷⁹ Zgodnie z tym przepisem „ist die Steuer dem Steuerpflichtigen gegenüber unanfechtbar festgesetzt, so hat dies neben einem Gesamtrechtsnachfolger auch gegen sich gelten zu lassen, wer in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anzufechten”.

możliwość podniesienia zarzutów dotyczących wymiaru podatku w postępowaniu toczącym się z udziałem podatnika.

Wprowadzenie do obowiązującej w Polsce Ordynacji podatkowej przepisów wyraźnie regulujących dopuszczalność podnoszenia przez osobę trzecią zarzutów wobec wymiaru podatku dokonanej decyzją wydaną w stosunku do podatnika miałyby istotny walor gwarancyjny – zwłaszcza gdyby wziąć pod uwagę zaprezentowane wcześniej stanowisko orzecznictwa sądów administracyjnych. Nie zmienia to jednak faktu, że już w aktualnym stanie prawnym osoba trzecia jest uprawniona do kwestionowania tego wymiaru poprzez żądanie przeprowadzenia dowodu przeciwko dokumentowi urzędowemu w postaci decyzji wymiarowej. Stanowisko to znajduje wprost oparcie w brzmieniu art. 194 § 3 o.p. i jego wykładni wspartej argumentacją natury konstytucyjnoprawnej.

8. PODSUMOWANIE

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że nie znajduje uzasadnienia wyłączenie dopuszczalności podnoszenia przez osobę trzecią zarzutów wobec kwoty podatku wynikającej z decyzji wymiarowej wydanej w stosunku do podatnika. Decyzja ta wiąże organ podatkowy i podatnika, i nie korzysta z rozszerzonej mocy wiążącej. Z punktu widzenia postępowania w sprawie orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej decyzja wymiarowa stanowi dokument urzędowy korzystający z domniemania prawdziwości. Dopuszczalne jest przy tym przeprowadzenie dowodów przeciwko takiemu dokumentowi.

Poczynione uwagi można w pełni odnieść do wymiaru podatku dokonanego w drodze deklaracji podatkowej⁸⁰. W przypadku, gdy wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy jest zobligowany wydać decyzję, w której określa prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego⁸¹. Jeżeli więc osoba trzecia jest uprawniona do podnoszenia zarzutów dotyczących wymiaru podatku dokonanego w drodze ostatecznej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, to – *a maiori ad minus* – jest uprawniona do podnoszenia tych zarzutów w razie dokonania wymiaru podatku w drodze deklaracji podatkowej.

⁸⁰ Sądy administracyjne konsekwentnie odmawiają osobie trzeciej dopuszczalności podnoszenia zarzutów dotyczących wymiaru podatku dokonanego w drodze złożenia przez podatnika deklaracji – por. wyroki NSA: z dnia 15 października 2013 r., sygn. II FSK 1215/12, LEX nr 1533982; z dnia 10 września 2014 r., sygn. I FSK 1232/13, LEX nr 1583514.

⁸¹ Art. 21 § 3 o.p.

BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., *Komentarz do art. 16*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2022.
- Babiarz S., *Komentarz do art. 108*, [w:] B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, S. Babiarz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Blesinger K., *Haftung und Duldung im Steuerrecht. Materielles Recht und Verfahrensablauf*, Stuttgart 2005.
- Borkowski J. (aktualizacja B. Adamiak), *Komentarz do art. 207*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017.
- Borkowski J., *Decyzja administracyjna*, Łódź–Zielona Góra 1998.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., *Zobowiązania podatkowe. Komentarz do ustawy*, Toruń 1995.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, Toruń 2007.
- Dauter B., *Komentarz do art. 194*, [w:] B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, S. Babiarz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Dowgier R., *Komentarz do art. 107*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, red. L. Etel, Warszawa 2022.
- Dzwonkowski H., Damaz M., *Komentarz do art. 133*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020.
- Dzwonkowski H., Gorąca-Paczuska J., *Komentarz do art. 194*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020.
- Etel L. i in., *Nowa ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017.
- Gercke Ch., *Komentarz do § 166*, [w:] *Abgabenordnung. Kommentar*, red. U. Koenig, München 2021.
- Gintowt-Jankowicz M., *Odpowiedzialność podatkowa członków rodziny podatnika i innych osób trzecich*, Warszawa 1973.
- Huchla A., *Komentarz do art. 108*, [w:] C. Kosikowski, A. Huchla, H. Dzwonkowski, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004.
- Kmieciak Z., *Komentarz do art. 16*, [w:] J. Wegner, M. Wojtuń, Z. Kmieciak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, LEX/el. 2023.
- Kmieciak Z., *Zarys teorii postępowania administracyjnego*, Warszawa 2014.
- Kunicki I., *Komentarz do art. 365*, [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Tom II. Komentarz do art. 205¹–424¹²*, Warszawa 2019.
- Łoboda M., Strzelec D., *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, LEX/el. 2017.
- Manowska M., *Komentarz do art. 365*, [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz. Tom I. Art. 1–477(16)*, red. M. Manowska, Warszawa 2020.
- Mariański A., *Glosa do uchwały 7 sędziów NSA z 8.12.2008 r. (II FPS 6/08). Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za zobowiązania podatkowe spółki*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 5.

- Mastalski R., *Komentarz do art. 107*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017.
- Nacke A., *Haftung für Steuerschulden*, Köln 2017.
- Olesiak J., *Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za ich zaległości podatkowe jako ciężar publiczny w świetle zasady proporcjonalności z art. 31 ust. 2 Konstytucji RP*, Warszawa–Łódź 2020.
- Olesińska A., *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, Lublin 2000.
- Olesińska A., *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, Toruń 1996.
- Olesińska A., *Zagadnienie modelu odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, „Państwo i Prawo” 1999, nr 1.
- Pajor Ł., *Solidarność gwarancyjna w polskim prawie podatkowym*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2022, nr 8, <https://doi.org/10.33226/0137-5490.2022.8.3>
- Pajor Ł., *Solidarność zobowiązań podatkowych w podatku od nieruchomości. Wybrane zagadnienia*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2024, nr 2.
- Pajor Ł., *Sytuacja prawna współnika spółki niemającej osobowości prawnej jako dłużnika podatkowego*, Warszawa–Łódź 2020.
- Pietrasz P., *Komentarz do art. 194*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120–344*, red. L. Etel, Warszawa 2022.
- Pietrasz P., *Realizacja zobowiązań podatkowych w ramach jurysdykcyjnego postępowania podatkowego*, [w:] *System Prawa Finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010.
- Presnarowicz S., *Komentarz do art. 212*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120–344*, red. L. Etel, LEX/el. 2023.
- Pump H., Fittkau H., *Die Vermeidung der Haftung für Steuerschulden mit Checklisten und typischen Haftungsfällen aus der Praxis*, Berlin 2021, <https://doi.org/10.37307/b.978-3-503-19408-7>
- Sadza A., *Wpływ decyzji Urzędu Patentowego Rzeczypospolitej Polskiej na postępowanie cywilne w sprawach z zakresu prawa własności przemysłowej*, LEX/el. 2021.
- Willenberg A., *Decyzja jako dowód w postępowaniu podatkowym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 2, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.02.05>
- Wróbel A., *Komentarz do art. 104*, [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2020.
- Zawada K., *Komentarz do art. 368*, [w:] *Kodeks cywilny. Tom I. Komentarz. Art. 1–449¹⁰*, red. K. Pietrzykowski, Warszawa 2020.
- Ziemski K.M., *Indywidualny akt administracyjny jako forma prawna działania administracji*, Poznań 2005.