Nr 3/2024

KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO

Aleksander Słysz
Transgraniczne nabycie spadku jako zdarzenie podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych Analiza regulacji i studium przypadku

Magdalena Budziarek
Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 czerwca 2022 r., sygn. III FSK 5090/21

Beata Rogowska-Rajda
Sprzedaż i cesja praw do nieruchomości – dostawa towarów czy świadczenie usług?

Beata Stępień-Świderek
Wykładnia i stosowanie przepisu art. 9 pkt 17 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych w świetle interpretacji indywidualnych – aktualne problemy

Paweł Majka
Zbieg sankcji w unijnym prawie podatkowym – uwagi na tle wyroku TSUE z dnia 4 maja 2023 r. (C-97/21), MV-98

Sebastian Kowalski
Warunkowe umorzenie postępowania karnego jako alternatywa dla instytucji służących zaniechaniu ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego

COPE
Member since 2022
JM17111

CENTRUM DOKUMENTACJI I STUDIÓW PODATKOWYCH • ŁÓDŹ •
cdsp

KWARTALNIK
PRAWA PODATKOWEGO
3/2024

Member since 2022
JM17111

WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 3/2024

Rada Naukowa:
dr Stefan Babiarz (Naczelny Sąd Administracyjny)
prof. Paweł Borszowski (Uniwersytet Wrocławski)
prof. Bogumił Brzeziński (Uniwersytet Jagielloński)
prof. María 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)
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 Poradecka – redaktor językowy (język polski)
Jarosław Neneman – redaktor statystyczny

Wydawca:
Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi
Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

Redaktor inicjujący
Sylwia 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.11614.24.0.C Cena zł 54,00 (w tym 8% VAT)
Ark. wyd. 7,0; ark. druk. 7,75

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

Aleksander Słysz
Transgraniczne nabycie spadku jako zdarzenie podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Analiza regulacji i studium przypadku 9

Magdalena Budziarek
Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 czerwca 2022 r., sygn. III FSK 5090/21 35

Beata Rogowska-Rajda
Sprzedaż i cesja praw do nieruchomości – dostawa towarów czy świadczenie usług? 47

Beata Stępień-Świderek
Wykładnia i stosowanie przepisu art. 9 pkt 17 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych w świetle interpretacji indywidualnych – aktualne problemy 69

Paweł Majka
Zbieg sankcji w unijnym prawie podatkowym – uwagi na tle wyroku TSUE z dnia 4 maja 2023 r. (C-97/21), MV-98 87

Sebastian Kowalski
Warunkowe umorzenie postępowania karnego jako alternatywa dla instytucji służących zaniechaniu ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego 103

Artykuły

Member since 2022
JM17111

https://doi.org/10.18778/1509-877X.2024.03.01

Artykuły

Aleksander Słysz*

Transgraniczne nabycie spadku jako zdarzenie podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Analiza regulacji i studium przypadku

Streszczenie. W artykule omówiono problemy, jakie może wywołać zakres jurysdykcji określony w art. 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn. Analizie poddano łączniki jurysdykcyjne konstruowane z użyciem przesłanek obywatelstwa i miejsca stałego pobytu. Podjęto również próbę określenia konsekwencji, jakie wyłączenie z opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn może zrodzić w świetle ekskluzji zawartej w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W ten sposób potwierdzono, że w pewnych sytuacjach transgraniczne nabycie spadku będzie stanowić zdarzenie podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, a nie podatkiem od spadków i darowizn.

Słowa kluczowe: podatek od spadków i darowizn, spadek, darowizna, podatek dochodowy, transgraniczne nabycie, łącznik jurysdykcyjny

* Doktor, adiunkt, Uniwersytet Jana Długosza w Częstochowie, Wydział Prawa i Ekonomii, doradca podatkowy, e-mail: a.slysz@ujd.edu.pl, https://orcid.org/0000-0003-4826-3726

Data wpływu: 1.12.2023 r. Data akceptacji: 19.12.2024 r.
© by the author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)

Cross-border acquisition of inheritance as an event taxable according to personal income tax

Summary. The article examines the problems that may arise from the scope of tax jurisdiction specified in Art. 2 of the Inheritance Tax Act. The analysis covered jurisdictional liaison constructed using the conditions of citizenship and permanent residence. An attempt was also made to determine the consequences that exclusion from inheritance and donation tax may have in the light of the exclusion contained in Art. 2 section 1 point 3 of the Personal Income Tax Act. As a result, it was established that in certain situations, cross-border acquisition of an inheritance will constitute an event subject to personal income tax and not inheritance and donation tax.

Keywords: inheritance tax, income tax, cross-border acquisition, jurisdictional liaison

1. Wprowadzenie

Christopher Bullock w sztuce *Szewc z Preston*, której pierwsze wystawienie miało miejsce w 1716 r., zawarł refleksję, że nie można być pewnym niczego innego poza śmiercią i podatkami[1]. Fraza ta stała się bardziej popularna dzięki listowi napisanemu w 1789 r. przez Benjamina Franklina do Jeana-Baptiste'a Le Roya. Śmierć i podatki nigdzie nie zbliżają się do siebie bardziej niż w podatku od spadków, gdy dochodzi do opodatkowania nabycia przez osobę fizyczną własności rzeczy lub praw majątkowych tytułem dziedziczenia. Granice poszczególnych jurysdykcji prawno-podatkowych nie są w stanie zatrzymać śmierci, jak się niezmiernie często okazuje – nie mogą również zatrzymać podatków. W przypadku gdy w jednym państwie umiera spadkodawca, a spadkobierca przebywa na stałe w innym państwie, skutki takiego zdarzenia mogą wystąpić w jedynym z tych państw, w obu, a także w zupełnie innym kraju. Może nawet dojść do potrójnego podlegania opodatkowaniu[2]. Jest tak, ponieważ opodatkowanie transgranicznego nabycia spadku odbywa się na podstawie tzw. łączników, tj. powiązań podatnika z danym państwem (które to powiązania wynikają z przyjętych we właściwych ustawodawstwach zasad), takich jak:

1) miejsce stałego zamieszkania, miejsce pobytu stałego lub obywatelstwo osoby zmarłej;

[1] S. Adam, I. Delestre, C. Emmerson, D. Sturrock, *Death and taxes and pensions*, London 2022, s. 4.

[2] Na przykład jednocześnie w miejscu położenia nieruchomości – zamieszkania spadkodawcy, w państwie, którego obywatelstwo posiada spadkobierca, i w państwie, w którym spadkobierca ma stałe miejsce pobytu, gdy nie jest to państwo obywatelstwa.

2) miejsce stałego zamieszkania, miejsce pobytu stałego lub obywatelstwo spadkobiercy;
3) miejsce stałego zamieszkania, miejsce pobytu stałego lub obywatelstwo osoby zmarłej i spadkobiercy;
4) lub nawet tylko ze względu na położenie majątku w obrębie danej jurysdykcji podatkowej[3].

Trzeba pamiętać, iż niektóre państwa stosują więcej niż jeden z przedstawionych łączników jurysdykcyjnych, ponadto istnieją państwa, które w przypadku dziedziczenia nie stosują ich w ogóle, gdyż nie obowiązują na ich terytoriach podatki spadkowe, czy też dokładniej w ogóle nie opodatkowują nabycia w drodze dziedziczenia przez osoby fizyczne. W tym kontekście warto zwrócić uwagę na rozwiązania Kanady, Australii czy Indii.

Główny cel badania przedstawionego w niniejszym artykule stanowiła próba potwierdzenia tezy, iż w pewnych sytuacjach transgraniczne nabycie spadku będzie stanowić zdarzenie podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, a nie podatkiem od spadków i darowizn. Poboczne cele badania to: podjęcie próby określenia, co oznacza pojęcie „miejsce stałego pobytu" oraz zweryfikowanie, jak precyzyjnie wyznaczono granice wyłączenia stosowania podatku dochodowego od osób fizycznych do przychodów podlegających przepisom o podatku od spadków i darowizn.

2. Zakres jurysdykcji

Polskiemu podatkowi od spadków i darowizn podlega co do zasady nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (dalej: RP) lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium RP, ale zakres terytorialny nie jest bezwzględnie ograniczony do majątku położonego na terytorium kraju. Zakres polskiej jurysdykcji podatkowej zmieniał się wielokrotnie na przestrzeni ostatniego stulecia.

Od momentu odzyskania niepodległości do 1920 r. na ziemiach polskich obowiązywały przepisy podatkowe dotyczące opodatkowania nabycia spadków wprowadzone przez zaborców. Konieczna unifikacja w zakresie opodatkowania spadkobrania była procesem długotrwałym, który

[3] I. Andrzejewska-Czernek, W. Morawski, A. Zalasiński, *Polska wobec prób rozwiązania problemu podwójnego opodatkowania spadków i darowizn podejmowanych przez Unię Europejską*, [w:] *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*, red. B. Brzeziński, D. Dominik-Ogińska, K. Lasiński-Sulecki, A. Zalasiński, Warszawa 2016, LEX/el.

rozpoczął się na dobre 7 lipca 1920 r. Wówczas obowiązywać zaczęła ustawa z dnia 29 maja 1920 r. o zmianie przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn[4]. W art. 14 tej ustawy zapisano, że wartość majątku nieruchomego i ruchomego znajdującego się za granicą „wlicza się do podstawy wymiaru, jeżeli spadkodawca lub darujący był w dniu otwarcia spadku lub zdziałania darowizny obywatelem Państwa Polskiego. Jeżeli był cudzoziemcem, to majątek, znajdujący się za granicą, nie podlega opodatkowaniu". Od tej zasady, wyłączającej w wielu sytuacjach opodatkowanie w Polsce, ustawodawca odszedł już w 1923 r., zmieniając drugie zdanie art. 14 w następujący sposób: „Jeśli był cudzoziemcem, to majątek, znajdujący się za granicą, podlega opodatkowaniu tylko wówczas, gdy nabywca jest obywatelem Państwa Polskiego"[5]. W powojennym dekrecie z dnia 3 lutego 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych[6] stwierdzono, że nie podlega opodatkowaniu odpłatne nabycie praw majątkowych do rzeczy położonych za granicą oraz praw majątkowych podlegających wykonaniu za granicą, chyba że nabywca jest obywatelem polskim, mającym miejsce zamieszkania w kraju i nabycie odbywa się w kraju. Warto podkreślić, że warunek posiadania obywatelstwa musiał być połączony z posiadaniem miejsca zamieszkania w kraju oraz z tożsamym terytorialnie miejscem nabycia. W art. 2 nieobowiązującej już ustawy z dnia 19 grudnia 1975 r. o podatku od spadków i darowizn[7] wskazano zdecydowanie szerszy zakres opodatkowania krajowym podatkiem, ów przepis stanowił bowiem, że „[n]abycie własności rzeczy znajdujących się za granicą lub praw majątkowych wykonywanych za granicą podlega podatkowi, jeżeli w chwili otwarcia spadku lub zawarcia umowy darowizny nabywca był obywatelem polskim lub miał miejsce zamieszkania w Polsce […]".

W obecnie obowiązującej ustawie z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn[8] prawodawca utrzymał łącznik odnoszący się do obywatelstwa, ale odszedł od łącznika alternatywnego, tj. powiązania z krajową jurysdykcją poprzez miejsce zamieszkania spadkobiercy, a zdecydował się na łącznik w postaci miejsca stałego pobytu nabywcy. W art. 2 u.p.s.d. ustanowiono zasadę (zwaną niekiedy zasadą powszechności terytorialnej),

[4] Dz.U. Nr 49, poz. 299 ze zm.

[5] Ustawa z dnia 3 listopada 1923 r. zmieniająca art. 14 ustawy z dnia 29 maja 1920 r. w przedmiocie zmiany przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn (Dz.U. RP Nr 49, poz. 299).

[6] Tekst jedn. Dz.U. z 1951 r. Nr 9, poz. 74 ze zm.

[7] Dz.U. Nr 45, poz. 228.

[8] Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 1774 ze zm. – dalej: u.p.s.d.

że nabycie własności rzeczy znajdujących się za granicą lub praw majątkowych wykonywanych za granicą podlega podatkowi, jeżeli w chwili otwarcia spadku lub zawarcia umowy darowizny nabywca:

1) był obywatelem polskim lub
2) miał miejsce stałego pobytu na terytorium RP.

Wystarczy zatem spełniać jeden z powyższych warunków, by nabycie własności rzeczy znajdujących się za granicą lub praw majątkowych wykonywanych za granicą podlegało podatkowi w kraju. Podkreślić należy, iż warunek miejsca stałego pobytu może dotyczyć wyłącznie osób, które nie są obywatelami polskimi.

3. Obywatelstwo

W ustawie o podatku od spadków i darowizn nie zamieszczono definicji obywatelstwa, brak też bezpośredniego odesłania do ustawy z dnia 2 kwietnia 2009 r. o obywatelstwie polskim[9], ale również i w tej ustawie definicji tego terminu nie znajdziemy. Można w pewnym zakresie posiłkować się art. 2 ust. 1 lit. d rozporządzenia (WE) nr 862/2007, zgodnie z którym „obywatelstwo" oznacza szczególną więź prawną pomiędzy osobą a jej państwem, nabytą poprzez urodzenie lub naturalizację, niezależnie od tego, czy odbywa się ona poprzez deklarację, wybór, małżeństwo, czy w inny sposób zgodny z prawem krajowym[10]. Słusznie jednak wskazuje się w doktrynie, że „definicja ta nie ma charakteru ogólnego, gdyż jej stosowanie ograniczone jest do celów rozporządzenia […] nie może być uznana za definicję obywatelstwa stanowiącą punkt odniesienia dla rozważań dotyczących instytucji obywatelstwa"[11]. Jednak w polskim porządku prawnym nie ma ogólnej (ponadgałęziowej) definicji pojęcia obywatelstwa – jak się wydaje, podobnie jest w wielu innych państwach. Pojęcie to raczej rozumiemy intuicyjnie niż definicyjnie. Jak wskazuje Jacek Jagielski: „Obywatelstwo, stanowiąc przedmiot regulacji prawnych i będąc w konsekwencji instytucją prawną, nie jest na ogół – jako pojęcie prawne – normatywnie definiowane"[12]. Mimo

[9] Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 1989 – dalej: u.o.p.

[10] Rozporządzenie (WE) nr 862/2007 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 11 lipca 2007 r. w sprawie statystyk Wspólnoty z zakresu migracji i ochrony międzynarodowej oraz uchylające rozporządzenie Rady (EWG) nr 311/76 w sprawie zestawienia statystyk dotyczących pracowników cudzoziemców (Dz.U. UE L z 2007 r. Nr 199, s. 23 ze zm.).

[11] D. Pudzianowska, *Obywatelstwo w procesie zmian*, Warszawa 2013, LEX/el.

[12] J. Jagielski, *Obywatelstwo polskie. Komentarz do ustawy*, Warszawa 2016, LEX/el.

powyższych zastrzeżeń, tak jak i mimo braku bezpośredniego odesłania do ustawy o podatku od spadków i darowizn, trzeba jednak przyjąć, iż wszelkie kwestie dotyczące obywatelstwa należy w pierwszej kolejności rozważać właśnie w kontekście przepisów ustawy o obywatelstwie polskim.

Z przepisów ustawy o obywatelstwie polskim wynika, że obywatelami polskimi są osoby, które mają obywatelstwo polskie, a także iż obywatel polski mający równocześnie obywatelstwo innego państwa, ma wobec RP takie same prawa i obowiązki jak osoba mająca wyłącznie obywatelstwo polskie. Innymi słowy, samo posiadanie obywatelstwa polskiego (nawet gdy równocześnie posiada się inne obywatelstwa) przez nabywającego w drodze dziedziczenia implikuje objęcie zdarzenia zakresem przedmiotowym ustawy o podatku od spadków i darowizn, niezależnie od tego, w jakim miejscu globu ziściły się przesłanki zdarzenia z katalogu zawartego w art. 1 u.p.s.d.

Ponadto, co może okazać się istotne w kontekście ewentualnych argumentów przeciwko podwójnemu opodatkowaniu spadków transgranicznych, obywatel polski nie może wobec władz RP powoływać się ze skutkiem prawnym na posiadanie równocześnie obywatelstwa innego państwa i na wynikające z niego prawa i obowiązki. Trzeba jednak pamiętać, iż w świetle art. 2 u.p.s.d. osoba, która nie ma stałego miejsca zamieszkania w Polsce, a posiada polskie obywatelstwo, może uniknąć konieczności opodatkowania nabycia w drodze dziedziczenia własności rzeczy znajdujących się za granicą lub praw majątkowych wykonywanych za granicą, jeśli zawczasu skutecznie zrzeknie się obywatelstwa i w chwili otwarcia spadku nie będzie posiadać obywatelstwa polskiego. Jednakże zgodnie z art. 56 u.o.p. obywatel polski, który zrzeka się obywatelstwa polskiego, traci je dopiero po uzyskaniu zgody Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej (wydawanej w formie postanowienia na wniosek zainteresowanego) na zrzeczenie się obywatelstwa polskiego[13].

Obowiązujące na terytorium naszego kraju regulacje, ale również regulacje większości wysoko rozwiniętych państw na świecie, odnoszące się do spadków transgranicznych, prowadzą do podwójnego opodatkowania dziedziczenia. Problem ten jest powszechnie znany, jego znaczenie wydaje się jednak marginalizowane. Sekretarz stanu w Ministerstwie Finansów Artur Soboń, odpowiadając na pismo Rzecznika Praw Obywatelskich (z dnia 27 marca 2023 r.), zauważa, iż „[…] państwa członkowskie mogą

[13] Prezydent RP może wyznaczyć termin, w którym nastąpi utrata obywatelstwa, ale zasadniczo nie może być on dłuższy niż 30 dni od dnia wydania postanowienia.

swobodnie kształtować przepisy krajowe w tym zakresie. Przepisy te nie mogą jednak dyskryminować ze względu na obywatelstwo oraz ograniczać swobody przepływu kapitału, które to wytyczne realizowane są przez zasady opodatkowania ujęte w polskich przepisach"[14]. Z przywołanego pisma wynika, że „[…] kwestia podwójnego opodatkowania w Polsce ma charakter marginalny", czyli podwójne opodatkowanie nabycia spadku nie jest złe, ponieważ inne państwa również tak postępują, a zalecenia Komisji Europejskiej dotyczące zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu spadków nie mają charakteru wiążącego. Prawdopodobnie perspektywa spadkobierców jest nieco inna.

Potencjalny spadkodawca niewiele może zrobić, by poprawić sytuację podatkową spadkobiercy[15]. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 650/2012 z dnia 4 lipca 2012 r. w sprawie jurysdykcji, prawa właściwego, uznawania i wykonywania orzeczeń, przyjmowania i wykonywania dokumentów urzędowych dotyczących dziedziczenia oraz w sprawie ustanowienia europejskiego poświadczenia spadkowego[16] ma na celu umożliwienie obywatelom ułożenia zawczasu ich spraw spadkowych poprzez dokonanie wyboru prawa właściwego dla dziedziczenia po nich. Wybór ten jest jednak, zgodnie z treścią rozporządzenia, ograniczony jedynie do prawa państwa obywatelstwa spadkodawcy, prawdopodobnie, aby zapewnić związek między zmarłym a wybranym prawem i uniknąć sytuacji, w której prawo zostaje wybrane w celu udaremnienia uzasadnionych oczekiwań osób uprawnionych do udziału obowiązkowego. Jednak przede wszystkim art. 1 ust. 1 rozporządzenia 650/2012 stanowi wprost, iż rozporządzenia nie stosuje się do spraw podatkowych, celnych ani administracyjnych, wobec tego możliwości, jakie daje rozporządzenie, nie wpływają bezpośrednio na zakres opodatkowania określany według zasad zawartych w art. 2 u.p.s.d. Dodać również należy, że na mocy ustawy z dnia 4 lutego 2011 r. – Prawo prywatne międzynarodowe[17] obywatel polski podlega prawu polskiemu, chociażby

[14] A. Soboń, *Podwójne opodatkowanie spadków transgranicznych*, Znak sprawy: DSP12.055.1.2023, odpowiedź z 18 kwietnia 2023 r. na pismo rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 27 marca 2023 roku w sprawie problemu podwójnego opodatkowania nabycia rzeczy i praw majątkowych w drodze spadków i darowizn transgranicznych – https://bip.brpo.gov.pl/pl (dostęp: 22.11.2023).

[15] Może zmienić przed śmiercią swoje miejsce stałego zamieszkania lub miejsce pobytu stałego, lub nawet zrzec się obywatelstwa, o ile pozwala to zmienić jurysdykcję podatkową na korzystniejszą.

[16] Dz.U. UE L z 2012 r. Nr 201, s. 107 ze zm. – dalej: rozporządzenie 650/2012.

[17] Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 503 – dalej: u.p.p.m.

prawo innego państwa uznawało go za obywatela tego państwa. Regulacja ta ma służyć ustaleniu właściwości prawa dla stosunków z zakresu prawa prywatnego związanych z więcej niż jednym państwem.

4. Miejsce stałego pobytu

Odejście przez przepisy ustawy o podatku od spadków i darowizn od łącznika jurysdykcyjnego opartego na miejscu zamieszkania na rzecz „miejsca stałego pobytu", po kilkudziesięcioletnim okresie odwoływania się przez ustawodawcę właśnie do miejsca zamieszkania, nie wydaje się tylko przypadkiem. Trzeba założyć, że ustawodawca, posługując się pojęciem „miejsce stałego pobytu", celowo różnicuje sposób budowania łącznika jurysdykcyjnego na gruncie podatku od spadków i darowizn i podatku dochodowego od osób fizycznych, gdzie o opodatkowaniu decyduje zasadniczo miejsce zamieszkania, a nie miejsce stałego pobytu. Można uznać, że nie pozostawiono tu miejsca na konstruowanie wzorca personalnego łącznika jurysdykcyjnego w obu podatkach na podstawie tych samych przesłanek[18]. Niemniej zdania w tym zakresie są podzielone.

Analiza wypełniania przesłanek pozwalających uznać, że podatnik ma miejsce stałego pobytu na terenie RP w świetle postanowień art. 2 u.p.s.d., jak zauważa Krzysztof J. Musiał, musi być rozpoznawana co najmniej w trzech odrębnych kategoriach stanów faktycznych, dla:

1) obywateli państw członkowskich UE i członków ich rodzin;
2) obywateli państw trzecich mających prawo stałego pobytu na terytorium państwa członkowskiego innego niż RP oraz
3) obywateli państw trzecich niemających prawa stałego pobytu na terytorium innego państwa członkowskiego poza RP[19].

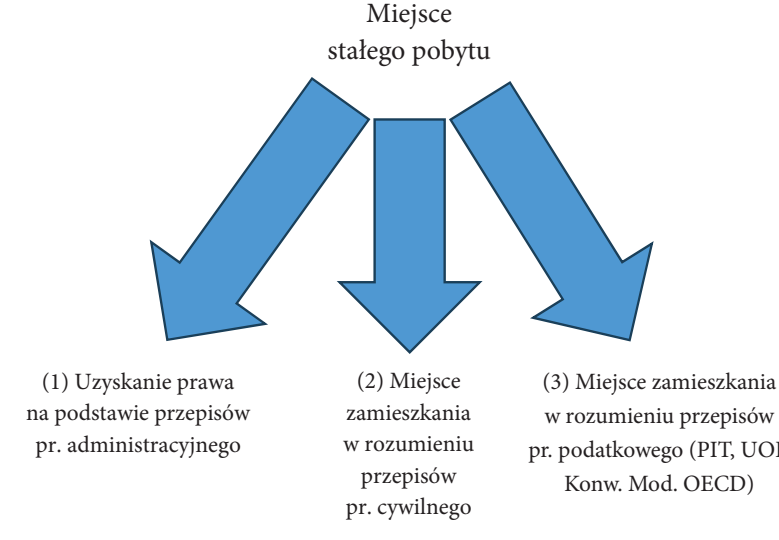
Poszczególne przypadki muszą więc być rozpatrywane głównie na podstawie Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej[20], ustawy z dnia 14 lipca 2006 r. o wjeździe na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, pobycie oraz wyjeździe z tego terytorium obywateli państw członkowskich Unii Europejskiej

[18] Por. S. Bogucki, *Art. 2. Rzeczy i prawa majątkowe za granicą*, [w:] G. Liszewski, P. Smoleń, J. Szczygieł, K. Winiarski, S. Bogucki, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2021, LEX/el.

[19] K.J. Musiał, *Art. 2*, [w:] P. Borszowski, A. Nita, K. Stelmaszczyk-Borszowska, J. Wantoch-Rekowski, K.J. Musiał, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2022, LEX/el.

[20] Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864 ze zm.

i członków ich rodzin[21] oraz ustawy z dnia 24 września 2010 r. o ewidencji ludności[22] i ustawy z dnia 12 grudnia 2013 r. o cudzoziemcach[23]. Aby takiej analizy w ogóle dokonać, trzeba sobie odpowiedzieć na elementarne pytanie, a mianowicie: „czy określenie »miejsce stałego pobytu« użyte w art. 2 u.p.s.d. oznacza miejsce, o którym mowa w przepisach prawa administracyjnego, cywilnego czy podatkowego?". Dominik Mączyński podczas konferencji „Opodatkowanie świadczeń i czynności nieodpłatnych", która odbyła się w Poznaniu w dniach 16–17 listopada 2023 r., zauważył, iż w doktrynie pojęcie „miejsce stałego pobytu" (użyte przez ustawodawcę w art. 2 u.p.s.d.) bywa rozumiane na trzy różne, konkurencyjne względem siebie sposoby[24].



Rysunek 1. Trzy alternatywne wyniki wykładni pojęcia „miejsce stałego pobytu"
Źródło: opracowanie własne na podstawie referatu D. Mączyńskiego.

Analiza piśmiennictwa pozwala dodać do powyższego schematu czwartą i piątą alternatywę, tj. możliwość rozumienia zwrotu „miejsce stałego pobytu" zgodnie z treścią, jaką nadaje się pojęciom „miejsce zamieszkania" i „miejsce zwykłego pobytu" w prawie prywatnym międzynarodowym.

[21] Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1697 ze zm.

[22] Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1191 ze zm. – dalej: u.o.e.l.

[23] Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 519 ze zm.

[24] D. Mączyński, *Między opodatkowaniem wszystkiego a nieopodatkowaniem niczego, czyli o specyfice podatku od spadków i darowizn w Polsce*, referat wygłoszony 17 listopada 2023 r. na Uniwersytecie im. Adama Mickiewicza w Poznaniu.

Zgodnie z pierwszą teorią zaprezentowaną na rysunku 1 pojęcie „miejsce stałego pobytu", czyli pojęcie niezdefiniowane w samej ustawie o podatku od spadków i darowizn, należy rozumieć zgodnie z przepisami prawa administracyjnego. Wbrew pozorom stanowisko to nie prowadzi do oczywistych wniosków, gdyż w praktyce dominuje pogląd, który wymaga również (poza wypełnianiem przesłanek związanych z pobytem) dochowania obowiązków wynikających z odpowiednich procedur. Pobytem stałym w myśl art. 25 u.o.e.l. jest zamieszkanie w określonej miejscowości pod oznaczonym adresem z zamiarem stałego przebywania, ale w przypadku cudzoziemca (w określonych w art. 43 u.o.e.l. przypadkach) wymagane może być np. przedstawienie zezwolenia na pobyt stały, bez tego nie będzie bowiem możliwe zameldowanie. Przywołane zezwolenie jest wydawane przez właściwego wojewodę w trybie opisanym w ustawie o cudzoziemcach.

Sama definicja pobytu stałego odwołuje się do dwóch elementów. Pierwszym składnikiem konstytuującym pobyt stały jest fakt przebywania w oznaczonym miejscu (miejscowość, pod oznaczonym adresem), drugi element ma charakter psychiczny, jest nim bowiem zamiar stałego przebywania w określonej miejscowości, pod określonym adresem (*animus manendi*)[25]. Innymi słowy, by można stwierdzić, że mamy do czynienia ze stałym pobytem w jakimś miejscu, nie wystarczy samo zamieszkiwanie w sensie fizycznym (pod określonym adresem), bez zamiaru stałego pobytu. Nie jest także wystarczający sam zamiar stałego pobytu w danej miejscowości, niepołączony z przebywaniem w tej miejscowości[26]. Trzeba również pamiętać, że zgłoszenie pobytu stałego mające skutkować rejestracją danych o miejscu pobytu nie tworzy prawnie relewantnego faktu samego „stałego pobytu" w danym miejscu.

W orzecznictwie zwraca się uwagę głównie na kwestię posiadania zezwolenia na pobyt stały jako elementu kluczowego w świetle art. 2 u.p.s.d. W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 17 grudnia 2010 r. (sygn. II FSK 1425/09) czytamy: „[…] nie można jednak przy ocenie charakteru pobytu cudzoziemca – jako istotnego kryterium skutkującego podatkowo, pomijać uregulowań prawnych dotyczących cudzoziemców, zawartych zarówno w ustawie z dnia 25 czerwca 1997 r. o cudzoziemcach, jak i w ustawie z dnia 10 kwietnia 1974 r. o ewidencji ludności

[25] Por. Z. Czarnik, *Art. 25*, [w:] W. Maciejko, P. Zaborniak, Z. Czarnik, *Ustawa o ewidencji ludności. Komentarz*, Warszawa 2016, LEX/el.

[26] Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Krakowie z dnia 29 sierpnia 2023 r., sygn. III SA/Kr 1450/22, LEX nr 3622779.

i dowodach osobistych. […] Uznanie, że cudzoziemiec ma pobyt stały na terytorium RP, wymagało posiadania przez niego »karty pobytu stałego« wydanej stosownie do przepisów o cudzoziemcach […]". Podobnie, już na bazie obowiązujących aktualnie przepisów, uznał WSA w Opolu w wyroku z dnia 23 czerwca 2017 r. (sygn. I SA/Op 180/17, LEX nr 2320986), w którym stwierdzono, że „[…] jeżeli ustawa podatkowa nie definiuje użytych w niej pojęć takich jak miejsce stałego pobytu, to ocena tych przesłanek, aby nie była dowolna, nie może być oparta na wybiórczym zastosowaniu przepisów ustawy o ewidencji ludności bez uwzględnienia przepisów wprost odnoszących się do cudzoziemców", co oznacza zdaniem sądu, że uznanie, iż cudzoziemiec ma miejsce stałego pobytu na terytorium RP, wymaga otrzymania przez niego zezwolenia na pobyt stały i posiadania karty stałego pobytu, która powinna zostać przedstawiona w procesie meldunkowym.

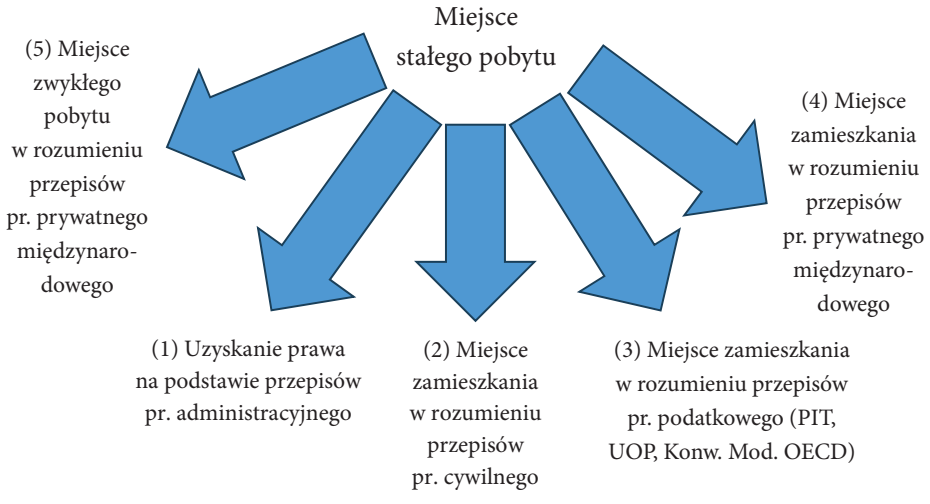
Znana autorowi niniejszego tekstu praktyka organów podatkowych pierwszej instancji przynajmniej od kilku lat zgodna jest z przywołanymi orzeczeniami, tj. organy podatkowe uznają na ogół, że cudzoziemiec spoza UE ma miejsce stałego zamieszkania w kraju, w rozumieniu art. 2 u.p.s.d., dopiero wówczas, gdy przedłoży kartę stałego pobytu. Analogicznie twierdzi się również w niektórych komentarzach[27]. Złożona relacja norm prawa administracyjnego z normami prawa cywilnego nastręcza wielu trudności interpretacyjnych. Jak nie bez podstawy wskazuje Diana Trzcińska, „pobyt" jest instytucją ze sfery prawa administracyjnego, podczas gdy „miejsce zamieszkania" to pojęcie charakterystyczne dla sfery prawa cywilnego, ustawodawca jednak niekiedy odwołuje się w prawie administracyjnym do pojęcia zamieszkania, które niewątpliwie stanowi jedno z podstawowych pojęć z zakresu części ogólnej prawa cywilnego[28]. Jednakże pojęcia zawarte w art. 25 u.o.e.l. należy odróżnić od *domicilium*, tj. „miejsca zamieszkania"[29], o którym mowa w art. 25 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny[30].

[27] Zob. np. S. Brzeszczyńska, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2009, Legalis.

[28] D. Trzcińska, *Art. 25*, [w:] K. Biernat, M. Dobek-Rak, P. Mierzejewski, D. Trzcińska, *Ustawa o ewidencji ludności. Komentarz*, Warszawa 2013, LEX/el.

[29] M. Kępa, *Art. 25*, [w:] M. Kępa, G. Krawiec, A. Nodżak, J. Podgórska-Rykała, *Ustawa o ewidencji ludności. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis.

[30] Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 1610 ze zm. – dalej: k.c.



Rysunek 2. Pięć alternatywnych wyników wykładni pojęcia „miejsce stałego pobytu"
Źródło: opracowanie własne.

Stanowisko drugie to w zasadzie uznanie, że art. 2 u.p.s.d. w rzeczywistości oznacza to samo co art. 25 k.c., który stanowi, że miejscem zamieszkania osoby fizycznej jest miejscowość, w której osoba ta przebywa z zamiarem stałego pobytu. Trudno w świetle tego, co zostało napisane w odniesieniu do pierwszego z prezentowanych poglądów, zaakceptować, że „stały pobyt" w danym miejscu jest dokładnie tym samym co miejsce zamieszkania w rozumieniu k.c. Niemniej i w orzecznictwie NSA znajdziemy pojedyncze wyroki, które – jak się wydaje – dowodzą, że przynajmniej niektóre składy orzekające podzielają ten pogląd. Przykładowo, w wyroku NSA z dnia 18 lipca 2017 r. (sygn. II FSK 1682/15, LEX nr 2322296) sąd uznał, że „[…] ustawodawca jako wiodącą przyjął zasadę domicylu, zgodnie z którą obowiązek podatkowy ciąży na osobie mającej stałe miejsce zamieszkania w Polsce, nawet gdy chodzi o nabycie rzeczy i praw majątkowych za granicą". Przyjęcie tej drogi rozumowania powodowałoby, że posiadanie stałego miejsca pobytu w rozumieniu ustawy o podatku od spadków i darowizn nie wymagałoby spełnienia żadnych warunków formalnych (zameldowanie, karta stałego pobytu). Stanowisko to wydaje się błędne również z innych powodów. Jak już była mowa, racjonalny z założenia ustawodawca odszedł od łącznika opartego na miejscu zamieszkania i należy założyć, że to celowe działanie. Wydaje się to uzasadnionym założeniem, w prawie międzynarodowym jest to bowiem również coraz częstsze zjawisko (co opisano, analizując stanowisko piąte). Ponadto trzeba sobie zadać pytanie, czy wykładnia

językowa art. 2 u.p.s.d. pozwala uznać, że „miejsce stałego pobytu" znaczy to samo co „miejsce zamieszkania". W niniejszym artykule nie ma miejsca na dokładną analizę tego zagadnienia, aczkolwiek wydaje się, że w świetle uzasadnienia np. uchwały NSA z dnia 20 marca 2023 r. (sygn. III FPS 3/22, LEX 3508011) taka wykładnia byłaby niedopuszczalna. W przywołanej uchwale NSA stwierdza bowiem, iż „[p]róba dokonania wykładni, która byłaby sprzeczna z językowym znaczeniem przepisu prawa, byłaby naruszeniem zasady praworządności. Językowe znaczenie przepisu prawa wyznacza bowiem granice dopuszczalnej wykładni, gdyż formuła słowna jest granicą wszelkiego dopuszczalnego sensu, jakiego możemy poszukiwać w tekście przepisów prawa. […] Sięgając po pozajęzykowe metody wykładni, należy pamiętać, że ich wynik musi się mieścić w językowym znaczeniu słów tworzących dany przepis prawa […]". Trudno na poziomie wykładni językowej akceptować, że „stały pobyt" (w rozumieniu art. 2 u.p.s.d.) to pojęcie o takim samym zakresie (zbiorze desygnatów) co „miejsce zamieszkania", nawet jeśli art. 25 k.c. uznaje miejscowość, w której dana osoba przebywa z zamiarem stałego pobytu, za jej miejsce zamieszkania. Trzeba bowiem zauważyć, że dla zaistnienia „miejsca stałego pobytu" przebywanie gdzieś jedynie „z zamiarem stałego pobytu" nie jest wystarczające. Zestawienie art. 25 u.o.e.l. i art. 25 k.c. pozwala stwierdzić, że „stały pobyt" to zamieszkanie plus coś więcej, a mianowicie oznaczony adres.

Stanowisko trzecie, zrównujące przesłankę wymienioną w art. 2 u.p.s.d. z miejscem zamieszkania w rozumieniu szeroko pojmowanych przepisów prawa podatkowego, cechują podobne wady jak stanowisko drugie. Pojawiają się tu jednak i inne problemy. Przyjęcie, iż w świetle art. 2 u.p.s.d. nabywca ma miejsce stałego pobytu na terytorium RP, gdy (1) posiada na terytorium RP centrum interesów osobistych lub gospodarczych (tzw. ośrodek interesów życiowych) lub (2) przebywa na terytorium RP dłużej niż 183 dni w roku podatkowym, byłoby zupełnie bezpodstawne. Przecież posiadanie miejsca zamieszkania w Polsce, w rozumieniu art. 3 ust. 1a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych[31], nie wymaga w ogóle zamiaru stałego pobytu ani oznaczonego adresu, wystarczy jedynie fizycznie przebywać na terytorium RP ponad 183 dni w roku podatkowym. Takie ujęcie przesłanek rezydencji podatkowej spowodowane było m.in. dwoma celami – chęcią skorzystania ze wzorców wyznaczonych Modelową Konwencją OECD

[31] Dz.U. z 2022 r., poz. 2647 ze zm. – dalej: u.p.d.o.f.

w sprawie podatku od dochodu i majątku oraz poszerzeniem katalogu podatników objętych nieograniczonym obowiązkiem podatkowym[32].

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zazwyczaj uznają, że osoba fizyczna mająca miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie to każda osoba, która zgodnie z prawem tego państwa podlega tam opodatkowaniu z uwagi na jej miejsce zamieszkania, miejsce stałego pobytu albo inne kryterium o podobnym charakterze, co jednak nie obejmuje osób, które podlegają opodatkowaniu w tym państwie w zakresie dochodu osiąganego tylko ze źródeł w tym państwie lub z tytułu majątku położonego w tym państwie. Odesłanie do prawa krajowego jest tu wyraźne. Dopiero gdy osoba fizyczna ma miejsce zamieszkania w obu umawiających się państwach, to jej status określa się z uwzględnieniem „stałego miejsca zamieszkania", które w języku angielskim określane jest zwrotem *pernament home available to him*, co wydaje się bardziej okolicznością faktyczną (i jednocześnie stanem ducha) niż przebywanie gdzieś (w określonym momencie) z zamiarem stałego pobytu. Słusznie zauważa się w doktrynie, że w świetle umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i komentarza do konwencji modelowej OECD „[…] posiadanie stałego ogniska domowego oznacza, iż osoba fizyczna urządziła je i zastrzegła dla swojego trwałego użytkowania […] Istotnym czynnikiem jest trwałość zamieszkania, dbałość o ognisko domowe, przez co należy rozumieć, że osoba zainteresowana czyni wszystko, co jest niezbędne, aby mieć to mieszkanie do własnej dyspozycji w każdym czasie, w sposób ciągły […]"[33]. Miejsce zamieszkania to zatem coś, co wiąże się z subiektywnymi odczuciami, a jednak spełnienie przesłanek może być oceniane niemal wyłącznie na podstawie dających się zaobserwować obiektywnie zachowań – może to powodować występowanie swoistego błędu poznawczego. W pewnym zakresie jest tak również z „miejscem stałego pobytu", niemniej różnica pomiędzy treścią tych pojęć jest znaczna. Ostatecznie miejsce stałego pobytu, gdzie ktoś zamierza stale przebywać, to niekoniecznie jego dom (*home*). Stwierdzenie „wracam do domu" nie zawsze będzie prowadzić nas do miejsca, w którym zazwyczaj śpimy.

W myśl stanowiska czwartego zgodnie z 2 ust. 1 i art. 3 ust. 1 u.p.p.m. o właściwości prawa ojczystego decyduje obywatelstwo, a dopiero gdy obywatelstwa danej osoby ustalić nie można, osoba ta nie ma obywatelstwa

[32] J. Bajson, T. Kret, *Rezydencja podatkowa*, „Przegląd Podatkowy" 2008, nr 1, s. 7–13.

[33] M. Jamroży, A. Główka, *Zmiana rezydencji podatkowej przez osobę fizyczną w trakcie roku podatkowego*, „Monitor Podatkowy" 2018, nr 1, s. 50–52.

żadnego państwa albo nie można ustalić treści prawa ojczystego, stosuje się prawo państwa, w którym znajduje się jej miejsce zamieszkania (łącznik alternatywny). Kolejnym dopuszczalnym łącznikiem będzie miejsce zwykłego pobytu, ale dopiero w razie braku miejsca zamieszkania. Ustawodawca, posługując się techniką kaskady łączników, zmierzał do objęcia regulacją jak najszerszego spektrum stanów faktycznych. W uzasadnieniu projektu ustawy czytamy, iż posłużono się zarówno łącznikiem miejsca zamieszkania, jak i łącznikiem miejsca zwykłego pobytu, gdyż oba pojęcia „są sobie bliskie, nie są jednak tożsame […] Przy ustalaniu zarówno miejsca zamieszkania, jak i miejsca zwykłego pobytu na użytek przepisów kolizyjnych, uwzględniać należy dwa elementy: miejsce faktycznego osiedlenia się – czyli miejsce stanowiące centrum aktywności życiowej osoby (element obiektywny, tzw. corpus) oraz zamiar zamieszkiwania lub pobytu (element subiektywny, tzw. animus). Różnica dotyczy stopnia nasilenia obu tych elementów. Zwykły pobyt oznacza nieco słabsze powiązanie danej osoby z określonym państwem niż powiązanie określane mianem zamieszkania. […] Warto też pamiętać, że pojęcie miejsca zamieszkania (domicylu) jest różnie rozumiane w prawie prywatnym międzynarodowym poszczególnych państw. Dotyczy to zwłaszcza państw tradycji common law. Z tego też względu w nowszych unormowaniach prawa prywatnego międzynarodowego (i to zarówno krajowych, międzynarodowych, jak i w Unii Europejskiej) łącznik miejsca zamieszkania (domicylu) ustępuje pola łącznikowi miejsca zwykłego pobytu”[34]. Pojęcie miejsca zamieszkania w prawie prywatnym międzynarodowym zasadniczo odnosi się do terytorium konkretnego państwa, a nie do określonej miejscowości i oznaczonego adresu jak w krajowym prawie administracyjnym. W doktrynie wskazuje się, że zamieszkanie w rozumieniu ustawy – Prawo prywatne międzynarodowe to przebywanie „[…] w sposób intencjonalny oraz trwały, tzn. oparty na woli osoby pozostania w danym państwie na stałe, a przynajmniej przez czas nieoznaczony, czemu towarzyszy brak okazywanego wobec osób trzecich zamiaru wyjazdu do innego państwa […]”[35].

Stanowisko piąte opiera się na uznaniu, że stały pobyt w rozumieniu ustawy o podatku od spadków i darowizn jest zwykłym pobytem w rozumieniu prawa prywatnego międzynarodowego. Trudno zaakceptować takie

[34] Druki Sejmowe VI kadencja, druk nr 1277, 31.10.2008 r., https://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/wgdruku/1277 (dostęp: 26.11.2023).

[35] M. Pilich, *Art. 3*, [w:] *Prawo prywatne międzynarodowe. Komentarz*, red. J. Poczobut, Warszawa 2017, LEX/el.

uproszczenie, niemniej można znaleźć argumenty przemawiające za taką tezą. Zdaniem niektórych autorów „[o]d kilku dziesięcioleci łącznik zamieszkania traci – przynajmniej w Europie – na znaczeniu i jest wypierany przez inny, określany mianem zwykłego pobytu”[36]. Trzeba zauważyć, że np. rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 593/2008 z dnia 17 czerwca 2008 r. w sprawie prawa właściwego dla zobowiązań umownych (Rzym I)[37], które stosuje się do zobowiązań umownych w sprawach cywilnych i handlowych powiązanych z prawem różnych państw, również posługuje się koncepcją łącznika miejsca zwykłego pobytu, a nie miejscem zamieszkania ani nawet obywatelstwem. Podobnie wynika z preambuły rozporządzenia 650/2012, w której czytamy: „W świetle rosnącej mobilności obywateli oraz z myślą o zapewnieniu należytego działania wymiaru sprawiedliwości w Unii i o zapewnieniu rzeczywistego łącznika między daną sprawą spadkową a państwem członkowskim, w którym sprawowana jest jurysdykcja, w niniejszym rozporządzeniu należy przewidzieć, że do celów ustalenia zarówno jurysdykcji, jak i prawa właściwego ogólnym łącznikiem powinno być miejsce zwykłego pobytu zmarłego w chwili śmierci”. Przywołane rozporządzenie, gdyby wczytać się w szczegóły, wymaga ustalenia m.in. okoliczności życia zmarłego w latach poprzedzających jego śmierć i w chwili jego śmierci, uwzględniając wszystkie istotne elementy faktyczne, w szczególności czas trwania i regularność obecności zmarłego w danym państwie oraz warunki i powody tej obecności. Dopiero tak ustalone miejsce pobytu, o ile wskazuje na ścisły i stabilny związek z danym państwem, może być uznane za miejsce stałego pobytu.

Norma kolizyjna art. 21 rozporządzenia 650/2012 wprowadza zasadę, zgodnie z którą prawem właściwym dla ogółu spraw dotyczących spadku jest prawo państwa, w którym zmarły miał miejsce zwykłego pobytu w chwili śmierci. Celnie wskazuje Mateusz Pilich, że rozporządzenie 650/2012 nie zawiera „[…] definicji legalnej zwykłego pobytu spadkodawcy i nie jest to przypadkowe, zważywszy na jakże często podkreślany w stanowiskach organizacji międzynarodowych oraz w literaturze przedmiotu argument, że zwykły pobyt – będąc pojęciem »faktycznym«, a nie »prawnym« – nie powinien być ograniczany żadnymi ścisłymi formułami normatywnymi. Bardzo ogólnie można określić miejsce zwykłego pobytu

[36] *Idem*, *Zasada obywatelstwa w prawie prywatnym międzynarodowym. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 2015, LEX/el.

[37] Dz.U. UE L z 2008 r. Nr 177, s. 6 ze zm.

jako obszar prawny, w którym są skoncentrowane interesy życiowe jednostki; siłą rzeczy przebywanie tam nie jest czymś przemijającym, lecz ma względnie stabilny, długoterminowy charakter”[38]. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 16 lipca 2020 r. (sygn. C-80/19, LEX nr 3029456) uznał, że miejsce zwykłego pobytu (tu zmarłego, ale wydaje się, że konkluzja ma bardziej charakter generalny) można ustalić tylko w jednym państwie członkowskim, a czyniąc to, należy wziąć pod uwagę „wszystkie istotne elementy faktyczne, w szczególności czas trwania i regularność obecności zmarłego w danym państwie oraz warunki i powody tej obecności. Tak ustalone miejsce zwykłego pobytu powinno wykazywać ścisły i stabilny związek dziedziczenia z danym państwem”. Motywy te zawarte są w preambule rozporządzenia 650/2012. Mimo wielu podobieństw podkreślić należy, że miejsce stałego pobytu w rozumieniu art. 2 u.p.s.d. nie jest pojęciem tożsamym z miejscem zwykłego pobytu w rozumieniu np. przepisów ustawy – Prawo prywatne międzynarodowe.

Konkludując, stopniowe odchodzenie od pojęcia miejsca zamieszkania na rzecz miejsca pobytu w świetle przedstawionych faktów i argumentów stanowi trwałą tendencję legislacyjną w całej UE, toteż nie sposób bronić wykładni zmierzającej do zrównania pojęcia miejsca stałego pobytu z miejscem zamieszkania. Obecnie dominuje w Polsce stanowisko pierwsze, tj. uznające nie tylko, że pojęcie „miejsce stałego pobytu” należy rozumieć zgodnie z konotacjami wynikającymi z przepisów prawa administracyjnego, ale wymagające dla zaistnienia „stałego pobytu” w danym miejscu na terytorium RP spełnienia warunków formalnych, takich jak np. (dla niektórych podatników) uzyskanie karty stałego pobytu. Ponowne, po fazie kilkudziesięcioletniej walki o autonomię, zacieśnianie więzi pomiędzy prawem podatkowym i administracyjnym powoli staje się faktem, czego dowodem może być m.in. uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 27 marca 2023 r. (sygn. I FPS 2/22, LEX nr 3511189), w której słusznie uznano, że prawo podatkowe nie jest częścią prawa administracyjnego, ale której uzasadnienie wskazuje na niezwykle silne związki pomiędzy tymi gałęziami prawa. Związek taki przejawia się również w relacji art. 2 u.p.s.d. do art. 25 i art. 43 u.o.e.l.

[38] M. Pilich, *Jurysdykcja i prawo właściwe w sprawach spadkowych załatwianych przed notariuszem w państwie członkowskim Unii Europejskiej – wprowadzenie i wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 16.07.2020 r., C-80/19, Postępowanie zainicjowane przez E.E.*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2021, nr 8, s. 49–63.

5. Studium przypadku

Oliver – obywatel Australii – przebywał ponad 183 dni na terytorium RP w roku podatkowym 2022, od kilku lat nie przebywał ani jednego dnia na terytorium Australii, niemal od samego początku pobytu w RP posiada decyzję zezwalającą na pobyt czasowy w celu wykonywania pracy w zawodzie wymagającym wysokich kwalifikacji. W Australii nie posiada (ani nie bierze w najem) żadnych nieruchomości, nie mieszka tam od lat. Łącząc podróże z pracą w XXI w., zwiedza świat, mieszkając po kilka lat z rzędu w różnych państwach. Oliver nadal nie postanowił, czy po zakończeniu obecnego kontraktu w Polsce zostanie na terytorium RP, czy z niej wyjedzie. W grudniu 2022 r. zmarła w Australii jego babcia, obywatelka Australii, po której odziedziczył znajdujące się w Australii środki pieniężne w kwocie 400 000 dolarów australijskich w gotówce (około 1 000 000 zł), natomiast w kwietniu 2023 r. otrzymał od australijskiego wykonawcy spadku równowartość przysługującej mu masy spadkowej – środki wpłacono w kasie banku w Australii na jego australijski rachunek (Oliver przebywał wówczas w Polsce). W tym samym miesiącu transferował je na rachunek w banku polskim[39]. W Australii opisane nabycie w drodze dziedziczenia ustawowego nie zostało opodatkowane żadnym podatkiem. Oliver w 2022 r. i 2023 r. nie miał żadnych dochodów ze źródeł położonych poza RP, jedyne stałe źródło dochodu to polski kontrakt. W podatku dochodowym od osób fizycznych w rozliczeniu za 2022 r. wskazał siebie jako rezydenta RP, tj. osobę mającą tu miejsce zamieszkania, i szanuje łączący się z tym statusem nieograniczony obowiązek podatkowy. W ostatnim roboczym dniu kwietnia 2023 r. Oliver osobiście próbował złożyć w urzędzie skarbowym druk SD-Z2, który po krótkiej naradzie pracowników odpowiedniego działu nie został przyjęty. Wskazano Oliverowi, iż w jego sytuacji nabycie w ogóle nie podlega opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn, więc nie może składać SD-Z2. Oliver wykonał kilka telefonów na infolinię podatkową i dowiedział się, że nie jest wykluczone, iż będzie musiał zapłacić podatek dochodowy, ale powinien złożyć wpierw wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego.

Informacja udzielona przez pracowników, których spotkał Oliver, była prawidłowa. Jak już wskazano, zgodnie z art. 2 u.p.s.d. opisane nabycie spadku nie podlega podatkowi od spadków i darowizn, gdyż w chwili

[39] Por. wyrok NSA z dnia 16 marca 2022 r., sygn. III FSK 407/21, LEX nr 3339454.

otwarcia spadku nabywca nie był obywatelem polskim ani też nie miał miejsca stałego pobytu na terytorium RP (a jedynie pobyt czasowy).

Z pozoru jest to dobra wiadomość, nabycie znajduje się poza zakresem opodatkowania, w pewnym więc zakresie mamy zatem do czynienia z podwójnym nieopodatkowaniem podatkiem spadkowym. Jednak czy nabycie spadku musi być w ogóle gdzieś opodatkowane? Wydaje się, że nie – w pewnym uproszczeniu: nie ma przecież zasady, że każde przysporzenie transgraniczne powinno zostać gdzieś opodatkowane[40]. Otwarta pozostaje natomiast kwestia możliwego opodatkowania dochodu wygenerowanego przez nabycie w drodze dziedziczenia polskim podatkiem dochodowym.

6. Entropia prawa

Na poziomie teoretycznych rozważań trzeba zauważyć, iż system prawa ma charakter statyczno-dynamiczny, jest z definicji względnie koherentny i oparty m.in. na założeniu niesprzecznego współistnienia i funkcjonowania norm. Pojawiające się sprzeczności i luki usuwa się i uzupełnia za pomocą właściwych reguł egzegezy. Niemniej rozrost ilościowy, tj. stałe zwiększanie liczby norm w systemie, oraz multimetryczność źródeł prawa charakteryzująca niektóre gałęzie prawa (jak np. prawo podatkowe) powodują, że mamy do czynienia ze zjawiskiem, które można nazwać entropią prawa (miarą nieuporządkowania systemu prawa). Zdaniem autora niniejszej pracy można twierdzić, że liczba nieprzewidzianych problemów (spowodowanych nieoczekiwanymi interferencjami norm) wzrasta wprost proporcjonalnie do wzrostu liczby norm w systemie.

Jest tak, ponieważ przyczyną wielu „problemów" są interakcje między normami w systemie prawa, których istnienia nie dało się przewidzieć w procesach prawotwórczych. Innymi słowy, zakresy norm nakładają się na siebie w sposób, którego przewidzieć się nie dało. System podatkowy ma początek w określonej, zaplanowanej strukturze, która następnie wolno, ale nieuchronnie, na skutek rozszerzania zakresu opodatkowania, wprowadzania zmian, reform i uzupełnień, zmierza w kierunku chaosu. Właśnie taką tezę wydaje się potwierdzać analizowany przypadek.

[40] Por. W. Schön, *Is Everybody Obliged to Pay Taxes Somewhere?*, „Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper", no. 2023/9, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4521472 (dostęp: 29.11.2023).

7. Skutki w podatku dochodowym od osób fizycznych

Opisane transgraniczne nabycie spadku jest zdarzeniem podlegającym opodatkowaniu polskim podatkiem dochodowym od osób fizycznych. To pozornie obrazoburcze stwierdzenie ma solidne podstawy prawne. Analizowane transgraniczne nabycie w drodze dziedziczenia nie może zostać opodatkowane polskim podatkiem od spadków i darowizn (co zostało już udowodnione), ale inaczej jest z podatkiem dochodowym. Trzeba pamiętać, że mimo iż Oliver nie ma w Polsce miejsca stałego pobytu w rozumieniu art. 2 u.p.s.d., to ma tu miejsce zamieszkania (rezydencję podatkową) w rozumieniu art. 3 ust. 1a u.p.d.o.f.

Sytuacji podatnika nie poprawiają przepisy umowy między Rzecząpospolitą Polską a Australią w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu (Canberra, 7 maja 1991 r.)[41]. W myśl art. 4 ust. 1 w zw. z ust. 3 pkt 1 ww. umowy Oliver ma przecież miejsce zamieszkania w Polsce, a art. 22 umowy z 1991 r. stanowi, że dochód osoby mającej miejsce zamieszkania w Polsce, który nie został specjalnie potraktowany przez umowę, będzie podlegał opodatkowaniu tylko w Polsce. Dopiero gdy takie dochody są uzyskiwane ze źródeł w Australii, mogą być również opodatkowane w Australii. Opisane spadkobranie nie podlega opodatkowaniu w Australii, to po pierwsze, a po drugie – umowę stosuje się w Australii jedynie do podatku dochodowego i podatku od dzierżawy zasobów. Nawet jednak gdyby uznać, że tak nie jest i że Australia może opodatkować taki dochód (czego nie czyni), a nawet że źródło tego dochodu jest w Australii, to znajdzie tu zastosowanie właściwa metoda unikania podwójnego opodatkowania. Zgodnie z art. 24 ust. 1 umowy, gdy osoba mająca miejsce zamieszkania w Polsce osiąga dochód, który może być opodatkowany w Australii, to Polska potrąci z polskiego podatku płaconego z tytułu tego dochodu kwotę równą podatkowi australijskiemu w odniesieniu do tego dochodu[42]. W omawianym przypadku nie występuje jednak żaden podatek do potrącenia. Sytuacji nie zmieni również art. 27g u.p.d.o.f. ani Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu 24 listopada 2016 r.[43]

[41] Dz.U. z 1992 r. Nr 41, poz. 177 ze zm.

[42] Takie potrącenie nie może jednak przewyższyć kwoty podatku polskiego, wyliczonego przed dokonaniem potrącenia podlegającego opłacie z tytułu tego dochodu.

[43] Dz.U. z 2018 r., poz. 1369 ze zm.

Dlaczego ta sytuacja jest wyjątkowa? Spadki nie są zazwyczaj opodatkowane podatkiem dochodowym, gdyż zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. przepisów tej ustawy nie stosuje się do przychodów podlegających przepisom o podatku od spadków i darowizn. W opisanym stanie faktycznym nabycie nie podlegało jednak przepisom ustawy o podatku od spadków i darowizn. Aby wyłączenie zadziałało, nie ma znaczenia, czy nabycie (tworzące przychód) faktycznie zostało opodatkowane podatkiem od spadków i darowizn – wystarczy, że jest objęte regulacjami ustawy. Można się zastanawiać, czy gdyby doszło do opodatkowania nabycia w drodze dziedziczenia w Australii lub gdyby nabycie podlegało w Australii opodatkowaniu podatkiem spadkowym, ale korzystało ze zwolnienia, to czy art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. wyłączałby opodatkowanie podatkiem dochodowym. Innymi słowy, czy w przepisie tym pod pojęciem „podatku od spadków i darowizn" należy rozumieć jedynie nasz krajowy podatek, czy też każdy podobny podatek (*inheritance tax*), jaki obowiązuje w innych państwach? Wiele przemawia za tym, by uznać, iż chodzi tu tylko o polski podatek spadkowy, w szczególności zaś o to, że Polska nie chce rezygnować z przychodu podatkowego tylko dlatego, że nabycie w drodze dziedziczenia podlega opodatkowaniu w innym państwie.

Jak udowodniono powyżej, w omawianym przypadku musimy zastosować przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wobec tego zacząć należy od wskazania, iż powszechność opodatkowania jest cechą immanentną tego podatku – art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f. stanowi, że opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, chyba że ustawodawca wyłączył je z opodatkowania, a opisanej tu sytuacji z opodatkowania nie wyłączono. Analiza pojęcia przychodu nie zmienia prawdziwości tezy o opodatkowaniu nabycia w drodze dziedziczenia, przychodami (z nieistotnymi tu zastrzeżeniami) są bowiem otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Nie ma więc wątpliwości, że otrzymanie pieniędzy (na skutek dziedziczenia) jest przychodem w rozumieniu art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., który – jeśli nie jest wyłączony od opodatkowania przez art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. (w przypadku gdy wystąpi dochód) – będzie podlegał opodatkowaniu na zasadach ogólnych jako przychód z tzw. innych źródeł (art. 10 ust. 1 pkt 9 w zw. z art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f.), wszakże katalog zawarty w art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f. ma charakter otwarty.

8. Ochrona podatnika

Czy istnieją przepisy mogące uchronić podatnika przed koniecznością zapłaty podatku w sytuacjach podobnych do opisanej? W przypadku gdy nabycie w drodze spadkobrania, wyłączone od opodatkowania przez art. 2 u.p.s.d., będzie można zaliczyć do tzw. świadczeń w naturze, to może znaleźć zastosowanie zwolnienie z art. 21 ust. 1 pkt 125 u.p.d.o.f., co nie jest jednak możliwe w przypadku nabywania środków pieniężnych. Przepis ten stanowi, że wolna od podatku jest obliczona zgodnie z ustawą wartość świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń otrzymanych od osób zaliczonych do I i II grupy podatkowej w rozumieniu ustawy o podatku od spadków i darowizn (z pewnymi zastrzeżeniami). Jego rola społeczna jest znaczna, w wielu sytuacjach prowadzi bowiem do całkowitego zniesienia obciążenia, podobnie jak art. 4a ust. 1 u.p.s.d.

Inną możliwością, skrajnie trudną do realizacji w praktyce, byłoby wykazanie, że art. 2 u.p.s.d. prowadzi do dyskryminującego traktowania ze względu na obywatelstwo. Zakaz dyskryminacji podatników właśnie ze względu na przynależność państwową można wyprowadzać z wielu różnych norm obowiązujących na terytorium RP, m.in. z art. 18 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej[44], art. 32 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.[45] czy nawet art. 14 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzonej w Rzymie 4 listopada 1950 r.[46] Trzeba jednak pamiętać, że nie każde różnicowanie sytuacji to dyskryminacja. Różnica w traktowaniu jest dyskryminująca, jeśli nie ma obiektywnego i rozsądnego uzasadnienia, więc jeśli różnicująca sytuację podatników norma realizuje uzasadniony cel lub jeżeli istnieje rozsądny stosunek proporcjonalności pomiędzy zastosowanymi środkami a celem, który ma zostać zrealizowany, nie dochodzi do naruszenia[47].

[44] Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 ze zm. oraz D.U. UE, C/2010 Nr 83 – dalej: TFUE.

[45] Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

[46] Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm. Zob. także: M. Piłaszewicz, *Ochrona prawna przed Europejskim Trybunałem Praw Człowieka w sprawach podatkowych*, „Glosa" 2011, nr 3, s. 112–121; wyrok ETPC z dnia 25 października 2011 r., 2033/04, Valkov i inni v. Bułgaria, LEX nr 1001014.

[47] Wyrok ETPC z dnia 12 grudnia 2006 r., 13378/05, J.M. Burden i S.D. Burden v. Wielka Brytania, LEX nr 203066 – warto zwrócić uwagę na zdanie odrębne sędziego Boštjana M. Zupančica.

9. Wnioski

W opisanym przypadku wyraźnie widać kilka niedoskonałości polskich przepisów. Nie jest to jednak przypadek odosobniony, identyczna sytuacja spotka podatników mających np. kanadyjskie czy indyjskie obywatelstwo. Wyłączenie spod opodatkowania z art. 2 u.p.s.d. posługuje się pojęciem „miejsca stałego pobytu", którego zakres trudno w sposób niewątpliwy ustalić. Zapewne wprowadzenie precyzyjnej definicji jest niemożliwe lub bezcelowe, jednak dokładniejsze doprecyzowanie warunków, jakie potencjalny podatnik musi spełniać, by zostać uznanym za osobę mającą miejsce stałego pobytu na terytorium RP, jest nie tylko możliwe, ale i potrzebne w świetle art. 217 Konstytucji. Określenie podmiotów opodatkowania musi nie tylko nastąpić w drodze ustawy, ale również być dostatecznie precyzyjne.

Wydaje się, że kwestia wzajemnej relacji art. 2 u.p.s.d. i art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. nigdy nie była przedmiotem głębszych rozważań ustawodawcy w kontekście zdarzeń transgranicznych. Wyjaśnienia wymaga tu przede wszystkim samo określenie użyte w art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., tj. ustalenie, czy podleganie „przepisom o podatku od spadków i darowizn" to sytuacja, gdy nabycie podlega wyłącznie regulacjom u.p.s.d. Czy gdyby nabycie tworzące przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podlegało np. pod japoński podatek spadkowy (*sōzokuzei*), to wyłączałoby to opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych w sytuacji, gdyby nabywca nie miał polskiego obywatelstwa ani miejsca stałego pobytu w kraju, ale był polskim rezydentem podatkowym? Odpowiedź na tak postawione pytania zależy od wielu czynników, w niniejszym tekście nie ma jednak miejsca na ich rozważenie.

Należy pamiętać, że opodatkowanie spadków i darowizn nie jest objęte procesem harmonizacji na poziomie Unii ani nie podlega pod żadną globalną regulację prawną porównywalną do konwencji wielostronnej (MLI). Prawo międzynarodowe, w szerokim tego słowa znaczeniu, nie wydaje się więc wpływać na przedstawione powyżej wnioskowanie. Zdaniem autora nie dochodzi tu np. do naruszenia art. 63 ust. 1 ani art. 65 ust. 1 lit. a TFUE[48], aczkolwiek wątek ten zasługuje na odrębne, dokładniejsze badanie, szczególnie w kontekście ewentualnego naruszenia art. 18 TFUE. W pewnym zakresie pojawiają się wątpliwości – przecież w omawianym przypadku

[48] Por. wyrok NSA z dnia 29 sierpnia 2012 r., sygn. II FSK 1236/11, LEX nr 1244031 oraz wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 18 grudnia 2014 r., sygn. C-133/13, LEX nr 1560260 wraz z Opinią Rzecznik Generalnej Juliane Kokott z dnia 2 października 2014 r.

nabycie jest w Polsce opodatkowane wyższą stawką podatku (gdy nabywca nie ma polskiego obywatelstwa i miejsca stałego pobytu w Polsce) niż w sytuacji, gdyby nabywca miał polskie obywatelstwo. Niemniej jednak trudno uznać, że zastosowanie w art. 2 u.p.s.d. łącznika personalnego związanego z obywatelstwem samo w sobie stanowi regulację dyskryminującą, gdyż pozostaje jeszcze alternatywny łącznik jurysdykcyjny, niezależny od obywatelstwa. W nieco innym kontekście szczegółową analizę przeprowadził Stefan Babiarz, dochodząc do wniosku, że ochrona podatnika jest co prawda możliwa, mimo że przepisy państw członkowskich nie są w tym zakresie zharmonizowane, niemniej jednak uznał, iż „droga tej ochrony jest długa", a sam zakres trudny do ustalenia[49]. Warto wspomnieć również, że Zalecenie Komisji z dnia 15 grudnia 2011 r. dotyczące zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu spadków[50] wskazuje, iż w przypadku spadków transgranicznych celem powinno być takie rozwiązanie, które spowoduje, by całkowity poziom podatku od określonego spadku nie był wyższy od poziomu, który miałby zastosowanie, jeżeli prawo do opodatkowania całego spadku miałoby wyłącznie państwo członkowskie z najwyższym poziomem opodatkowania pośród wszystkich zaangażowanych państw członkowskich. Nawet gdyby rozciągać powyższy (racjonalny) cel na obywateli państw trzecich przebywających na terenie UE, to w przypadku, o którym mowa była w niniejszym tekście, nie doszłoby do pogwałcenia tejże zasady, gdyż analizowane nabycie nie było opodatkowane w Australii.

Reasumując, tezę przedstawioną na wstępie należy uznać za udowodnioną – transgraniczne nabycie spadku może skutkować powstaniem zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Bibliografia

Adam S., Delestre I., Emmerson C., Sturrock D., *Death and taxes and pensions*, London 2022.

Andrzejewska-Czernek I., Morawski W., Zalasiński A., *Polska wobec prób rozwiązania problemu podwójnego opodatkowania spadków i darowizn podejmowanych przez Unię Europejską*, [w:] *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*, red. B. Brzeziński, D. Dominik-Ogińska, K. Lasiński-Sulecki, A. Zalasiński, Warszawa 2016, LEX/el.

Babiarz S., *Harmonizacja podatku od spadków i darowizn a ochrona podatników nabywców spadków i darowizn transgranicznych*, „Nieruchomości@" 2021, nr 4.

[49] S. Babiarz, *Harmonizacja podatku od spadków i darowizn a ochrona podatników nabywców spadków i darowizn transgranicznych*, „Nieruchomości@" 2021, nr 4, s. 27–47.

[50] Dz.U. UE L z 2011 r. Nr 336, s. 81.

Bajson J., Kret T., *Rezydencja podatkowa*, „Przegląd Podatkowy" 2008, nr 1.
Bogucki S., *Art. 2. Rzeczy i prawa majątkowe za granicą*, [w:] G. Liszewski, P. Smoleń, J. Szczygieł, K. Winiarski, S. Bogucki, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2021, LEX/el.
Brzeszczyńska S., *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2009, Legalis.
Czarnik Z., *Art. 25*, [w:] W. Maciejko, P. Zaborniak, Z. Czarnik, *Ustawa o ewidencji ludności. Komentarz*, Warszawa 2016.
Jagielski J., *Obywatelstwo polskie. Komentarz do ustawy*, Warszawa 2016, LEX/el.
Jamroży M., Główka A., *Zmiana rezydencji podatkowej przez osobę fizyczną w trakcie roku podatkowego*, „Monitor Podatkowy" 2018, nr 1.
Kępa M., *Art. 25*, [w:] M. Kępa, G. Krawiec, A. Nodżak, J. Podgórska-Rykała, *Ustawa o ewidencji ludności. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis.
Musiał K.J., *Art. 2*, [w:] P. Borszowski, A. Nita, K. Stelmaszczyk-Borszowska, J. Wantoch-Rekowski, K.J. Musiał, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2022, LEX/el.
Pilich M., *Art. 3*, [w:] *Prawo prywatne międzynarodowe. Komentarz*, red. J. Poczobut, Warszawa 2017, LEX/el.
Pilich M., *Jurysdykcja i prawo właściwe w sprawach spadkowych załatwianych przed notariuszem w państwie członkowskim Unii Europejskiej – wprowadzenie i wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 16.07.2020 r., C-80/19, Postępowanie zainicjowane przez E.E.*, „Europejski Przegląd Sądowy" 2021, nr 8.
Pilich M., *Zasada obywatelstwa w prawie prywatnym międzynarodowym. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 2015, LEX/el.
Piłaszewicz M., *Ochrona prawna przed Europejskim Trybunałem Praw Człowieka w sprawach podatkowych*, „Glosa" 2011, nr 3.
Pudzianowska D., *Obywatelstwo w procesie zmian*, Warszawa 2013, LEX/el.
Schön W., *Is Everybody Obliged to Pay Taxes Somewhere?*, „Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper", no. 2023/9, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4521472 (dostęp: 29.11.2023).
Soboń A., *Podwójne opodatkowanie spadków transgranicznych*, Znak sprawy: DSP12.055.1.2023.
Trzcińska D., *Art. 25*, [w:] K. Biernat, M. Dobek-Rak, P. Mierzejewski, D. Trzcińska, *Ustawa o ewidencji ludności. Komentarz*, Warszawa 2013, LEX/el.

Member since 2022
JM17111

https://doi.org/10.18778/1509-877X.2024.03.02

Artykuły

Magdalena Budziarek*

Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 czerwca 2022 r., sygn. III FSK 5090/21

Streszczenie. Glosa poświęcona jest analizie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 czerwca 2022 r., sygn. III FSK 5090/21. Jej przedmiotem jest ustalenie skutków podatkowo-prawnych darowizny dokonanej na rzecz osoby pozostającej w związku małżeńskim opartym na wspólności majątkowej oraz zakresu obowiązków płatniczych ciążących na notariuszu w związku ze sporządzeniem takiej umowy w formie aktu notarialnego. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził bowiem, że skutkiem zawarcia umowy darowizny z osobą obdarowaną pozostającą w związku małżeńskim, jeśli przedmiot darowizny wchodzi w skład majątku wspólnego, jest powstanie obowiązku podatkowego zarówno po stronie obdarowanego, jak i jego współmałżonka. Sąd ten przyjął jednocześnie, że notariusz nie powinien ponosić odpowiedzialności za niepobranie podatku ze względu na nieobecność podatnika przy sporządzaniu aktu notarialnego. Glosa krytycznie ocenia to stanowisko.

Słowa kluczowe: notariusz, płatnik, podatek od spadków i darowizn, darowizna

* Doktor nauk prawnych, adiunkt, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego, członek Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi, e-mail: mbudziarek@wpia.uni.lodz.pl, https://orcid.org/0000-0001-8512-1570

Data wpływu: 4.03.2024 r. Data akceptacji: 19.12.2024 r.
© by the author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)

Commentary on Judgement of Supreme Administrative Court of June 22, 2022 (III FSK 5090/21)

Summary. The subject of the commentary is to determine the tax consequences of a donation made to a person in a marital relationship based on community property and the scope of withholding agent's obligations of a notary in connection with the preparation of such an agreement. The Supreme Administrative Court stated that the effect of concluding a donation agreement with a married recipient, if the subject of the donation is part of joint property, is the creation of a tax obligation on the part of the recipient and his or her spouse. At the same time, this court assumed that the notary should not be liable for failure to collect tax due to the taxpayer's absence when preparing the notarial deed. The author critically evaluates these theses.

Keywords: notary, withholding agent, inheritance and donation tax, donation

1. Stan faktyczny i prawny

Glosowany wyrok zapadł w następującym stanie faktycznym i prawnym. Na mocy aktu notarialnego doszło do podarowania synowi (obdarowanemu) przez rodzica (darczyńcę) niezabudowanej nieruchomości z jednoczesnym zastrzeżeniem w umowie darowizny, że przedmiot darowizny stanowić ma majątek wspólny obdarowanego i jego żony. Innymi słowy, na mocy umowy, której stroną obdarowaną był wyłącznie jeden z małżonków, postanowiono, że przedmiot umowy objęty będzie wspólnością ustawową, w jakiej obdarowany pozostaje z żoną, przy jednoczesnym zawarciu w treści umowy oświadczenia obdarowanego, że darowiznę tę przyjmuje do majątku wspólnego. Wobec dokonania wspomnianej czynności prawnej strony umowy zażądały, aby notariusz złożył wniosek wieczystoksięgowy o wpisanie do nowo utworzonej księgi wieczystej prawa własności na rzecz obdarowanego i jego małżonki, na prawach wspólności ustawowej małżeńskiej. Notariusz, występując w charakterze płatnika, nie pobrał podatku od darowizny, mając na względzie treść art. 4a, art. 6, art. 14 i art. 18 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn[1].

Powyższa kwestia braku poboru podatku od osoby obdarowanej, a więc od syna darczyńcy, nie była z oczywistych względów kwestionowana przez organy podatkowe i przez rozpatrujący sprawę wojewódzki sąd administracyjny. Nie ulega bowiem wątpliwości, że nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze darowizny przez zstępnego podlega zwolnieniu na mocy art. 4a u.p.s.d.

[1] Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 1774 – dalej: u.p.s.d.

Uwaga organów podatkowych oraz wojewódzkiego sądu administracyjnego skupiła się na osobie żony obdarowanego. Uznano bowiem, że przedmioty majątkowe nabyte przez jednego z małżonków w drodze darowizny weszły w skład majątku wspólnego, czego dalszą konsekwencją było przyjęcie, że darowiznę otrzymał każdy z małżonków, a więc również małżonka niebędąca stroną umowy darowizny. Następnie uznano, że na mocy art. 5 u.p.s.d. powstał obowiązek podatkowy w zakresie nabytych w tej drodze praw majątkowych nie tylko po stronie obdarowanego, ale również po stronie jego żony. Skorzystanie przez jednego z małżonków ze zwolnienia podatkowego z racji przynależności do tzw. grupy zerowej, o której mowa w art. 4a ustawy, nie wyłączyło – zdaniem organów podatkowych oraz wojewódzkiego sądu administracyjnego – opodatkowania darowizny otrzymanej przez drugiego małżonka zaliczonego do I grupy podatkowej oraz obowiązków ciążących na notariuszu, wynikających z art. 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa[2] i art. 18 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. Tym samym przyjęto, że wypełniający obowiązki płatnika notariusz zobowiązany był do pobrania podatku od spadków i darowizn z tytułu darowizny otrzymanej przez małżonkę obdarowanego (synową darczyńcy). W związku z brakiem dokonania przez notariusza czynności, o których mowa w art. 8 o.p., zasadne było orzeczenie o odpowiedzialności podatkowej płatnika i określenie wysokości należności z tego tytułu.

Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) w glosowanym wyroku z dnia 22 czerwca 2022 r. podtrzymał argumentację organu podatkowego oraz wojewódzkiego sądu administracyjnego w zakresie powstania obowiązku podatkowego po stronie małżonki obdarowanego, ale uznał z kolei, że notariusz nie powinien ponosić odpowiedzialności z tytułu niewykonania obowiązków płatnika.

Analiza wskazanego na wstępie orzeczenia musi być zatem dokonana pod kątem odpowiedzi na dwa zasadnicze pytania. Po pierwsze, należy ustalić, czy prawidłowe jest stanowisko NSA, zgodnie z którym w przypadku zawarcia umowy darowizny przez jednego z małżonków, na mocy której prawa majątkowe wchodzą do majątku wspólnego, nabywcą w rozumieniu art. 5 ustawy jest również drugi ze współmałżonków. W przypadku pozytywnej odpowiedzi na powyższe pytanie pojawia się konieczność określenia, czy i w jakim zakresie na notariuszu ciążyły obowiązki płatnika podatku w związku ze sporządzeniem przez niego umowy darowizny, której stroną obdarowaną jest osoba pozostająca w związku małżeńskim opartym na ustroju wspólności majątkowej.

[2] Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 – dalej: o.p.

2. Status podatkowo-prawny małżonka niebędącego stroną umowy darowizny

Problem powstania obowiązku podatkowego z tytułu podatku od spadków i darowizn po stronie małżonka obdarowanego, który nie jest stroną umowy darowizny, był już przedmiotem rozważań sądów administracyjnych[3]. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 15 stycznia 2018 r.[4] wskazał, że w przypadku zawarcia umowy darowizny z osobą obdarowaną pozostającą w związku małżeńskim, jeśli przedmiot darowizny wchodzi w skład majątku wspólnego, przyjąć należy, że darowiznę otrzymuje każdy z małżonków. Tym samym obowiązek podatkowy z tytułu podatku od spadków i darowizn powstaje nie tylko wobec obdarowanego, ale również wobec jego współmałżonka. Sąd ten dodał, że fakt korzystania przez jednego z małżonków ze zwolnienia podatkowego z racji przynależności do tzw. grupy zerowej jest prawnie indyferentny dla opodatkowania darowizny otrzymanej przez drugiego małżonka zaliczonego do I grupy podatkowej. Ocena prawna dokonana przez NSA w glosowanym wyroku odpowiada zatem stanowisku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie zaprezentowanemu w wyroku z dnia 15 stycznia 2018 r.

Punktem wyjścia rozważań NSA w przedmiocie statusu podatkowo-prawnego małżonka obdarowanego, który nie jest stroną umowy darowizny, była analiza zakresu przedmiotowego podatku od spadków i darowizn. Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej tytułem m.in. darowizny. Następnie sąd ten, wskazując elementy przedmiotowo istotne umowy darowizny (*essentialia negotii*), do których powszechnie zalicza się nieodpłatność przysporzenia obdarowanemu korzyści (wzbogacenie obdarowanego) kosztem majątku darczyńcy[5], doszedł do wniosku, że małżonka syna darczyńcy uzyskała nieodpłatne przysporzenie majątkowe, które można kwalifikować jako darowiznę w rozumieniu art. 888 § 1 ustawy z dnia

[3] Zob. również wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gliwicach z dnia 15 marca 2010 r., sygn. I SA/Gl 938/09.

[4] Sygn. I SA/Kr 1030/17.

[5] Zob. np. S. Dmowski, *Art. 888*, [w:] *Komentarz do Kodeksu cywilnego. Księga trzecia. Zobowiązania. Tom I–II*, red. G. Bieniek, Warszawa 2011, LEX.

23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny[6]. Tym samym małżonkę obdarowanego należy – zdaniem NSA – identyfikować jako odrębnego (od męża) podatnika podatku od spadków i darowizn. Biorąc pod uwagę powyższe oraz fakt, iż – jako synowa darczyńcy – nie jest objęta dyspozycją art. 4a ustawy, a więc nie korzysta ze zwolnienia podatkowego, uznano, że ciąży na niej obowiązek podatkowy wynikający z art. 9 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 14 ust. 3 pkt 1 u.p.s.d. W dalszej kolejności rozważania NSA koncentrowały się na kwestii ustalenia podstawy opodatkowania dla obliczenia kwoty podatku należnego od małżonki obdarowanego. Sąd ten przyjął, że dla rozliczenia obowiązku podatkowego małżonków w omawianej sytuacji właściwe jest odniesienie się do domniemania wynikającego z art. 43 § 1 ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy[7], zgodnie z którym domniemywa się, że małżonkowie mają równe udziały w majątku wspólnym. Tym samym jako podstawę opodatkowania przyjąć należy połowę wartości darowanej nieruchomości.

Istotnym błędem, jaki popełnił NSA w glosowanym wyroku, było skoncentrowanie się jedynie na elementach przedmiotowo istotnych umowy darowizny i uzależnienie od wyników tych ustaleń skutków podatkowo-prawnych umowy dla małżonki obdarowanego. Rozważania sądu oscylowały bowiem wyłącznie wokół kwestii, czy w wyniku zawarcia umowy darowizny na rzecz jednego z małżonków drugi małżonek również uzyskał nieodpłatne przysporzenie majątkowe, przez co można je zidentyfikować jako darowiznę, o której mowa w art. 888 § 1 k.c., a jego – jako nabywcę w rozumieniu art. 5 u.p.s.d. Poza zakresem zainteresowania sądu pozostała natomiast kwestia wejścia prawa do majątku wspólnego małżonków, która – jako mająca fundamentalne znaczenie dla oceny prawnej dokonanej w glosowanym wyroku – wymagała dokonania pogłębionych ustaleń cywilnoprawnych.

Podstawowe znaczenie w rozpatrywanej sprawie miało bowiem odróżnienie nabycia prawa oraz faktu wejścia nabytego prawa do majątku wspólnego. Według ustalonego poglądu doktryny cywilistycznej[8] konieczność dokonania takiego rozróżnienia wynika z postanowień art. 31 § 1 zd. 1 k.r.o., zgodnie z którym „[z] chwilą zawarcia małżeństwa powstaje między małżonkami z mocy ustawy wspólność majątkowa (wspólność ustawowa)

[6] Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 1610 – dalej: k.c.

[7] Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2809 – dalej: k.r.o.

[8] Zob. M. Nazar w: *Prawo rodzinne i opiekuńcze. System prawa prywatnego. Tom 11*, red. T. Smyczyński, Warszawa 2014, s. 411.

obejmująca przedmioty majątkowe nabyte w czasie jej trwania przez oboje małżonków lub przez jednego z nich (majątek wspólny)" oraz art. 34 k.r.o., w którego świetle „[p]rzedmioty zwykłego urządzenia domowego służące do użytku obojga małżonków są objęte wspólnością ustawową także w wypadku, gdy zostały nabyte przez dziedziczenie, zapis lub darowiznę, chyba że spadkodawca lub darczyńca inaczej postanowił". Przytoczona treść ww. przepisów jednoznacznie wskazuje, że na gruncie prawa polskiego uzasadnione jest odróżnienie nabycia prawa, które może nastąpić w wyniku różnorodnych zdarzeń prawnych (np. umowy darowizny), od wejścia tego prawa w skład majątku wspólnego. W wyniku nabycia prawa (zarówno przez oboje małżonków, jak i przez jednego z nich) zostaje ono z mocy samego prawa z chwilą tego nabycia objęte systemem wspólności ustawowej[9]. Tym samym przyjąć należy, że w przypadku zawarcia umowy darowizny przez jednego z małżonków nabyte prawo wchodzi „od razu" do majątku wspólnego małżonków, a ów skutek następuje z mocy samego prawa. Dodać także należy, iż zaliczenie do majątku wspólnego przedmiotu majątkowego nabytego przez jednego z małżonków jest następującym z mocy samego prawa skutkiem wynikającym z ustroju wspólności, jakiemu podlegają małżonkowie[10]. Okoliczność, że ów skutek – w postaci objęcia majątkiem wspólnym – następuje z mocy samego prawa w chwili nabycia danego prawa, nie oznacza, że można te zdarzenia utożsamiać. A tak *de facto* w sposób milczący zrobił NSA w glosowanym wyroku, skupiając się w swych rozważaniach jedynie na ustaleniu cech istotnych darowizny z punktu widzenia sytuacji majątkowej małżonki obdarowanego i uzależniając od nich kwestię powstania obowiązku podatkowego z tytułu podatku od spadków i darowizn wobec żony syna darczyńcy.

Dokonane uwagi w przedmiocie rozróżnienia aktu nabycia prawa i będącego jego skutkiem wejścia tego prawa do majątku wspólnego dowodzą, że małżonka obdarowanego uzyskała nieodpłatne przysporzenie majątkowe w związku z tym, że darowane prawo weszło do majątku wspólnego i przez to właśnie stała się podmiotem praw objętych wspólnością. Tego rodzaju wzbogacenie się, będące skutkiem pozostawania w ustroju wspólności

[9] Za: S. Szer, *Prawo rodzinne*, Warszawa 1966, s. 105; zob. też: A. Ohanowicz, *Glosa do wyroku SN z dnia 26 lipca 1958 r.*, „Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych" 1959, nr 7–8, s. 203.

[10] Za: J.S. Piątowski, *Glosa do uchwały Sądu Najwyższego – Izba cywilna z dnia 24 września 1970 r., III CZP 55/70*, „Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych" 1973, nr 6, s. 256.

majątkowej, nie podlega natomiast opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn. Zdarzenie to nie zostało bowiem wskazane w art. 1 u.p.s.d. jako takie zdarzenie cywilnoprawne, od którego wystąpienia ustawodawca uzależnia powstanie obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn. Przyjęcie przez NSA odmiennego stanowiska, zgodnie z którym zawarcie umowy darowizny przez osobę pozostającą w związku małżeńskim, na mocy której prawo to wchodzi do majątku wspólnego, skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego po stronie drugiego współmałżonka, oznacza, że sąd ten *de facto* ocenił rzeczywistość w sposób odmienny od wynikającego z norm prawa cywilnego[11] oraz dokonał rozszerzającej wykładni przepisów określających przedmiot opodatkowania[12] i objął obowiązkiem podatkowym osoby, które mu nie podlegają zgodnie z art. 5 u.p.s.d. Działanie takie jest niedopuszczalne w świetle art. 84 i 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.[13], z których wynika, że zakres przedmiotowy i podmiotowy opodatkowania kształtować może wyłącznie ustawodawca, nie są do tego natomiast uprawnione organy podatkowe i sądy[14].

Powyższe uwagi dowodzą, że w stanie faktycznym i prawnym, w jakim zapadło glosowane orzeczenie NSA, nie doszło do nabycia tytułem darowizny w rozumieniu art. 1 ust. 1 pkt 2 u.p.s.d, czego dalszą konsekwencją jest niemożność uznania małżonki obdarowanego za osobę, która jest

[11] Dodać należy, że ustawodawca nie zdecydował się wprowadzić w tym zakresie unormowań o charakterze autonomicznym w stosunku do regulacji cywilnoprawnych. W takiej sytuacji – jak wskazuje się w orzecznictwie sądowym – w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego odwołać należy się do znaczenia pojęć już funkcjonujących na gruncie innych gałęzi prawa, np. prawa cywilnego. Zastosowanie wykładni systemowej zewnętrznej pozwoli na realizację zasady zupełności i spójności systemu prawa – za: wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 lutego 2017 r., sygn. III SA/Wa 451/16.

[12] Zakaz stosowania wykładni rozszerzającej w prawie podatkowym jest powszechnie formułowany zarówno w doktrynie prawa podatkowego (zob. R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989; B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002), jak i w orzecznictwie sądowym (zob. np. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 lipca 2013 r., sygn. I SA/Gd 579/13; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 12 kwietnia 2017 r., sygn. I SA/Bk 1145/16; wyrok NSA z dnia 17 lutego 2016 r., sygn. II FSK 3585/13).

[13] Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. – dalej: Konstytucja RP.

[14] Z art. 84 i 217 Konstytucji RP wynika zasada *nullum tributum sine lege* (nie ma podatku bez ustawy), w świetle której obowiązek podatkowy musi wynikać z aktu normatywnego rangi ustawy, a więc jego istnienie bądź nieistnienie nie może być wynikiem zastosowania przez organ stosujący prawo tego czy innego rodzaju wykładni prawa.

nabywcą prawa w rozumieniu art. 5 u.p.s.d. Nabywcą prawa w rozumieniu ww. przepisu jest wyłącznie małżonek dokonujący czynności prawnej, a więc zawierający umowę darowizny skutkującą wejściem prawa do majątku wspólnego[15]. Tymczasem jego współmałżonek, niebędący stroną zawartej umowy, staje się podmiotem nabytego prawa nie dlatego, że je nabył, ale ze względu na fakt bycia podmiotem majątku wspólnego, do którego prawo to weszło. O ile bowiem podmiotami wszystkich praw tworzących wspólny majątek są oboje małżonkowie, to nabywcą prawa majątkowego jest jedynie małżonek dokonujący czynności prawnej[16]. I tylko na takim małżonku ciąży obowiązek podatkowy, o którym mowa w art. 5 u.p.s.d. Obowiązek podatkowy – jak wynika z tego przepisu – obciąża bowiem tylko nabywcę własności rzeczy i praw majątkowych.

3. Obowiązki notariusza jako płatnika w związku ze sporządzeniem umowy darowizny, której stroną obdarowaną jest osoba pozostająca w związku małżeńskim opartym na wspólności majątkowej

Ocenę ustaleń NSA w przedmiocie odpowiedzialności majątkowej notariusza jako płatnika podatku od spadków i darowizn w związku ze sporządzeniem umowy darowizny, której skutkiem jest wejście prawa do majątku wspólnego, poprzedzić trzeba uwagą o charakterze porządkującym – zauważyć należy fakt znacznego zróżnicowania poglądów sądów administracyjnych w tym zakresie. Naczelny Sąd Administracyjny w glosowanym wyroku przyjął bowiem, że notariusz nie powinien ponosić odpowiedzialności z tytułu niewykonania obowiązków płatnika związanych z poborem podatku należnego od małżonki obdarowanego, z uwagi na jej nieobecność przy sporządzeniu aktu notarialnego umowy darowizny. Odmienne stanowisko w podobnej sprawie zajął WSA w Gliwicach[17], który wskazał na zasadność pociągnięcia płatnika do odpowiedzialności z tytułu niedokonania poboru podatku, również gdy do aktu notarialnego stawił się jedynie jeden z małżonków.

[15] Tak też: A. Goettel, M. Goettel, *Glosa do wyroku s. okręg. z dnia 24 października 2013 r., II Ca 590/13*, „Orzecznictwo Sądów Polskich" 2014, nr 10, s. 90.

[16] Więcej na ten temat: A. Dyoniak, *Ustawowy ustrój majątkowy małżeński*, Wrocław 1985, s. 51; zob. też: M. Nazar w: *System*…, s. 411.

[17] Zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 marca 2010 r., sygn. I SA/Gl 938/09.

Oceniając trafność rozstrzygnięcia NSA, należy się zgodzić, że notariusz nie powinien być pociągnięty do odpowiedzialności z tytułu niewykonania obowiązków płatnika, ale z innego powodu niż wskazany przez ten sąd. Przyczyną tego, dlaczego notariusz nie może odpowiadać za niepobranie podatku od małżonka obdarowanego, jest wykazany wyżej fakt niepowstania obowiązku podatkowego po stronie małżonki obdarowanego. Płatnik – jak wynika z art. 8 o.p. – jest podmiotem powołanym do wymiaru i poboru należności podatkowych. Nałożenie na notariusza obowiązków płatniczych, a następnie ich wykonywanie jest zatem ściśle związane z istnieniem stosunku podatkowo-prawnego łączącego podatnika oraz podmiot publicznoprawny. Okolicznością niezbędną do powstania zobowiązania płatniczego, którego treścią jest obowiązek obliczenia, pobrania i wpłaty pobranego podatku, jest bowiem uprzednie powstanie stosunku podatkowo-prawnego obowiązku podatkowego[18]. Jeśli więc nie doszło do powstania obowiązku podatkowego, to tym samym nie mogły powstać obowiązki płatnika w zakresie obliczenia, pobrania i wpłaty podatku od małżonki obdarowanego, a to z kolei wyklucza możliwość pociągnięcia notariusza do odpowiedzialności z tytułu niewykonania tychże obowiązków. Tym samym rozważania NSA w przedmiocie znaczenia faktu nieobecności małżonki dla możliwości dokonania pobrania podatku i pociągnięcia notariusza do odpowiedzialności za niepobranie podatku uznać należy za bezprzedmiotowe.

Za dyskusyjne uznać należy uwagi NSA w przedmiocie możliwej nieświadomości nieobecnej małżonki obdarowanego o przyjęciu darowizny przez jej współmałżonka do majątku wspólnego w kontekście posiadania przez nią statusu podatnika oraz braku możliwości dokonania poboru podatku przez notariusza. Podsumowując ten wątek rozważań, NSA wskazał na „[b]rak w ustawie podatkowej przepisów pozwalających na dokonanie poboru podatku od spadków i darowizn od osoby niebędącej podatnikiem". Należy zgodzić się z sądem, że przepisy prawa nie mogą uprawniać płatnika do poboru podatku od osoby, która nie jest podatnikiem (ze względu na wskazaną wyżej istotę obowiązków płatniczych), przy czym zastanawiające jest sformułowanie takiej tezy w kontekście sprawy będącej przedmiotem rozstrzygnięcia sądowego. Skoro bowiem sąd ten

[18] M. Budziarek, *Charakter prawny i funkcja poboru podatku przez płatnika w szczególności w świetle art. 84 i 31 ust. 3 Konstytucji*, Łódź 2018, s. 94–95, https://doi.org/10.18778/7969-503-4

przyjął, że małżonka uzyskała nieodpłatne przysporzenie majątkowe, które należy identyfikować jako darowiznę, oznacza to, że nabyłaby ona dane prawo tytułem darowizny, a obowiązek podatkowy – zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. – powstałby w chwili złożenia przez darczyńcę oświadczenia w formie aktu notarialnego. Tym samym sąd ten przyjąć powinien, że już w tej chwili małżonka obdarowanego uzyskała status podatnika, a notariusz stał się płatnikiem zobowiązanym do wykonania obowiązków z art. 8 o.p., których jednak z uwagi na nieobecność podatnika nie wykonał. Uzyskanie statusu podatnika przez małżonkę obdarowanego nastąpiłoby zatem w chwili powstania obowiązku podatkowego i byłoby niezależne od jej woli czy też świadomości o uzyskaniu nieodpłatnego przysporzenia majątkowego[19]. Inną kwestią jest natomiast fakt, że małżonka obdarowanego – jak wynika z art. 37 § 1 pkt 1 k.r.o. – nie musiała być obecna przy umowie, przez co notariusz nie miał możliwości spełnić ciążącego na nim – na mocy art. 18 ust. 2 pkt 2 u.p.s.d. – obowiązku pobrania podatku z chwilą sporządzenia aktu notarialnego. Biorąc pod uwagę powyższe zagadnienie, można jednak zadać następujące pytanie, którego nie zadał sobie NSA rozpatrujący niniejszą sprawę: „czy ustawodawca zdecydowałby się wprowadzić do systemu prawa takie rozwiązanie, które ustanawia obowiązki niemożliwe do wykonania?". Odpowiedź na nie wydaje się oczywista[20].

W tym miejscu należy również zauważyć, że stanowisko zajęte przez NSA, dotyczące odpowiedzialności majątkowej notariusza, jest nie do pogodzenia z ustaleniami tego sądu w przedmiocie powstania obowiązku podatkowego po stronie małżonki obdarowanego oraz treści obowiązków płatniczych ciążących na notariuszu. Skoro bowiem sąd ten przyjął, że powstał obowiązek podatkowy z tytułu nabycia prawa w drodze darowizny przez synową darczyńcy, to notariusz jako płatnik był zobowiązany – zgodnie z art. 18 ust. 2 pkt 2 u.p.s.d. – do pobrania należnego podatku z chwilą sporządzenia aktu notarialnego[21]. W powyższym przepisie ustawodawca, określając moment dokonania poboru podatku i wiążąc go z momentem sporządzenia aktu notarialnego, przesądza, że obowiązek pobrania podatku

[19] Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 21 czerwca 2004 r., obowiązek podatkowy w polskim systemie prawnym nie jest zależny, w świetle art. 217 Konstytucji, od woli osoby, lecz od zakresu podmiotowego i przedmiotowego ustawy podatkowej (sygn. SK 22/03, OTK-A 2004, nr 6, poz. 59).

[20] Zob. wyrok NSA z dnia 30 listopada 2011 r., sygn. II FSK 1096/10.

[21] Z zastrzeżeniem sytuacji, o której mowa w art. 12 u.p.s.d., w której ustawodawca wyraźnie zwolnił notariusza z obowiązku obliczenia i poboru podatku.

przez notariusza powinien zostać spełniony w chwili sporządzenia tego aktu notarialnego. Związanie przez ustawodawcę czynności sporządzenia i wydania aktu notarialnego z czynnością dokonania poboru podatku ma na celu zapewnienie notariuszowi skuteczności jego czynności płatniczych[22] – podatnik nie otrzyma bowiem aktu notarialnego, jeżeli notariusz nie pobierze podatku. Jeżeli jednak notariusz zdecyduje się sporządzić akt notarialny bez pobrania podatku ze względu na nieobecność podatnika, to liczyć się musi z faktem poniesienia odpowiedzialności majątkowej z tytułu niewykonania obowiązków płatnika. Żaden przepis ustawy o podatku od spadków i darowizn nie zwalnia go bowiem z obowiązku pobrania podatku od nabycia prawa tytułem darowizny dokonanej w formie aktu notarialnego w chwili sporządzenia tego aktu. Wnioski przeciwne, zakładające powstanie obowiązku podatkowego po stronie małżonki obdarowanego oraz brak odpowiedzialności notariusza jako płatnika podatku za niedokonanie poboru podatku z uwagi na nieobecność podatnika przy sporządzeniu aktu notarialnego, nie znajdują zatem oparcia w treści aktualnie obowiązujących przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn.

4. Podsumowanie

Podsumowując, przedstawione w glosie tezy orzeczenia NSA oceniać należy krytycznie. Całkowicie nie do zaakceptowania jest stanowisko, zgodnie z którym w przypadku zawarcia umowy darowizny z osobą obdarowaną pozostającą w związku małżeńskim, w sytuacji gdy przedmiot darowizny zgodnie z postanowieniem darczyńcy wchodzi w skład majątku wspólnego, obowiązek podatkowy z tytułu podatku od spadków i darowizn powstaje również wobec drugiego ze współmałżonków. Współmałżonka niebędąca stroną umowy darowizny uzyskała wprawdzie nieodpłatnie przysporzenie majątkowe, ale stała się podmiotem tego prawa ze względu na fakt bycia podmiotem majątku wspólnego, do którego prawo to weszło, a nie ze względu na rzekome nabycie go w drodze darowizny. Nabycie w ten sposób przysporzenia majątkowego nie podlega natomiast podatkowi od spadków i darowizn. Nie każde bowiem nieodpłatne nabycie majątku przez osobę fizyczną podlega opodatkowaniu tym podatkiem, a jedynie to, które wynika z enumeratywnie wskazanych przez ustawodawcę tytułów prawnych.

[22] Więcej na ten temat: M. Budziarek, *Charakter prawny poboru podatku przez płatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2010, nr 3/4, s. 47–70.

Powyższe ustalenia determinują ocenę trafności ustaleń NSA w przedmiocie odpowiedzialności notariusza jako płatnika podatku za niepobranie podatku od współmałżonki niebędącej stroną umowy darowizny. Skoro bowiem współmałżonka obdarowanego uzyskała nieodpłatne przysporzenie majątkowe wskutek wejścia nabytego prawa do majątku wspólnego, co z kolei wyklucza tezę o powstaniu względem niej obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn, to tym samym nie ma podstaw prawnych do pociągnięcia notariusza do odpowiedzialności za niepobranie tego podatku. Nie można bowiem odpowiadać za niewykonanie obowiązków, które na danym podmiocie nie ciążyły. Warunkiem niezbędnym do powstania obowiązków płatniczych jest powstanie obowiązku podatkowego, a to w sprawie rozpatrywanej przez NSA nie nastąpiło.

Bibliografia

Brzeziński B., *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002.

Budziarek M., *Charakter prawny i funkcja poboru podatku przez płatnika w szczególności w świetle art. 84 i 31 ust. 3 Konstytucji*, Łódź 2018, https://doi.org/10.18778/7969-503-4

Budziarek M., *Charakter prawny poboru podatku przez płatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2010, nr 3/4.

Dmowski S., *Art. 888*, [w:] *Komentarz do Kodeksu cywilnego. Księga trzecia. Zobowiązania. Tom I–II*, red. G. Bieniek, Warszawa 2011.

Dyoniak A., *Ustawowy ustrój majątkowy małżeński*, Wrocław 1985.

Goettel A., Goettel M., *Glosa do wyroku s. okręg. z dnia 24 października 2013 r., II Ca 590/13*, „Orzecznictwo Sądów Polskich" 2014, nr 10.

Mastalski R., *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989.

Ohanowicz A., *Glosa do wyroku SN z dnia 26 lipca 1958 r.*, „Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych" 1959, nr 7–8.

Piątowski J.S., *Glosa do uchwały Sądu Najwyższego – Izba cywilna z dnia 24 września 1970 r., III CZP 55/70*, „Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych" 1973, nr 6.

Prawo rodzinne i opiekuńcze. System Prawa Prywatnego. Tom 11, red. T. Smyczyński, Warszawa 2014.

Szer S., *Prawo rodzinne*, Warszawa 1966.

Member since 2022
JM17111

https://doi.org/10.18778/1509-877X.2024.03.03

Artykuły

Beata Rogowska-Rajda*

Sprzedaż i cesja praw do nieruchomości – dostawa towarów czy świadczenie usług?

Streszczenie. Celem artykułu jest kwalifikacja na gruncie podatku od wartości dodanej cesji praw do nieruchomości. Zastosowana metoda badawcza polega na analizie przepisów dyrektywy VAT i związanego z nimi orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości, jak również przepisów krajowych w zakresie dostawy towarów, ze szczególnym uwzględnieniem dostawy nieruchomości. W ocenie autorki zawężenie analizy wyłącznie do dostawy towarów wydaje się wystarczające – jeśli bowiem dana czynność nie może zostać zakwalifikowana jako dostawa towarów, będzie uznawana za świadczenie usług. Analiza została przeprowadzona również z uwzględnieniem rozstrzygnięć dokonywanych w interpretacjach indywidualnych i wiążących informacjach stawkowych oraz orzecznictwa sądów administracyjnych. Podjęta problematyka nie doczekała się literatury przedmiotu – poza jednym opracowaniem nie była podejmowana w doktrynie. Przeprowadzone badanie uprawnia do wniosku, że dostawa nieruchomości stanowi dostawę towarów, natomiast cesja praw do nieruchomości dokonana w umowach deweloperskich i przedwstępnych stanowi świadczenie usług.

Słowa kluczowe: dostawa towarów, świadczenie usług, dostawa nieruchomości, wartości niematerialne i prawne, cesja praw i obowiązków, umowy deweloperskie, umowy przedwstępne

* Doktor nauk ekonomicznych, adiunkt, Uniwersytet Warszawski, Wydział Nauk Ekonomicznych, Katedra Finansów i Rachunkowości, e-mail: brogowska@wne.uw.edu.pl, https://orcid.org/0000-0003-3879-3440

Data wpływu: 18.12.2023 r. Data akceptacji: 19.12.2024 r.
© by the author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)

Sale and assignment of rights to real estate – supply of goods or provision of services?

Summary. The aim of the article is to classify the assignment of rights to real estate in the context of value added tax. The research method used is based on the analysis of the provisions of the VAT Directive and the related case law of the Court of Justice, as well as national regulations on the supply of goods, with particular emphasis on the supply of real estate. In the author's opinion, narrowing the analysis only to the supply of goods seems to be sufficient – if a given activity cannot be classified as a supply of goods, it will be considered as a supply of services. The analysis was also carried out taking into account the decisions made in individual interpretations and binding rate information as well as the case law of administrative courts. The issue raised has not been published in the literature on the subject – apart from one study, it has not been taken up in the doctrine. The study entitles us to conclude that the supply of real estate constitutes a supply of goods, while the assignment of rights to real estate made in development and preliminary agreements constitutes the provision of services.

Keywords: supply of goods, provision of services, supply of real estate, intangible assets, assignment of rights and obligations, developer agreements, preliminary agreements

1. Wprowadzenie

Towar czy usługa? Oto jest pytanie! Pomimo licznych wyroków, w których Trybunał Sprawiedliwości cierpliwie i konsekwentnie wytyczał granicę pomiędzy tymi czynnościami, kwestia ta nadal budzi wiele wątpliwości w praktyce. Jest ona albo tak skomplikowana, że nie da się jej rozstrzygnąć jednoznacznie i kategorycznie, albo nie dość uważnie wczytujemy się w orzecznictwo Trybunału. Prawidłowa kwalifikacja czynności ma fundamentalne znaczenie dla podatników, rodzi bowiem określone konsekwencje prawne – czy to w obszarze momentu powstania obowiązku podatkowego, zastosowania zwolnienia lub preferencyjnej stawki VAT, czy też w wymiarze transgranicznym – w zakresie miejsca świadczenia, a więc wyznaczenia państwa członkowskiego właściwego do poboru tego podatku. Jednym z przykładów takich wątpliwości jest cesja praw do nieruchomości, przy kwalifikacji której dochodzi do rozbieżności – praktyka administracyjna uznaje ją za świadczenie usługi, natomiast w orzecznictwie sądowym uznawana jest za dostawę towarów.

Celem artykułu jest kwalifikacja na gruncie podatku od wartości dodanej cesji praw do nieruchomości. Konkluzja wyłoni się po przeprowadzeniu analizy przepisów dyrektywy VAT i związanego z nimi orzecznictwa Trybunału, jak również przepisów krajowych w zakresie dostawy towarów, ze szczególnym uwzględnieniem dostawy nieruchomości. W ocenie autorki zawężenie analizy wyłącznie do dostawy towarów wydaje się wystarczające

– jeśli bowiem dana czynność nie może zostać zakwalifikowana jako dostawa towarów, będzie uznawana za świadczenie usług. Analiza zostanie przeprowadzona również z uwzględnieniem rozstrzygnięć dokonywanych w interpretacjach indywidualnych i wiążących informacjach stawkowych oraz orzecznictwa sądów administracyjnych. Podjęta problematyka nie doczekała się literatury przedmiotu – poza jednym opracowaniem nie była podejmowana w doktrynie.

2. Przepisy unijne i orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości w zakresie dostawy towarów

2.1. „Typowa" dostawa towarów przez podatnika

Zgodnie z art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[1] dostawa towarów oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania jak właściciel. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości pojęcie dostawy towarów nie odnosi się do przeniesienia własności w formie przewidzianej we właściwych przepisach krajowych, lecz obejmuje każdą transakcję przekazania rzeczy przez stronę, która upoważnia drugą stronę do rozporządzania tą rzeczą, jakby była ona jej właścicielem[2].

Tym samym za dostawę towarów uważa się przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel, nawet gdy nie następuje przeniesienie własności towaru w sensie prawnym[3]. Aby zatem zakwalifikować daną transakcję jako dostawę towarów, konieczne jest, by w następstwie tej transakcji osoba ta zyskała uprawnienie do faktycznego rozporządzania tymi towarami jak właściciel[4]. Prawo do rozporządzania towarami jak właściciel zostało określone jako prawo do decydowania, w jaki sposób towary są wykorzystywane lub w jakim celu[5]. Trybunał wyjaśnił, że takie podejście ma

[1] Dz.Urz. UE L 347 z dnia 11 grudnia 2006 r., s. 1 ze zm. – dalej: dyrektywa.

[2] Wyroki Trybunału Sprawiedliwości (TS): z dnia 15 maja 2019 r. w sprawie C-235/18, Vega, EU:C:2019:412, pkt 27; z dnia 25 lutego 2021 r. w sprawie C-604/19, Gmina Wrocław, EU:C:2021:132, pkt 52.

[3] Wyroki TS: z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88, Shipping, EU:C:1990:61, pkt 9; z dnia 18 lipca 2013 r. w sprawie C-78/12, Ewita-K, EU:C:2013:486, pkt 35; z dnia 13 czerwca 2018 r. w sprawie C-665/16, Gmina Wrocław, EU:C:2018:431, pkt 39.

[4] Wyrok TS z dnia 3 września 2015 r. w sprawie C-526/13, Fast Bunkering Klaipėda, EU:C:2015:536, pkt 51.

[5] Wyrok TS z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie C-185/01, Auto Lease, EU:C:2003:73, pkt 34.

na celu stworzenie wspólnego systemu VAT, opartego na jednolitej definicji transakcji podlegających opodatkowaniu, oraz że cel ten byłby zagrożony, gdyby warunki wstępne dostawy towarów były różne w poszczególnych państwach członkowskich, tak jak to występuje w przypadku warunków dotyczących przeniesienia prawa własności na mocy prawa cywilnego[6].

2.2. Inne rodzaje dostawy towarów

Artykuł 14 dyrektywy, który znajduje się w części zatytułowanej „Transakcje podlegające opodatkowaniu", poświęcony jest określeniu, co stanowi dostawę towarów. W ust. 1 zdefiniowano ogólną zasadę, pozwalającą ustalić, co stanowi dostawę towarów – „przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel". Ustęp 2 tego przepisu odnosi się natomiast do innych transakcji, które uznaje się za dostawę towarów poza transakcjami, o których mowa w ust. 1. Z brzmienia i struktury art. 14 dyrektywy wynika zatem, że ust. 2 tego przepisu w rzeczywistości stanowi *lex specialis* w stosunku do ogólnej definicji dostawy towarów zawartej w ust. 1. Artykuł 14 ust. 1 i art. 14 ust. 2 dyrektywy stanowią zatem odrębne przypadki „dostawy towarów", które muszą podlegać niezależnej wykładni[7]. Artykuł 14 ust. 1 zawiera ogólne kryteria określania dostawy towarów. Z kolei art. 14 ust. 2 zawiera wykaz transakcji, które poza tymi objętymi zakresem ogólnej definicji określonej w art. 14 ust. 1 również uznaje się za dostawę towarów.

Struktura art. 14 jest zatem decydująca: w ust. 1 ustanawia się ogólne wymogi dotyczące dostawy towarów. Natomiast ust. 2 odnosi się do konkretnych transakcji, które są zaliczane do dostawy towarów[8]. Wynika z tego, że prawodawca UE, gromadząc je pod tym samym pojęciem „dostawy towarów", zamierzał odróżnić transakcję, o której mowa w art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy, od transakcji przewidzianej w art. 14 ust. 1 owej dyrektywy, ponieważ te dwie transakcje nie zostały zdefiniowane w taki sam sposób. W szczególności definicja transakcji, o której mowa w art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy, w ogóle nie odnosi się do „prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel", o którym mowa w art. 14 ust. 1 tej samej dyrektywy[9].

[6] Wyrok TS w sprawie C-320/88, Shipping, pkt 8.

[7] Wyrok TS w sprawie C-604/19, Gmina Wrocław, pkt 54.

[8] Opinia Rzecznika Generalnego z dnia 22 lutego 2018 r. w sprawie C-665/16, Gmina Wrocław, EU:C:2018:112, pkt 45–48; wyrok TS w sprawie C-604/19, Gmina Wrocław, pkt 55.

[9] Wyrok TS w sprawie C-665/16, Gmina Wrocław, pkt 35.

2.3. Dostawa towarów za odszkodowaniem

Zgodnie z art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy za dostawę towarów uznaje się przeniesienie prawa własności do towaru w zamian za odszkodowanie, z nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa. Artykuł ten obejmuje szczególną grupę transakcji. W przeciwieństwie do typowych transakcji dostawy towarów, wiążących się z wolną wolą stron, nierozerwalnie związaną z odpłatną transakcją wzajemną, artykuł ten przewiduje inny scenariusz: przeniesienie własności w wyniku jednostronnej decyzji organu władzy publicznej w zamian za odszkodowanie[10].

Zakwalifikowanie do „dostawy towarów" w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy wymaga spełnienia trzech kumulatywnych przesłanek. Przede wszystkim musi nastąpić przeniesienie prawa własności. Przeniesienie to musi nastąpić z nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa. Wreszcie musi nastąpić wypłata odszkodowania. Pierwsza z tych trzech przesłanek, czyli przeniesienie prawa własności, nie może być rozumiana jako konieczność przeniesienia w sensie ekonomicznym. Wprawdzie za „dostawę towaru" uważa się przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel, jednakże art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy nie odnosi się do przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel, jak ma to miejsce w ust. 1 tego artykułu, lecz w bardziej wyraźny sposób do przeniesienia własności tej rzeczy. W konsekwencji dla celów art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy wystarczy przeniesienie prawa własności w rozumieniu formalnego tytułu prawnego do danej nieruchomości, aby taką transakcję uznać za podlegającą opodatkowaniu dostawę towarów, o ile pozostałe przesłanki przewidziane przez ten przepis są spełnione. Odszkodowanie wskazane w art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy nie musi być analizowane pod kątem spełnienia wszystkich elementów składowych pojęcia odpłatności (wypracowanych w ramach wykładni art. 2 ust. 1 dyrektywy) ze względu na charakter *lex specialis* tego przepisu. Kluczowa jest jednak wypłata tego odszkodowania[11]. Wyrażenie „w zamian za odszkodowanie [zapłata odszkodowania]" stanowi autonomiczną i jednolitą definicję, właściwą prawu Unii i uwzględniającą w szczególności charakter *lex specialis* tego przepisu. Tak więc treść tego wyrażenia nie może zależeć od znaczenia i zakresu, jakie

[10] Opinia Rzecznika Generalnego w sprawie C-665/16, Gmina Wrocław, pkt 36.

[11] Wyroki TS: w sprawie C-665/16, Gmina Wrocław, pkt 37, 39–41, 44–45; w sprawie C-604/19, Gmina Wrocław, pkt 56.

ma ono w prawie krajowym państw członkowskich[12]. W drugiej kolejności należy podkreślić, że brzmienie art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy odnosi się do „zapłaty" odszkodowania, nie określając jednak warunków dotyczących charakteru lub wysokości tego odszkodowania. W trzeciej kolejności z orzecznictwa Trybunału wynika, że w celu ustalenia, czy przesłanka dotycząca zapłaty odszkodowania jest spełniona, należy jedynie ustalić, czy rozpatrywane w postępowaniu głównym odszkodowanie jest bezpośrednio związane z przeniesieniem własności, a następnie, czy jego wypłata faktycznie nastąpiła[13].

2.4. Dostawa towarów w ramach leasingu kapitałowego i sprzedaży na raty

Zgodnie z art. 14 ust. 2 lit. b dyrektywy za dostawę towarów uznaje się faktyczne przekazanie towaru zgodnie z umową najmu towarów na czas określony lub sprzedaży towaru na warunkach odroczonej płatności, która zawiera klauzulę o przeniesieniu własności w następstwie normalnych zdarzeń nie później niż z chwilą zapłaty ostatniej raty.

Przepis ten stanowi kolejną z „dodatkowych" transakcji zaliczanych do dostawy towarów i odnosi się do faktycznego przekazania towaru. Podobnie jak w przypadku przeniesienia prawa własności towarów za odszkodowaniem transakcje objęte tym przepisem nie odnoszą się do przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel, lecz w bardziej wyraźny sposób do „przeniesienia własności" tej rzeczy[14]. Przepis ten dotyczy takich umów, których celem jest przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel, lecz w ramach których przeniesienie owego prawa jest odsunięte w czasie w stosunku do momentu wydania rzeczy nabywcy, a to – do czasu zapłaty przez nabywcę całości ceny. Umowy takie mają często charakter mieszany – łączą cechy umowy najmu z umową sprzedaży. W ramach takiej umowy wynajmujący/zbywca zobowiązuje się oddać rzecz do dyspozycji najemcy/nabywcy na czas określony, a następnie, po zapłaceniu przez tego ostatniego wszystkich rat, przenieść na niego prawo własności owej rzeczy. Najemcy natomiast przysługuje prawo korzystania z rzeczy na zasadzie wyłączności, a także nabywa on, opcjonalnie lub automatycznie, prawo własności po

[12] Wyrok TS w sprawie C-604/19, Gmina Wrocław, pkt 58.

[13] *Ibidem*, pkt 59–61.

[14] Wyrok TS z dnia 4 października 2017 r. w sprawie C-164/16, Mercedes-Benz, EU:C:2017:734, pkt 31.

zakończeniu umowy; zobowiązany jest za to do zapłaty wszystkich przewidzianych w umowie rat, które łącznie stanowią cenę nabycia przedmiotu umowy. W tego rodzaju umowach przeniesienie własności na najemcę/nabywcę jest odsunięte w czasie, jednakże następuje „w następstwie normalnych zdarzeń", jako że jest wynikiem normalnego wykonania umowy. Przeniesienie własności może nie nastąpić jedynie w następstwie zdarzeń nadzwyczajnych, w szczególności w wyniku odstąpienia od umowy przez jedną ze stron. Prawo do odstąpienia od umowy może wynikać z samej umowy (np. w razie niewywiązywania się przez jedną ze stron z jej zobowiązań) albo z przepisów prawa. Prawo do odstąpienia od umowy nie zmienia jednak kwalifikacji tej umowy z punktu widzenia art. 14 ust. 2 lit. b dyrektywy, jako że jedynym następstwem „normalnych zdarzeń" jest przeniesienie własności.

Przeniesienie własności w ramach tego rodzaju umów następuje zwykle z chwilą zapłaty przez najemcę/nabywcę całości ceny, przy czym może się to wiązać z koniecznością złożenia przez niego jednostronnego oświadczenia o woli skorzystania z opcji wykupu przedmiotu umowy. To w tym kontekście należy rozumieć pojęcie „ostatniej raty" użyte w art. 14 ust. 2 lit. b dyrektywy. Chodzi więc o zapłatę ostatniej kwoty, do jakiej najemca/nabywca był zobowiązany na podstawie umowy[15].

Aby zatem daną umowę, w tym w szczególności umowę leasingu, zakwalifikować jako dostawę towarów, muszą zostać spełnione dwie przesłanki. Po pierwsze, umowa, na mocy której następuje wydanie rzeczy, musi zawierać wyraźną klauzulę dotyczącą przeniesienia własności tej rzeczy przez leasingodawcę na leasingobiorcę. Artykuł 14 ust. 2 lit. b dyrektywy odnosi się bowiem, jak wynika z samego jego brzmienia, nie do przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel, jak ma to miejsce w ust. 1 tego artykułu, lecz w bardziej wyraźny sposób do „przeniesienia własności" tej rzeczy. Można zatem uznać, że umowa zawiera wyraźną klauzulę przeniesienia własności, jeżeli obejmuje ona opcję wykupu przedmiotu leasingu. Po drugie, z postanowień umowy – ocenianych obiektywnie w chwili podpisania umowy – musi wyraźnie wynikać, że przeniesienie własności na leasingobiorcę następuje automatycznie w przypadku zwykłego wykonania umowy aż do jej zakończenia. Wyrażenie „przeniesienie własności w następstwie normalnych zdarzeń nie później niż z chwilą zapłaty ostatniej raty"

[15] Opinia Rzecznika Generalnego z dnia 31 maja 2017 r. w sprawie C-164/16, Mercedes-Benz, EU:C:2017:414, pkt 17–20.

powinno zostać bowiem odczytane w ten sposób, że zapłata ostatniej okresowej opłaty należnej przez leasingobiorcę na mocy umowy oznacza z mocy prawa przeniesienie na niego własności rzeczy będącej przedmiotem umowy. Jeśli natomiast umowa przewiduje klauzulę stanowiącą, że leasingobiorca może skorzystać z opcji wykupu, wpisze się w dyspozycję art. 14 ust. 2 lit. b dyrektywy wyłącznie wtedy, gdy skorzystanie z opcji wykupu – choć formalnie fakultatywne – jawiłoby się w rzeczywistości, w świetle finansowych warunków umowy, jako jedyny gospodarczo racjonalny wybór, którego leasingobiorca mógłby dokonać. Może tak być w szczególności w przypadku, gdy z umowy wynika, że w chwili, w której możliwe staje się skorzystanie z opcji, kwota umownych rat odpowiada wartości rynkowej rzeczy wraz z kosztami finansowania, a wykonanie opcji wykupu nie wiąże się po stronie leasingobiorcy z koniecznością zapłaty dodatkowej znaczącej kwoty.

Artykuł 14 ust. 2 lit. b dyrektywy obejmuje także umowy sprzedaży na raty, jeżeli w ich ramach zastrzeżono, że przedmiot umowy zostaje wydany nabywcy przed zapłatą całości ceny, ale prawo własności przechodzi na niego dopiero po wykonaniu przez niego tego obowiązku. W umowach takich nie występuje element najmu, funkcjonalnie jednak są one zbliżone do umów najmu, z przeniesieniem prawa własności najmowanej rzeczy po zapłaceniu przez najemcę wszystkich rat (leasing kapitałowy)[16].

2.5. Dostawa towarów przez podatnika-pośrednika

Zgodnie z art. 14 ust. 2 lit. c dyrektywy poza dostawą towarów oznaczającą przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel za dostawę towarów uznaje się również przekazanie towaru na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja płacona jest od zakupu lub sprzedaży. Przepis ten tworzy fikcję prawną dwóch identycznych dostaw towarów dokonywanych kolejno po sobie, aby zapewnić spójność w traktowaniu pod względem VAT transakcji między komisantem i komitentem oraz między komisantem i odbiorcą[17].

Tak więc w przypadku sprzedaży lub kupna za pośrednictwem zleceniobiorcy lub innego podatnika, działającego we własnym imieniu lub pod nazwą spółki, istnieją zawsze dwie opodatkowane dostawy, nawet jeśli towar będący przedmiotem transakcji jest dostarczony bezpośrednio

[16] *Ibidem*, pkt 21.

[17] Wyrok TS w sprawie C-604/19, Gmina Wrocław, pkt 54.

przez pierwszego sprzedającego ostatniemu kupującemu. W ten sposób w przypadku transakcji prowizji od sprzedaży zleceniodawca dokonuje wobec zleceniobiorcy dostawy podlegającej opodatkowaniu, a ten również (kupujący) dokonuje dostawy podlegającej opodatkowaniu. W przypadku transakcji prowizji od kupna osoba trzecia (sprzedający) dokonuje wobec zleceniobiorcy dostawy podlegającej opodatkowaniu, a ten również dokonuje opodatkowanej dostawy swojemu zleceniodawcy. W przypadku gdy pośrednik nie działa w swoim imieniu (np. makler), nie dokonuje dostawy, lecz świadczy usługę podlegającą opodatkowaniu od kwoty pobranej prowizji (np. maklerskiej). Fakt, że takie transakcje stanowią dostawę towarów, a nie świadczenie usług, potwierdza również art. 311 ust. 1 pkt 5 dyrektywy, który podatnika-pośrednika precyzuje jako każdego podatnika, który w ramach swojej działalności gospodarczej, w celu odsprzedaży, kupuje lub wykorzystuje do celów działalności swojego przedsiębiorstwa lub też importuje towary używane, działa sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki, niezależnie od tego, czy podatnik ten działa na własny rachunek, czy też na rzecz osób trzecich na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja jest płacona od zakupu lub sprzedaży. Artykuł 28 dyrektywy również odnosi się do tego typu umów, jednakże w zakresie pośrednictwa w świadczeniu usług.

Aby przekazanie towaru na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja płacona jest od zakupu lub sprzedaży, odpowiadało definicji dostawy towarów, muszą zostać spełnione dwie przesłanki. Odnośnie do pierwszej przesłanki Trybunał wskazuje, że art. 14 ust. 2 lit. c dyrektywy posługuje się wyraźnie terminem „umowa", a art. 28 dyrektywy stanowi, że podatnik działa na rzecz osoby trzeciej. Z tego wynika, że między agentem a zleceniodawcą musi istnieć porozumienie, którego przedmiotem jest udzielenie danego zlecenia. Dlatego też w niektórych porządkach prawnych zleceniodawca jest określany również jako pryncypał[18].

Co się tyczy drugiej przesłanki, dotyczącej identyczności odnośnych transakcji, wystarczy stwierdzić, że zarówno art. 14 ust. 2 lit. c, jak i art. 28 dyrektywy przewidują, że towary otrzymane przez agenta i/lub wyświadczone mu usługi są przekazywane zleceniodawcy. Oznacza to nie tylko, jak wynika z orzecznictwa Trybunału, że odnośne transakcje są identyczne, ale również, że stosownie do okoliczności następuje przeniesienie związanego

[18] Opinia Rzecznika Generalnego z dnia 10 listopada 2022 r. w sprawie C-616/21, Gmina L., EU:C:2022:875, pkt 38.

z nimi prawa własności[19]. Umowa dotycząca prowizji co do zasady stanowi porozumienie, poprzez które pośrednik zobowiązuje się do dokonania we własnym imieniu, ale na rachunek osoby trzeciej, jednej czynności prawnej lub większej ich liczby[20].

2.6. Transfer bonu jednego przeznaczenia jako dostawa towarów

Zgodnie z art. 30b dyrektywy każdy transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których bon dotyczy. Faktycznego przekazania towarów lub faktycznego świadczenia usług w zamian za bon jednego przeznaczenia przyjmowany przez dostawcę lub usługodawcę jako wynagrodzenie lub część wynagrodzenia nie uznaje się za niezależną transakcję. Bon – w świetle art. 30a pkt 1 dyrektywy – jest w pierwszej kolejności instrumentem, z którym wiąże się obowiązek przyjęcia go jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, a w drugiej kolejności instrumentem, w przypadku którego towary lub usługi, które mają zostać dostarczone lub wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców, są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach ogólnych wykorzystania takiego instrumentu[21]. Bonem jednego przeznaczenia jest natomiast bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których dany bon dotyczy, oraz VAT należny z tytułu tych towarów lub usług są znane w chwili emisji bonu (art. 30a pkt 2 dyrektywy).

Aby zatem doszło do dostawy towaru, musimy mieć do czynienia z transferem bonu jednego przeznaczenia, dotyczącego dostawy towaru. Pierwszym zatem warunkiem jest to, że bon musi wiązać się z obowiązkiem jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów przez dostawcę. Drugim warunkiem uznania instrumentu za bon jest to, że towary lub usługi, które mają być dostarczone lub wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji. Powszechnie

[19] Wyrok TS z dnia 12 listopada 2020 r. w sprawie C-734/19, TH Comercial, EU:C:2020:919, pkt 54.

[20] Wyrok TS w sprawie C-526/13, Fast Bunkering Klaipėda, pkt 33.

[21] Wyrok TS z dnia 28 kwietnia 2022 r. w sprawie C-637/20, DSAB Destination, EU:C:2022:304, pkt 20.

uznaje się, że takie cechy odróżniają bony od konwencjonalnych instrumentów płatniczych[22]. Natomiast trzecim warunkiem koniecznym do wystąpienia w chwili transferu bonu dostawy towarów jest to, aby miejsce dostawy towaru, którego bon dotyczy, oraz VAT należny z tego tytułu były znane w chwili emisji bonu.

2.7. Inne czynności zrównane z dostawą towarów

Za dostawę towarów dyrektywa uznaje również sprzedaż energii elektrycznej, gazu, energii cieplnej lub chłodniczej (art. 15 ust. 1 dyrektywy). Państwa członkowskie mogą zrównać z dostawą towarów przekazanie niektórych robót budowalnych (art. 14 ust. 3 dyrektywy). Ponadto państwa członkowskie mogą uznać za rzeczy (dostawę towarów) określone udziały w nieruchomości, prawa rzeczowe dające ich posiadaczom prawo do korzystania z nieruchomości oraz udziały i inne równoważne udziałom tytuły prawne dające ich posiadaczom prawne lub faktyczne prawo własności lub posiadania nieruchomości, lub jej części (art. 15 ust. 2 dyrektywy). Jednak w niektórych okolicznościach zbycie praw do nieruchomości może zostać uznane za dostawę towarów, bez konieczności implementacji tego rozwiązania przez państwo członkowskie. Kluczowe jest to, w którym momencie następuje zbycie danego prawa do nieruchomości. Jeśli zbycie prawa (cesja wierzytelności) następuje w momencie, w którym zbywca dysponuje nieruchomością jak właściciel, to transakcja ta stanowi dostawę towarów. Jeśli natomiast zbywca nie włada w sposób ekonomiczny nieruchomością, to transakcja polega na cesji wartości niematerialnej, mającej za przedmiot prawa do tej nieruchomości i wchodzi w zakres pojęcia świadczenia usług[23].

2.8. Zapłata zaliczki na poczet dostawy towarów

Zgodnie z art. 65 dyrektywy w przypadku wpłaty zaliczek przed dostawą towarów VAT staje się wymagalny w momencie otrzymania wpłaty i naliczany jest od wysokości otrzymanej wpłaty.

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału podatek staje się wymagalny przed dokonaniem dostawy tylko wtedy, jeżeli wszelkie okoliczności istotne

[22] Opinia Rzecznika Generalnego z dnia 24 lutego 2022 r. w sprawie C-637/20, DSAB Destination, EU:C:2022:131, pkt 42 i 45.

[23] Wyrok TS z dnia 17 października 2019 r. w sprawie C-692/17, Paulo Nascimento Consulting, EU:C:2019:867, pkt 34 i 35.

dla zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, tzn. przyszłej dostawy, są już znane, a zatem w szczególności w momencie dokonania wpłaty zaliczki towary powinny być precyzyjnie określone[24]. Tym samym opodatkowaniu podatkiem VAT nie powinny podlegać zaliczki zapłacone za dostawy towarów, które nie zostały jeszcze określone w sposób dokładny[25].

2.9. Podsumowanie

Analiza przepisów o dostawie towarów wskazuje na kluczowe dla tej transakcji przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, a w niektórych przypadkach prawo własności. Kwestia ta determinuje uznanie danej transakcji za dostawę towarów. Spełnienie warunków definicji dostawy towarów jest istotne, bo wszystko to, co nie spełnia tych kryteriów, jest świadczeniem usługi[26]. Z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wynika, że wykładnię dostawy towarów należy wiązać z rzeczywistym posiadaniem danego towaru przez nabywcę. Interpretacja pojęcia dostawy towarów powinna więc sprowadzać się do analizy możliwości władania przedmiotem dostawy w sposób nieograniczony – możliwości użytkowania w dowolny, nieskrępowany sposób. Chodzi więc o rzeczywistą sprzedaż towarów – rzeczy.

3. Dostawa nieruchomości i cesja prawa do zakupu nieruchomości na gruncie prawa krajowego

3.1. Dostawa nieruchomości

Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług[27] przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. W myśl art. 8 ust. 1 ustawy o VAT przez świadczenie usług, o którym mowa

[24] Wyroki TS: z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-419/02, BUPA Hospitals, EU:C:2006:122, pkt 48; z dnia 3 maja 2012 r. w sprawie C-520/10, Lebara, EU:C:2012:264, pkt 26.

[25] Wyrok TS z dnia 16 grudnia 2010 r. w sprawie C-270/09, Macdonald Resorts, EU:C:2010:780, pkt 31.

[26] Art. 24 ust. 1 dyrektywy.

[27] Dz.U. z 2023 r., poz. 1570 ze zm. – dalej: ustawa o VAT.

w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7. Definicje dostawy towarów oraz świadczenia usług skonstruowane przez ustawodawcę krajowego są tożsame z tymi, które prezentują normy prawa unijnego – stanowią implementację art. 14 ust. 1 oraz art. 24 ust. 1 dyrektywy.

Nie budzi wątpliwości, że dostawa nieruchomości mieści się w definicji dostawy towarów. Kluczowe dla jej wystąpienia jest przeniesienie prawa do rozporządzania nią jak właściciel. W polskich uwarunkowaniach w niektórych przypadkach – w ślad za dyrektywą – dla wystąpienia dostawy nieruchomości niezbędne będzie jednak przeniesienie jej prawa własności albo spełnienie innej przesłanki wskazanej w ustawie o VAT. Będzie to miało miejsce w następujących przypadkach:

1) przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa prawa własności nieruchomości w zamian za odszkodowanie (art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT);
2) wydanie nieruchomości na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży nieruchomości na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa ta przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione (art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT);
3) ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego oraz zbycie tych praw (art. 7 ust. 1 pkt 5 i 7 ustawy o VAT);
4) oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste oraz zbycie tych praw (art. 7 ust. 1 pkt 6 i 7 ustawy o VAT).

Jak widać – pomimo pewnych odrębności – wspólnym mianownikiem wszystkich tych przypadków jest możliwość fizycznego lub prawnego władania nieruchomością przez nabywcę po dokonaniu transakcji.

3.2. Cesja praw i obowiązków umów deweloperskich i przedwstępnych, których przedmiotem są nieruchomości

W praktyce gospodarczej w odniesieniu do nieruchomości pozostających jeszcze w trakcie budowy mamy do czynienia z podpisywaniem umów deweloperskich lub umów przedwstępnych. Umową deweloperską jest umowa, którą deweloper zobowiązuje się do ustanowienia lub przeniesienia na nabywcę po zakończeniu przedsięwzięcia prawa odrębnej własności lokalu mieszkalnego i przeniesienia tego prawa na nabywcę, a nabywca zobowiązuje się do spełnienia świadczenia pieniężnego na rzecz dewelopera na poczet nabycia tego prawa[28]. Z kolei umowa przedwstępna to umowa, przez którą jedna ze stron lub obie strony zobowiązują się do zawarcia oznaczonej umowy, która powinna określać istotne postanowienia umowy przyrzeczonej[29]. Zarówno na podstawie umowy deweloperskiej, jak i umowy przedwstępnej przyszły nabywca nie nabywa lokalu mieszkalnego, nabywa jedynie obietnicę jego zakupu w przyszłości[30]. Na rynku związanym z obrotem nieruchomościami często jednak przed sprzedażą takiej nieruchomości dochodzi do cesji praw i obowiązków wynikających z takich umów – o ile oczywiście ich postanowienia dopuszczają taką możliwość[31]. W konsekwencji cesji cedent przestaje być wierzycielem wobec potencjalnego zbywcy nieruchomości, a staje się nim cesjonariusz (czyli docelowy nabywca nieruchomości). Cesjonariusz nabywa wierzytelność w takim zakresie i stanie, w jakim znajdowała się ona w chwili dokonania przelewu. W praktyce zmienia się tylko wierzyciel, czyli osoba uprawniona do żądania spełnienia świadczenia wobec podmiotu, który dokona w przyszłości zbycia nieruchomości. Cesja nie powoduje zatem rozwiązania umowy deweloperskiej lub przedwstępnej, tylko wprowadza modyfikację odnośnie do jednej ze stron. Od chwili zawarcie umowy cesji to cesjonariusz jest zobowiązany do wnoszenia kolejnych rat do przyszłego sprzedawcy nieruchomości zgodnie z harmonogramem płatności i to na niego sprzedawca

[28] Art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 16 września 2011 r. o ochronie praw nabywcy lokalu mieszkalnego lub domu jednorodzinnego (Dz.U. z 2021 r., poz. 1445).

[29] Art. 389 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2023 r., poz. 1610 ze zm.) – dalej: k.c.

[30] Zob. szerzej J. Bocianowska, *Ekspektatywa oraz inne prawa wynikające z umów realizatorskich w budownictwie mieszkaniowym*, Warszawa 2021, s. 66–71.

[31] Art. 509 k.c.

wystawia faktury z tytułu dokonanych wpłat na poczet rozliczenia związanego z nabyciem nieruchomości w przyszłości[32].

Jak wynika z przepisów unijnych i krajowych oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości, kluczowy dla rozstrzygnięcia, czy mamy do czynienia z dostawą nieruchomości, jest fakt, czy przenoszący prawa do danej nieruchomości mógł nią dysponować jak właściciel[33]. Jeśli tak – mamy do czynienia z dostawą tej nieruchomości, jeśli nie – mamy do czynienia z przeniesieniem praw do wartości niematerialnych i prawnych, mających za przedmiot prawo do nieruchomości, a zatem ze świadczeniem usług.

Przenosząc powyższe na grunt cesji praw i obowiązków określonych w umowach deweloperskich i przedwstępnych, wydaje się bezsprzeczne, że w ramach tej cesji nie dochodzi do dostawy towarów. Przede wszystkim:

1) w drodze zawarcia umów deweloperskich lub przedwstępnych nie dochodzi do nabycia nieruchomości, a wyłącznie do prawa jej zakupu;
2) cedent nie może dokonać dostawy nieruchomości, którą sam fizycznie nie rozporządza;
3) cesjonariusz nie ma rzeczywistej możliwości dysponowania nieruchomością, która często w momencie dokonania cesji jeszcze nie istnieje;
4) rzeczywistą własność nad nieruchomością posiada jedynie deweloper i to wyłącznie on może dokonać jej dostawy;
5) przeciętny konsument bez wątpienia rozróżnia i wyodrębnia cesję praw i obowiązków z umowy deweloperskiej czy przedwstępnej sprzedaży nieruchomości od samej sprzedaży nieruchomości;
6) zawsze istnieje możliwość nabycia nieruchomości będącej przedmiotem umowy deweloperskiej lub przedwstępnej bezpośrednio od zbywcy, bez pośrednictwa cedenta – dla zbywcy czasem bardziej opłacalne (nawet pomimo konieczności zapłaty kar związanych z niewywiązaniem się z umowy) jest zerwanie takiej umowy i sprzedaż nieruchomości osobie trzeciej;
7) nie sposób identyfikować każdej zawieranej transakcji, która stoi na drodze do nabycia nieruchomości jako jej dostawy.

[32] M. Jaworska, *Cesja praw i obowiązków z umowy przedwstępnej sprzedaży nieruchomości – to dostawa towarów czy świadczenie usług dla celów VAT?*, „Przegląd Podatkowy" 2022, nr 11, s. 28.

[33] Wyrok TS w sprawie C-692/17, Paulo Nascimento Consulting, pkt 34 i 35.

3.3. Sposób rozliczenia w VAT cesji umowy deweloperskiej lub przedwstępnej

Ceną za cesję zazwyczaj jest kwota (zaliczka) wpłacona przez cedenta na rzecz zbywcy (dewelopera) budowanej nieruchomości, powiększona o dodatkową kwotę tytułem tzw. odstępnego. W ocenie autorki wynagrodzeniem za sprzedaż prawa do zakupu lokalu, wynikającego z umowy deweloperskiej lub przedwstępnej, jest kwota tzw. odstępnego. W braku stosownych zapisów w umowie kwota ta jest kwotą brutto, tj. zawiera podatek VAT. W przypadku świadczenia usługi związanej z nieruchomością, a taką będzie zbycie prawa do zakupu lokalu, stawka podatku VAT będzie wynosić 23%. Kwoty zapłacone przez cedenta na rzecz przyszłego zbywcy nieruchomości (dewelopera) do momentu zawarcia umowy cesji zwrócone przez cesjonariusza powinny podlegać korekcie fakturowej. Mianowicie zbywca (deweloper) powinien wystawić faktury korygujące na cedenta, „zerując" jego wpłaty i równocześnie wystawiając faktury zaliczkowe na cesjonariusza. W przypadku gdy umowa dotyczy nieruchomości mieszkalnej, kwota ta (zaliczka) zawiera podatek VAT w wysokości 8%. Cedent powinien dokonać korekty odliczonych kwot podatku VAT z tego tytułu (o ile takiego odliczenia dokonał) z dniem podpisania umowy cesji, na podstawie art. 86 ust. 19a ustawy o VAT. Z racji tego, że umowa cesji wymaga zgody zbywcy – z dniem podpisania takiej umowy cesjonariusz wchodzi w prawa i obowiązki wynikające z umowy przedwstępnej – ten dzień należy uznać za uzgodnienie warunków transakcji, o którym mowa w ww. przepisie[34]. Cesjonariusz będący podatnikiem VAT może dokonać odliczenia VAT-u wynikającego z faktur zaliczkowych wystawionych przez zbywcę i VAT-u wynikającego z faktury dokumentującej sprzedaż prawa do nabycia lokalu (za tzw. odstępne). Tylko taki sposób rozliczenia – w ocenie autorki – zapewnia neutralność w podatku VAT.

[34] Podobnie w wyroku TS z dnia 13 marca 2014 r. w sprawie C-107/13, Firin, EU:C:2014:151, pkt 52 – „W sytuacji takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego, z której wynika, że według informacji sądu odsyłającego dostawa towarów, na podstawie której FIRIN zapłaciła zaliczkę, nie zostanie wykonana, należy dojść do wniosku, jak stwierdziła rzecznik generalna w pkt 35 opinii, że zmiana czynników branych pod uwagę w celu ustalenia kwoty rzeczonego odliczenia nastąpiła zatem po sporządzeniu deklaracji podatku VAT. W takiej sytuacji administracja podatkowa może więc żądać korekty podatku VAT odliczonego przez podatnika".

4. Praktyka administracyjna i orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie cesji praw i obowiązków wynikających z umów deweloperskich lub przedwstępnych

Praktyka administracyjna uznaje cesję praw wynikających z umów deweloperskich lub przedwstępnych za świadczenie usług. Pogląd taki był prezentowany zarówno w ramach wydawanych interpretacji indywidualnych[35], jak i – od 1 listopada 2019 r. – wiążących informacji stawkowych[36].

W orzecznictwie sądów administracyjnych wykształciła się jednolita linia interpretacyjna, uznająca cesję umów deweloperskich za dostawę towarów. W ocenie sądów administracyjnych cesję praw i obowiązków z umowy deweloperskiej należy zrównać pod względem skutków podatkowych w VAT z umową dostawy towarów. Kwalifikacja cesji praw i obowiązków z umowy przedwstępnej na gruncie VAT jako dostawy towarów lub usługi powinna być taka sama jak czynności będącej przedmiotem umowy przyrzeczonej w umowie przedwstępnej. Czynność ta nie ma bowiem własnej samodzielnej kwalifikacji na gruncie VAT, dopasowując się do kwalifikacji właściwej dla czynności finalnej. Ponieważ w okolicznościach sprawy bez wątpienia czynność finalną (przyrzeczoną w umowie przedwstępnej) należy uznać za dostawę towarów, analogicznie zakwalifikować należy sporną cesję. Ponadto zarówno umowa przedwstępna, jak i cesja tej umowy z ekonomicznego punktu widzenia realizują ten sam cel – dostawę towarów[37].

Linia ta jest kontynuowana konsekwentnie przez Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) od ponad 10 lat[38], jednakże ostatnio pojawiły się trzy orzeczenia odmienne, w których został uwzględniony wyrok TSUE

[35] Przykładowo interpretacje indywidualne: z dnia 31 grudnia 2019 r., nr 0111-KDIB3-2.4012.726.2019.1.SR; z dnia 24 kwietnia 2020 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.16.2020.2.IK; z dnia 30 kwietnia 2020 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.102.2020.1.WN; z dnia 4 lutego 2021 r., nr 0111-KDSB2-2.450.73.2020.4.KG; z dnia 21 maja 2021 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.186.2021.1.RR; z dnia 25 lutego 2022 r., nr 0113-KDIPT1-3.4012.995.2021.1.JM; z dnia 15 marca 2022 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.10.2022.2.MŻ; z dnia 20 maja 2022 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.161.2022.2.MŻ.

[36] Przykładowo wiążące informacje stawkowe: z dnia 4 lutego 2021 r., nr 0111-KDSB2-2.450.73.2020.4.KG; z dnia 19 lutego 2021 r., nr 0111-KDSB2-2.450.406.2020.2.KG; z dnia 15 września 2022 r., nr 0111-KDSB2-2.440.320.2021.7.KG.

[37] Przykładowo wyroki NSA: z dnia 16 czerwca 2021 r., sygn. I FSK 1732/18; z dnia 9 lutego 2022 r., sygn. I FSK 1974/18; z dnia 17 lutego 2022 r., sygn. I FSK 1669/18.

[38] Pierwsze wyroki NSA pojawiły się w roku 2013 – zob. wyrok NSA z dnia 23 maja 2013 r., sygn. I FSK 169/12.

w sprawie C-692/17. Inne spojrzenie pojawiło się po raz pierwszy w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Warszawie z dnia 25 marca 2022 r.[39] W orzeczeniu tym sąd wskazał, że w jego ocenie brak podstaw prawnych do przyjęcia jednolitego reżimu opodatkowania wszelkich czynności jakkolwiek związanych z dostawą towarów. Ekonomiczny sens (treść) czynności cesji umowy deweloperskiej jest inny od dostawy towarów, co również potwierdza wyrok C-692/17. Dla kwalifikacji czynności cesji umowy deweloperskiej nieruchomości kluczowe jest, czy cedent rozporządzał tą nieruchomością jak właściciel. Kolejny wyrok pojawił się 16 stycznia 2023 r.[40] Sąd również skupił się w nim na braku możliwości rozporządzania nieruchomością jak właściciel przez cedenta, upatrując w tym przesłankę przesądzającą dla rozstrzygnięcia sprawy. Zwrócił również uwagę na odrębność świadczeń wykonywanych przez cedenta na rzecz cesjonariusza i zbywcy nieruchomości (dewelopera) na rzecz cesjonariusza. Pod względem ekonomicznym nabywcę łączy z cedentem oraz zbywcą inny rodzaj relacji – każdy z tych podmiotów wnosi do transakcji co innego. Co innego otrzymuje cesjonariusz od cedenta (usługę), a co innego otrzyma w przyszłości od zbywcy (towar). Tezy zawarte w tych dwóch orzeczeniach zostały powtórzone w wyroku NSA z dnia 19 stycznia 2023 r.[41] Sąd ten dodatkowo podkreślił charakter działalności cedentów. W jego ocenie zbywca uprawnień działa jako podmiot wykonujący działalność gospodarczą, dla którego obrót uprawieniami wynikającymi z ww. umów stanowi przedmiot działalności gospodarczej. W tej sytuacji celem cedenta nie jest dokonywanie dostaw nieruchomości, lecz udział w tych transakcjach w charakterze usługodawcy – uzyskiwanie uprawnień do dostawy na jego rzecz nieruchomości przez zawieranie umów przedwstępnych sprzedaży i umów deweloperskich, a następnie zbywanie tych uprawnień z zyskiem. Działania te stanowią formę pośrednictwa w obrocie nieruchomościami, gdyż ich efektem jest zawiązanie się stosunków prawnych z umów przedwstępnych sprzedaży nieruchomości lub umów deweloperskich z udziałem nowych nabywców nieruchomości, którzy dotychczas nie występowali jako podmioty uprawnione na podstawie umów przedwstępnych lub umów deweloperskich. W wyniku tych działań w transakcjach objętych wskazanymi umowami mającymi na celu dostawę nieruchomości pojawiają się nowe

[39] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 marca 2022 r., sygn. III SA/Wa 1622/21.
[40] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 stycznia 2023 r., sygn. III SA/Wa 2123/22.
[41] Wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2023 r., sygn. I FSK 2007/19.

podmioty będące nabywcami tych nieruchomości. Czynności cedenta same w sobie nie skutkują zatem przeniesieniem prawa do rozporządzania nieruchomością jak właściciel.

W kontekście prowadzonych rozważań zauważenia wymaga również wyrok NSA z dnia 21 marca 2017 r., wydany w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych[42]. Stwierdzono w nim, że „w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, zawarcie przedwstępnej umowy deweloperskiej nie skutkuje nabyciem nieruchomości. Zgodnie z art. 3 pkt 5 ustawy z 16 września 2011 r. o ochronie praw nabywcy lokalu mieszkalnego lub domu jednorodzinnego (Dz.U. nr 232, poz. 1377 z późn. zm.), umowa deweloperska to umowa, którą deweloper zobowiązuje się do ustanowienia lub przeniesienia na nabywcę po zakończeniu przedsięwzięcia prawa odrębnej własności lokalu mieszkalnego i przeniesienia tego prawa na nabywcę. Tym samym na podstawie umowy deweloperskiej podatnik nie nabywa lokalu mieszkalnego – tak jak tego wymaga art. 21 ust. 25 pkt 1 u.p.d.o.f. Z umowy tej wynika jedynie ekspektatywa prawa nabycia nieruchomości, która – mimo że w założeniu zmierza i niejako warunkuje nabycie prawa do lokalu mieszkalnego – nie jest równoznaczna z nabyciem tego prawa i nie uprawnia do skorzystania ze zwolnienia”[43].

Konkludując powyższe, w przypadku cesji praw wynikających z umów deweloperskich lub umów przedwstępnych praktyka administracyjna jednoznacznie identyfikuje takie świadczenia jako świadczenie usług, natomiast judykatura odwrotnie – jako dostawę towarów. Po wyroku TSUE w sprawie C-692/17 zaczęły jednak pojawiać się w orzeczeniach sądów administracyjnych poglądy zbieżne z perspektywą administracji. Taka sytuacja przekłada się na dużą niepewność na rynku obrotu nieruchomościami, która wymaga zdecydowanego rozstrzygnięcia o charakterze ujednolicającym[44]. Niepewność ta została dostrzeżona przez NSA, który postanowieniem z dnia 23 listopada 2023 r., sygn. I FSK 1661/20, przedstawił do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego wyłaniające się jego zdaniem na tle rozpoznawanej sprawy zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, które ujął w formie pytania: „Czy cesję uprawnień z umowy deweloperskiej należy traktować jako usługę

[42] Wyrok NSA z dnia 21 marca 2017 r., sygn. II FSK 321/15.

[43] Zob. również rozważania na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych – D.M. Malinowski, *Zbycie praw z umowy deweloperskiej*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 1, s. 3–5.

[44] Podobnie M. Jaworska, *Cesja praw i obowiązków*…, s. 35.

opodatkowaną stawką 23%, stosownie do art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146aa ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 106), czy jako czynność związaną z dostawą lokalu mieszkalnego opodatkowaną stawką 8% zgodnie z art. 41 ust. 12a–12c ustawy o VAT?".

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów nie rozstrzygnął sprawy w drodze uchwały, jednakże postanowieniem z dnia 25 marca 2024 r., sygn. I FPS 4/23, przejął do rozpoznania pod prowadzoną dotychczas sygn. I FSK 1661/20. W ocenie NSA przeniesienie (cesja) praw i obowiązków z umowy deweloperskiej za odpłatnością w postaci tzw. odstępnego, w przypadku niedysponowania przez cedenta prawem do rozporządzania lokalem mieszkalnym jak właściciel, stanowi czynność opodatkowaną, kwalifikowaną jako świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 *in fine* ustawy o VAT, a nie jako dostawa towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 *ab initio* ustawy o VAT. W konsekwencji do takiego przypadku nie ma zastosowania właściwa dla dostawy lokalu mieszkalnego obniżona 8-procentowa stawka podatku VAT na podstawie art. 41 ust. 12 pkt 1 w zw. z ust. 2 i w zw. z art. 146aa ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, lecz 23-procentowa stawka podstawowa, o której mowa w art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146aa ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT. Rozstrzygnięcie to zamyka ponad dziesięcioletnie spory toczone w judykaturze pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi.

5. Podsumowanie

W ocenie autorki dostawa nieruchomości wiążąca się z przekazaniem prawa do jej rozporządzania jak właściciel stanowi niewątpliwie dostawę towarów, natomiast cesja praw do takiej nieruchomości, zawarta w umowie deweloperskiej lub umowie przedwstępnej, stanowi świadczenie usług. W momencie cesji cedent nie dysponuje bowiem prawem do rozporządzania nieruchomością jak właściciel. Potwierdza to zarówno analiza przepisów unijnych, jak i krajowych oraz orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości. Przez dekadę nie było jednak zgodności w tym obszarze pomiędzy praktyką administracyjną a judykaturą. Zasygnalizowane w artykule wątpliwości i rozbieżności zostały na szczęście dostrzeżone i rozstrzygnięte przez NSA, który w wyroku w składzie siedmiu sędziów opowiedział się ostatecznie za kwalifikacją cesji do świadczenia usług (przy założeniu niedysponowania przez cedenta prawem do rozporządzania lokalem mieszkalnym jak właściciel).

Bibliografia

Bocianowska J., *Ekspektatywa oraz inne prawa wynikające z umów realizatorskich w budownictwie mieszkaniowym*, Warszawa 2021.

Jaworska M., *Cesja praw i obowiązków z umowy przedwstępnej sprzedaży nieruchomości – to dostawa towarów czy świadczenie usług dla celów VAT?*, „Przegląd Podatkowy" 2022, nr 11.

Malinowski D.M., *Zbycie praw z umowy deweloperskiej,* „Przegląd Podatkowy" 2023, nr 1.

Member since 2022
JM17111

https://doi.org/10.18778/1509-877X.2024.03.04

Artykuły

Beata Stępień-Świderek*

Wykładnia i stosowanie przepisu art. 9 pkt 17 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych w świetle interpretacji indywidualnych – aktualne problemy

Streszczenie. W ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych wprowadzono zwolnienie od podatku z tytułu nabycia tzw. pierwszego mieszkania. Jest to ulga skierowana do podatników, którzy nabywają mieszkanie lub dom w celu zaspokojenia własnych potrzeb mieszkaniowych. Zwolnienie funkcjonujące od roku stanowi źródło wątpliwości interpretacyjnych ze względu na brak orzecznictwa i literatury. Lukę tę obecnie uzupełniają liczne interpretacje indywidualne, wyjaśniając zakres zwolnienia, w tym kwestie nieunormowane wyraźnie w ustawie.

Słowa kluczowe: pierwsze mieszkanie, zwolnienie podatkowe, interpretacja indywidualna

* Doktor nauk prawnych, Izba Administracji Skarbowej w Katowicach, e-mail: beatastepienswiderek@gmail.com, https://orcid.org/0000-0001-9637-4450

Data wpływu: 25.04.2024 r. Data akceptacji: 19.12.2024 r.
© by the author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)

Interpretation and application of the provisions of Article 9, point 17 of the Act on tax on civil law transactions in the light of the interpretation of tax law current problems

Summary. The Act on Tax on Civil Law Transactions introduced tax exemption for the acquisition of the so-called "first apartment". This relief is addressed to taxpayers who purchase a flat or house to meet their own housing needs. The exemption, which has been in force for a year, is a source of interpretation doubts due to the lack of case law and literature. This gap is currently filled by numerous individual interpretations, explaining the scope of the exemption, including issues not expressly regulated in the Act.

Keywords: first apartment, tax exemption, individual interpretation

1. Wprowadzenie

W dniu 31 sierpnia 2023 r. na mocy art. 4 pkt 4 ustawy nowelizującej z dnia 26 maja 2023 r.[1] dodano do art. 9 ustawy z dnia 20 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych[2] przepis pkt 17 określający nowe przedmiotowe zwolnienie w tym podatku. Potoczne określenie tego zwolnienia nosi nazwę „ulga na zakup pierwszego mieszkania", gdyż jednym z jego warunków jest nieposiadanie przez podatnika na własność innego mieszkania lub domu w dacie nabycia mieszkania/domu.

Ulga podatkowa wynikająca ze zwolnienia polega na tym, że podatnik nabywający „pierwsze" mieszkanie lub dom, na którym na mocy art. 4 pkt 1 u.p.c.c. ciąży obowiązek zapłaty podatku, nie ma obowiązku zapłaty podatku według stawki 2%, określonej w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit a u.p.c.c., co w zależności od wartości mieszkania lub domu oznacza dla niego brak konieczności przeznaczenia na zapłatę podatku kwoty od kilkunastu do nawet kilkudziesięciu tysięcy złotych.

Zwolnienie podatkowe unormowane w art. 9 pkt 17 u.p.c.c. określa zakres podmiotowy (kto korzysta ze zwolnienia), zakres przedmiotowy (nabycie jakich nieruchomości mieszkalnych daje podstawę zwolnienia) oraz warunki skorzystanie ze zwolnienia. Pobieżna lektura tego przepisu daje

[1] Ustawa z dnia 26 maja 2023 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym, ustawy o społecznych formach rozwoju mieszkalnictwa, ustawy o gospodarce nieruchomościami, ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2023 r., poz. 1463).

[2] Tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 295 – dalej: u.p.c.c.

wrażenie, że jest to przepis jasno i precyzyjnie sformułowany. Zaraz jednak po wejściu w życie tego zwolnienia pojawiły się praktyczne problemy dotyczące interpretacji zakresu zwolnienia przez podatników oraz notariuszy. Stąd też liczne wnioski podatników do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o interpretacje indywidualne, których do września 2023 r. wydano około 150.

Uwzględniając, że zwolnienie podatkowe z art. 9 pkt 17 u.p.c.c. stanowi źródło wątpliwości interpretacyjnych, uważam, że wymaga uwagi i podjęcia próby omówienia go w sposób całościowy, uwzględniając okoliczność braku szerszej literatury w tym zakresie. W artykule podejmuję próbę dokonania analizy art. 9 pkt 17 u.p.c.c. oraz całościowego ujęcia wykładni przedmiotowego zwolnienia.

2. Podstawowe przesłanki zwolnienia

Przepis art. 9 pkt 17 u.p.c.c. stanowi, że zwalnia się od podatku sprzedaż, której przedmiotem jest prawo własności lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, prawo własności budynku mieszkalnego jednorodzinnego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu dotyczące lokalu mieszkalnego albo domu jednorodzinnego, jeżeli kupujący to osoba fizyczna lub osoby fizyczne, którym w dniu sprzedaży i przed tym dniem nie przysługiwało żadne z tych praw ani udział w tych prawach, chyba że udział ten nie przekracza lub nie przekraczał 50% i został nabyty w drodze dziedziczenia.

Wstępna analiza przepisu pozwala określić przedmiot zwolnienia – jest to sprzedaż obejmująca alternatywnie: prawo własności lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, prawo własności budynku mieszkalnego jednorodzinnego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu dotyczące lokalu mieszkalnego albo domu jednorodzinnego.

Podatnik chcący skorzystać ze zwolnienia z art. 9 pkt 17 u.p.c.c. musi nabyć w ramach umowy sprzedaży albo prawo własności lokalu mieszkalnego lub domu jednorodzinnego, albo jedno z wymienionych spółdzielczych praw własnościowych. W sytuacji gdy nieruchomość mieszkalną nabywają w drodze umowy sprzedaży dwie osoby (lub więcej), a więc nie na zasadzie prawa własności, lecz udziałów we współwłasności, to wielkość nabytych udziałów jest co prawda bez znaczenia, lecz nabyte poszczególne ułamkowe udziały muszą składać się na pełne prawo własności. Inaczej mówiąc, nabywcy w drodze jednej umowy sprzedaży udziałów

w nieruchomości muszą nabyć wszystkie w niej udziały. Nabycie jedynie części udziału w nieruchomości mieszkalnej, a nawet wszystkich udziałów przez poszczególne osoby w ramach odrębnych umów sprzedaży, nie spełnia warunku do skorzystania ze zwolnienia z art. 9 pkt 17 u.p.c.c.[3]

3. Podmioty objęte zwolnieniem

Zwolnienie określone w art. 9 pkt 17 u.p.c.c. adresowane jest do osób fizycznych, które mogą zarówno występować w umowie sprzedaży indywidualnie (stąd zapis „osoba fizyczna"), jak i wspólnie (stąd zapis „osoby fizyczne"). Jeżeli osoby fizyczne nabywają mieszkanie lub dom wspólnie, obie muszą spełnić warunek nieposiadania innego mieszkania lub domu, ewentualnie, w sytuacji dziedziczenia, nie nabyć w drodze dziedziczenia mieszkania lub domu w części udziału przekraczającej 50%[4].

Przepis określa warunek podmiotowo-przedmiotowy, stanowiąc, że kupującym ma być osoba fizyczna lub osoby fizyczne, którym w dniu sprzedaży i przed tym dniem nie przysługiwało żadne z wymienionych praw ani udział w tych prawach. Jest to istotny element, w mojej ocenie potwierdzający cel ustawodawcy, że zwolnienie jest adresowane do podatników, którzy nie mają zaspokojonych potrzeb mieszkaniowych.

Zawarty w art. 9 pkt 17 u.p.c.c. warunek nieposiadania prawa do innej nieruchomości mieszkalnej oznacza, że posiadanie lokalu użytkowego lub nieruchomości zabudowanej budynkiem użytkowym, gospodarczym czy produkcyjnym, nawet z wydzieloną częścią mieszkalną, nie pozbawia właściciela lub współwłaścicieli tych lokali i nieruchomości możliwości zwolnienia od podatku na podstawie art. 9 pkt 17 u.p.c.c., co potwierdza wiele interpretacji. Nie są to bowiem budynki lub lokale mieszkalne w rozumieniu tego przepisu[5].

Zawarty w art. 9 pkt 17 u.p.c.c. negatywny warunek nieposiadania przez podatnika innych nieruchomości mieszkalnych nie precyzuje, czy dotyczy on wyłącznie terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, czy też terytorium położenia innej nieruchomości nie ma znaczenia i warunek dotyczy każdej

[3] Por. interpretacje indywidualne: z dnia 9 listopada 2023 r., nr 0111-KDIN2-3-4014.349.2023.1.JS i z dnia 10 listopada 2023 r., nr 0111-KDIN2-3-4014.321.2023.1.ASZ.

[4] Interpretacja indywidualna z dnia 11 września 2024 r., nr 0111-KDIB2-2.4014.199.2024.1.KK.

[5] Interpretacja indywidualna z dnia 8 listopada 2023 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.344.2023.2.JKU.

nieruchomości, bez względu na miejsce położenia. Odwołując się do przepisu art. 1 ust. 4 pkt 1 u.p.c.c., który – mając charakter przepisu ogólnego do ustawy – stanowi dla obowiązku podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych zasadę terytorialności, zgodnie z którą czynności cywilnoprawne podlegają podatkowi, jeżeli ich przedmiotem są rzeczy znajdujące się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa majątkowe wykonywane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, można by wysunąć wniosek, że wspomniany warunek dotyczy jedynie nieruchomości znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Weryfikacja wydanych dotąd interpretacji indywidualnych wskazuje, że organy podatkowe interpretują ten warunek jako odnoszący się do wszelkich nieruchomości mieszkalnych, bez względu na miejsce ich położenia. Powyższa wykładnia uzasadniona jest argumentem, że z przedmiotowego zwolnienia w żaden sposób nie wynika, by kwestia położenia nieruchomości miała wpływ na możliwość zastosowania omawianego zwolnienia. Ustawodawca nie uzależnił bowiem prawa do zwolnienia od spełnienia warunku nieposiadania nieruchomości mieszkaniowej tylko na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Jeżeli zatem podatnik posiadał lub posiada nieruchomość mieszkalną poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nie może skorzystać ze zwolnienia z art. 9 pkt 17 u.p.c.c. Powodem jest fakt, że mimo iż nieruchomość nabywana będzie pierwszą położoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, to nie jest w ogóle pierwszą nieruchomością mieszkalną należącą do podatnika, a tylko takie obejmuje powyższe zezwolenie[6].

Warunek niedysponowania inną nieruchomością mieszkalną doznaje wyjątku polegającego na tym, że nabywca nadal kwalifikuje się do skorzystania ze zwolnienia nawet wówczas, gdy posiada lub posiadał udział w wymienionych prawach (a więc ma tytuł prawny do mieszkania lub domu), ale udział ten nie przekracza lub nie przekraczał 50% oraz został nabyty w drodze dziedziczenia. Przy tym nie ma znaczenia, czy dziedziczenie było na mocy ustawy, czy na mocy testamentu, albo po części z jednej lub drugiej podstawy. Istotne jest jedynie, aby udział w prawie nabytym w drodze dziedziczenia nie przekroczył 50%.

[6] Interpretacje indywidualne: z dnia 15 listopada 2023 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.353.2023.1.BD; z dnia 20 grudnia 2023 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.359.2023.2.JKU; z dnia 16 maja 2024 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.153.2024.1.AD; z dnia 3 czerwca 2024 r., nr 0111-KDIB2-2.4014.100.2024.1.DR; z dnia 16 lipca 2024 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.238.2024.2.AG.

Powyższy wymóg należy rozumieć jako odnoszący się do prawa własności lokalu mieszkalnego czy domu jednorodzinnego, a nie udziału w spadku. Zasadność tej wykładni warunku zwolnienia znajduje potwierdzenie w interpretacjach indywidualnych[7].

Dodać również należy kolejną uwagę, że warunek posiadania udziału do 50% w lokalu mieszkalnym z tytułu spadku nie ogranicza się do jednego lokalu mieszkalnego, lecz ma zastosowanie również, gdy podatnik posiada udziały do 50% z tytułu spadku w więcej niż jednym lokalu mieszkalnym[8]. Taki wniosek można wysunąć z brzmienia wymienionego przepisu, który nie precyzuje, czy dozwolona wielkość udziału w nieruchomości nabytego w drodze spadku dotyczy 50% jednej nieruchomości, czy też kilku. Kierując się wykładnią celowościową oraz dyrektywą *in dubio pro tributario*, powyższy warunek zwolnienia należy zatem interpretować na korzyść podatnika.

Uściślając warunek posiadania w prawie własności lokalu nie więcej niż 50% udziału nabytego tytułem spadku, należy wyjaśnić, że gdy spadkobierca oprócz wspomnianego udziału w spadku w drodze działu spadku uzyska dodatkowy, nawet minimalny, udział w prawie do mieszkania lub domu, to nie może już skorzystać ze zwolnienia od podatku z art. 9 pkt 17 u.p.c.c., gdyż w dacie sprzedaży nie spełnia warunku posiadania udziału do 50% w prawie własności lokalu mieszkalnego[9].

Ocena spełniania warunku posiadania tytułem dziedziczenia nie więcej niż 50% udziału w lokalu mieszkalnym odnosi się do stanu z daty nabycia „pierwszego mieszkania". Bez znaczenia będzie więc sytuacja prawna, w której spadkobierca, który nabył cały spadek, został przez spadkodawcę na podstawie zapisu zwykłego zobowiązany do przeniesienia na inną osobę udziału w wysokości 50% w przedmiotach spadkowych, w tym w lokalu mieszkalnym. W takiej sytuacji pominąć należy treść zapisu, gdyż w dacie nabycia „pierwszego mieszkania" podatnik jest właścicielem całości praw do mieszkania lub domu, co skutkuje niemożnością skorzystania ze zwolnienia z art. 9 pkt 17 u.p.c.c. przez spadkobiercę obciążonego zapisem[10].

[7] Na przykład interpretacja indywidualna z dnia 1 października 2024 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.394.2024.1.BZ.

[8] Interpretacja indywidualna z dnia 16 września 2024 r., nr 0111-KDIB2-2.4014.234.2024.1.KK.

[9] Interpretacja indywidualna z dnia 26 września 2024 r., nr 0111-KDIB2-2.4014.209.2024.1.PB.

[10] Interpretacja indywidualna z dnia 11 października 2024 r., nr 0111-KDIB2-2.4014.220.2024.2.PB.

Jeżeli podatnik posiada lub posiadał udział w prawie własności nieruchomości mieszkalnej nieprzekraczający 50%, ale udział ten został nabyty np. tytułem darowizny, a nie dziedziczenia, to podatnik taki nie może skorzystać ze zwolnienia z art. 9 pkt 17 u.p.c.c., gdyż inne niż spadek tytuły nabycia kwalifikujące do zwolnienia nie zostały wymienione w tym przepisie[11].

W przypadku małżonków wspólnie nabywających mieszkanie lub dom warunek nieposiadania innego mieszkania lub domu albo odpowiednio udziałów w nich dotyczy obojga małżonków, bez względu na rodzaj ustroju majątkowego małżeńskiego, jaki obowiązuje u małżonków. Stąd też małżonkowie posiadający ustanowioną rozdzielność majątkową (intercyzę) muszą każde z osobna spełniać warunki określone w art. 9 pkt 17 u.p.c.c.[12] Jednocześnie wyjaśnić należy, że posiadanie przez drugiego małżonka mieszkania lub domu jako majątku odrębnego lub w ramach rozdzielczości majątkowej nie pozbawia drugiego małżonka możliwości skorzystania ze zwolnienia przy samodzielnym nabyciu mieszkania lub domu, które wejdą do jego majątku odrębnego[13].

4. Cechy nieruchomości mieszkalnych objętych zwolnieniem

Artykuł 9 pkt 17 u.p.c.c. stanowi, że warunkiem zwolnienia jest nabycie prawa własności lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, prawa własności budynku mieszkalnego jednorodzinnego, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego albo domu jednorodzinnego.

Wymienione w pierwszej kolejności lokal mieszkalny stanowiący odrębną nieruchomość oraz budynek mieszkalny jednorodzinny mają stanowić przedmiot prawa własności. Przyjąć tu należy rozumieniem tego prawa tak, jak definiuje je art. 140 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny[14], zgodnie z którym „[w] granicach określonych przez ustawy i zasady współżycia społecznego właściciel może, z wyłączeniem innych osób, korzystać z rzeczy zgodnie ze społeczno-gospodarczym przeznaczeniem

[11] Interpretacja indywidualna z dnia 14 czerwca 2024 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.201.2024.1.JKU.

[12] Interpretacja indywidualna z dnia 7 listopada 2024 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.467.2024.1.BZ.

[13] Interpretacja indywidualna z dnia 30 lipca 2024 r., nr 0111-KDIB2-2.4014.188.2024.1.PB.

[14] Tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 1061 – dalej: k.c.

swego prawa, w szczególności może pobierać pożytki i inne dochody z rzeczy". Ustawa nie definiuje wymienionych nieruchomości mieszkalnych, zachodzi więc konieczność odwołania się w wypadku wątpliwości do określeń zawartych w innych przepisach określających ich cechy.

Wymieniony jako pierwszy w katalogu nieruchomości lokal musi mieć charakter mieszkalny, a dodatkowo stanowić odrębną nieruchomość[15]. W szeregu przepisów regulujących problematykę lokali o charakterze mieszkalnym można znaleźć różne definicje tego pojęcia[16]. Za najbardziej adekwatną dla stosowania przepisu art. 9 pkt 17 u.p.c.c. uważam definicję lokalu mieszkalnego zawartą ustawie o własności lokali, gdyż przepis ten precyzyjnie określa cechy „lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość".

Zgodnie z art. 2 ust. 1 tej ustawy samodzielny lokal mieszkalny, a także lokal o innym przeznaczeniu, zwane dalej „lokalami", mogą stanowić odrębne nieruchomości. Stosownie do art. 2 ust. 1a ustanowienie odrębnej własności samodzielnego lokalu następuje zgodnie z ustaleniami miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego lub treścią decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu albo uchwały o ustaleniu lokalizacji inwestycji mieszkaniowej oraz zgodnie z pozwoleniem na budowę albo skutecznie dokonanym zgłoszeniem i zgodnie z pozwoleniem na użytkowanie albo skutecznie dokonanym zawiadomieniem o zakończeniu budowy. Jak stanowi art. 2 ust. 1b u.p.c.c., warunku tego nie stosuje się do budynków istniejących przed 1 stycznia 1995 r. lub wybudowanych na podstawie pozwolenia na budowę wydanego przed tą datą.

Jeżeli lokal mieszkalny znajduje się w domu jednorodzinnym, uwzględnić należy regulację zawartą w ust. 1c, wedle której odrębną nieruchomość w budynku mieszkalnym jednorodzinnym mogą stanowić co najwyżej dwa samodzielne lokale mieszkalne. Ograniczenie to nie ma zastosowania do budynków, które zostały wybudowane na podstawie pozwolenia na budowę wydanego przed 11 lipca 2003 r.

[15] Zob. szerzej I. Szymczak, *Własność lokali. Komentarz*, Warszawa 2020.

[16] Zob. art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1048 ze zm.) – dalej: u.w.l.; art. 5 pkt 2 ustawy z dnia 20 maja 2021 r. o ochronie praw nabywcy lokalu mieszkalnego lub domu jednorodzinnego oraz Deweloperskim Funduszu Gwarancyjnym (Dz.U. z 2021 r., poz. 1177 ze zm.); art. 2 pkt 4 ustawy z dnia 21 czerwca 2001 r. o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i zmianie Kodeksu cywilnego (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 725); § 3 pkt 9 oraz art. 94 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (Dz.U. z 2022 r., poz. 1225).

Kolejnym przedmiotem zwolnienia jest prawo własności budynku mieszkalnego jednorodzinnego. Definicję domu mieszkalnego jednorodzinnego określa art. 3 pkt 2a ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane[17]: jest to budynek wolno stojący albo budynek w zabudowie bliźniaczej, szeregowej lub grupowej, służący zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, stanowiący konstrukcyjnie samodzielną całość, w którym dopuszcza się wydzielenie nie więcej niż dwóch lokali mieszkalnych albo jednego lokalu mieszkalnego i lokalu użytkowego. Przy ocenie charakteru budynku, tj. tego, czy jest to budynek mieszkalny, czy mieszkalno-użytkowy, uwzględnić należy, jaką powierzchnię całkowitą budynku zajmuje lokal użytkowy (lub lokale użytkowe). Jeżeli powierzchnia ta przekracza 30%, to – kierując się definicją ustawową – budynek traci charakter budynku mieszkalnego jednorodzinnego.

Nie wszystkie budynki, które służą osobom fizycznym do zamieszkiwania, kwalifikują się do zakresu pojęcia „budynek mieszkalny jednorodzinny". Jest to uwaga istotna, ponieważ pojawiają się wątpliwości, czy np. prawo własności budynku określonego jako letniskowy, który pod względem wymogów prawa budowlanego spełnia wszelkie cechy budynku mieszkalnego, może stanowić przeszkodę w zwolnieniu nabycia przez podatnika umowy sprzedaży od podatku od czynności cywilnoprawnych na gruncie art. 9 pkt 17 u.p.c.c.

Uwzględniając obowiązujące regulacje prawne w tym zakresie, można przyjąć, że budynki określane jako letniskowe czy wypoczynkowe należy oceniać w ramach koncepcji okresowego ich użytkowania w celu wypoczynku. Pojęciem „obiektu budowlanego letniego" objąć więc należy obiekt rekreacji indywidualnej, czyli budynek przeznaczony do okresowego wypoczynku, co jest tożsame z definicją zawartą w § 3 pkt 7 rozporządzenia Ministra Infrastruktury w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie. Stąd też podatnik mający prawo własności nieruchomości, na której posadowiono budynek służący celom rekreacyjno-wypoczynkowym, może w przyszłości skorzystać ze zwolnienia z art. 9 pkt 17 u.p.c.c., gdyż posiadany budynek letniskowy wykorzystywany okresowo w celach mieszkaniowych nie spełnia wymaganych cech budynku mieszkalnego jednorodzinnego[18].

[17] Tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 725 ze zm. – dalej: u.p.b. Zob. szerzej M. Wierzbowski, A. Plucińska-Filipowicz, *Prawo budowlane. Komentarz*, Warszawa 2020.

[18] Interpretacja indywidualna z dnia 19 czerwca 2024 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.123.2024.2.JKU.

Ostatnie z wymienionych w art. 9 pkt 17 u.p.c.c. przedmiotów zwolnienia: spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu dotyczące lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze własnościowe prawo do domu jednorodzinnego są definiowane przez przepisy ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych[19]. W rozumieniu art. 2 ust. 1 u.s.m. lokalem jest samodzielny lokal mieszkalny, a także lokal o innym przeznaczeniu, o których mowa w przepisach ustawy o własności lokali. Natomiast spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu dotyczące lokalu mieszkalnego określone jest jako prawo zbywalne, przechodzące na spadkobierców i podlegające egzekucji oraz jako ograniczone prawo rzeczowe (art. 17^2 ust. 1).

Dom jednorodzinny definiowany jest w art. 2 ust. 3 u.s.m. jako dom mieszkalny, jak również samodzielna część domu bliźniaczego lub szeregowego, przeznaczona do zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych.

W ustawie o spółdzielniach mieszkaniowych nie zawarto odrębnej regulacji prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej. Przywołany art. 2 ust. 3 stwierdza jedynie, że do domów jednorodzinnych stosuje się przepisy ustawy dotyczące lokali. To ogólne sformułowanie jest źródłem wątpliwości, czy względem domu jednorodzinnego należy stosować przepisy regulujące spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, czy prawo odrębnej własności lokalu. W literaturze wyrażany jest pogląd, że do domów jednorodzinnych wybudowanych przed 23 kwietnia 2001 r., kiedy to weszła w życie ustawa o spółdzielniach mieszkaniowych, co do których nastąpił ich przydział lub spółdzielnia wyraziła zgodę na zamieszkiwanie do chwili przeniesienia własności domu na członka spółdzielni, należy stosować odpowiednio przepisy dotyczące spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu[20], a to oznacza, że jest to ograniczone prawo rzeczowe, które jest zbywalne, dziedziczne i podlega egzekucji.

Uwzględniając brzmienie art. 9 pkt 17 u.p.c.c., w którym wyodrębniono treściowo prawo własności lokalu mieszkalnego lub domu mieszkalnego jednorodzinnego m.in. od prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, należy również przyjmować rozumienie tego prawa jako ograniczonego prawa rzeczowego, a nie prawa własności.

[19] Tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 558 – dalej: u.s.m. Zob. szerzej A. Stefaniak, *Prawo spółdzielcze. Ustawa o spółdzielniach mieszkaniowych. Komentarz*, Warszawa 2018; E. Bończak-Kucharczyk, *Spółdzielnie mieszkaniowe. Komentarz*, Warszawa 2023.

[20] A. Bończak-Kucharczyk, *Spółdzielnie mieszkaniowe*…, s. 56.

5. Przegląd wykładni zwolnienia w interpretacjach indywidualnych

Artykuł 9 pkt 17 u.p.c.c. zwalnia od podatku sprzedaż prawa własności lokalu mieszkalnego. Przepis ten używa liczby pojedynczej, co oznacza, że zwolnienie obejmuje sprzedaż jednego lokalu mieszkalnego. Występują jednak w obrocie prawnym sytuacje, gdy podatnicy w ramach jednej umowy sprzedaży nabyli własność dwóch lokali mieszkalnych. Uwzględniając brzmienie art. 9 pkt 17 u.p.c.c., można by wysunąć wniosek, że w takiej sytuacji zwolnienie dotyczy jednego lokalu mieszkalnego, natomiast drugi podlegałby opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych na zasadach ogólnych.

W wydanej interpretacji indywidualnej wyrażono jednak stanowisko, że w sytuacji nabycia na mocy jednego aktu notarialnego dwóch lokali mieszkalnych cała umowa sprzedaży nie korzysta ze zwolnienia z podatku od czynności cywilnoprawnych[21].

Powyższa wykładnia zakresu zwolnienia budzi uzasadnione wątpliwości, gdyż kieruje się ona celem, jakim jest zaspokojenie potrzeb mieszkaniowych podatnika, w sposób zbyt ścisły i prowadzi do nieuzasadnionego różnicowania sytuacji prawnej podatników, z których jeden podatnik w jednej umowie nabywając dwa lokale mieszkalne lub więcej, zostaje pozbawiony możliwości skorzystania ze zwolnienia na jeden z nich jako nabyty w celu zaspokojenia własnych potrzeb mieszkaniowych, a drugi podatnik, nabywając co najmniej dwa mieszkania w odrębnych umowach, może skorzystać ze zwolnienia na jedno z nich.

Uwzględniając brzmienie przepisu i kierując się jego wykładnią celowościową, o ile nabywca nie posiada innego mieszkania lub domu, to w sytuacji nabycia w ramach jednej umowy dwóch lub więcej lokali mieszkalnych, zwolnienie z art. 9 pkt 17 u.p.c.c. powinno mieć zastosowanie do jednego lokalu mieszkalnego (jego wartości), a nie miałoby zastosowania do drugiego lokalu mieszkalnego, przyjmując, że nie służy zaspokojeniu własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika.

Według brzmienia art. 9 pkt 17 u.p.c.c. zwolnienie odnoszące się do lokalu mieszkalnego znajduje zastosowanie przy nabyciu prawa własności lokalu mieszkalnego. Przepis nie stanowi, że musi być to wyłącznie prawo własności jednej osoby, i nie wyklucza sytuacji, gdy własność przysługuje co

[21] Interpretacja indywidualna z dnia 7 czerwca 2024 r., nr 0111-KDIB2-2.4014.105.2024.1.DR.

najmniej dwóm osobom. Słuszność tego wywodu znajduje potwierdzenie w interpretacjach indywidualnych, gdzie stwierdzono, iż zwolnienie dotyczy sytuacji, gdy lokal mieszkalny nabywają osoby w częściach ułamkowych[22], pod warunkiem że żadna z nich nie jest albo nie była właścicielem innego mieszkania lub udziału w nim, chyba że udział ten nie przekracza lub nie przekraczał 50% i został nabyty w drodze dziedziczenia[23].

Warunek zwolnienia, jakim jest nabycie prawa własności lokalu mieszkalnego, należy zarazem rozumieć jako nabycie w ramach jednej czynności (umowy sprzedaży) całości prawa własności przez jedną osobę lub więcej osób na współwłasność. Przy tym za niewystarczające do skorzystania ze zwolnienia uważa się umowy, w których podatnik nabywa jedynie część ułamkową prawa własności nieruchomości mieszkalnej[24].

W występujących interpretacjach wyklucza się zwolnienie nabycia w drodze umowy sprzedaży części udziałów w prawie własności, nawet w sytuacji, gdy podatnik nabył część udziałów w drodze dziedziczenia czy darowizny i posiada w istocie prawo własności lokalu lub domu mieszkalnego[25].

W praktyce obrotu nieruchomościami występują lokale mieszkalne lub domy jednorodzinne niestanowiące jedynych składników będących przedmiotem umowy sprzedaży. Jest tak w sytuacjach, gdy do lokalu mieszkalnego prawnie przypisano pomieszczenia dodatkowe, np. komórkę lokatorską czy piwnicę albo miejsce parkowania, a także tzw. części wspólne budynku mieszkalnego wielorodzinnego (np. klatki schodowe), albo dom jednorodzinny mieszkalny usytuowany jest na działce, na której znajdują się np. budynek gospodarczy czy garaż. Jeżeli zachodzą takie przypadki, powstaje pytanie, czy umowa sprzedaży nieruchomości, na której znajdują się dom mieszkalny i budynek gospodarczy, podlega w całości zwolnieniu z art. 9 pkt 17 u.p.c.c.

[22] Interpretacje indywidualne: z dnia 2 kwietnia 2024 r., nr 0111-KDIB2-2.4014.40.2024.1.DR; z dnia 7 czerwca 2024 r., nr 0111-KDIB2-2.4014.104.2024.1.KK; z dnia 27 sierpnia 2024 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.304.2024.2.AG; z dnia 11 września 2024 r., nr 0111-KDIB2-2.4014.199.2024.1.KK.

[23] Interpretacje indywidualne: z dnia 28 marca 2024 r., nr 0111-KDIB2-2.4014.33.2024.1.KK; z dnia 4 kwietnia 2024 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.74.2024.2.ADI; z dnia 9 lipca 2024 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.225.2024.2.JS; z dnia 7 października 2024 r., nr 0111-KDIB2-2.4014.212.2024.2.PB.

[24] Interpretacja indywidualna z dnia 6 listopada 2024 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.502.2024.2.BZ.

[25] Interpretacja indywidualna z dnia 5 czerwca 2024 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.187.2024.1.JKU.

Analiza prawna oparta na wykładni celowościowej pozwala wysunąć wniosek, że zwolnienie z art. 9 pkt 17 u.p.c.c. obejmuje budynek mieszkalny wraz z budynkiem gospodarczym i garażem, stanowiącymi części składowe nieruchomości, a w związku z tym niemogące stanowić odrębnego przedmiotu własności i innych praw rzeczowych. Jest to zgodne z wyrażoną w art. 191 k.c. zasadą *superficies solo cedit*, wedle której, gdy przedmiotem sprzedaży jest nieruchomość zabudowana budynkiem mieszkalnym oraz innymi budynkami, to budynki te – jako trwale z gruntem związane – nie mogą stanowić odrębnego przedmiotu własności[26]. Uwzględnić też należy, że przedmiotem sprzedaży w obrocie notarialnym jest nieruchomość w rozumieniu art. 46 § 1 k.c., tj. część powierzchni ziemskiej stanowiąca odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. Ponadto pojęcie „nieruchomość" należy rozumieć z uwzględnieniem wieczystoksięgowego jej ujęcia, co wiąże się z oznaczeniem każdej nieruchomości odrębną księgą wieczystą, w skład której może wchodzić zarówno jedna, jak i więcej działek gruntu o odrębnych oznaczeniach ewidencyjnych.

Zastrzec należy, że z kolei wykładnia językowa prowadzi do wniosku, iż w tym przypadku zwolnienie z art. 9 pkt 17 u.p.c.c ogranicza się jedynie do tej części przedmiotu sprzedaży, która dotyczy budynku mieszkalnego[27]. Ustawodawca wyraźnie bowiem określił przedmiot zwolnienia – „umowa sprzedaży prawa własności budynku mieszkalnego jednorodzinnego", a nie „umowa sprzedaży nieruchomości z budynkiem mieszkalnym", a zatem objęcie zwolnieniem od podatku od czynności cywilnoprawnych całej umowy sprzedaży nieruchomości ocenić należy jako wyjście poza ramy zwolnienia określonego w powyższym przepisie, gdyż przedmiot zwolnienia opisany w art. 9 pkt 17 u.p.c.c. ulga rozszerzeniu z prawa własności budynku mieszkalnego jednorodzinnego na prawo własności nieruchomości, która ogólnie podlega opodatkowaniu według stawki 2% (art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.c.c.).

Kierując się wykładnią celowościową, można dopuścić interpretację, zgodnie z którą zwolniona na podstawie art. 9 pkt 17 u.p.c.c. jest sprzedaż gruntu zabudowanego budynkiem mieszkalnym jednorodzinnym wraz

[26] Interpretacje indywidualne: z dnia 9 stycznia 2024 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.506.2023.1.JKU; z dnia 19 stycznia 2024 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.491.2023.2.ASZ; z dnia 23 stycznia 2024 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.491.2023.2.ASZ.

[27] Interpretacja indywidualna z dnia 21 maja 2024 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.177.2024.2.BD.

np. z garażem lub budynkiem gospodarczym czy użytkowym, jeżeli stanowią razem jedną część składową tego gruntu. Powinny być to budynki położone w ramach jednej działki ewidencyjnej, a tym samym powiązane funkcjonalnie[28]. Zwolnienie z art. 9 pkt 17 u.p.c.c. dotyczy bowiem sprzedaży nieruchomości gruntowej zabudowanej budynkiem mieszkalnym jednorodzinnym oraz innym budynkiem gospodarczym, o ile stanowią jedną część składową tego gruntu[29].

Można również przyjąć wykładnię zwolnienia względem umów sprzedaży lokali mieszkalnych stanowiących odrębną nieruchomość, do których przypisane są inne pomieszczenia. Zgodnie z art. 2 ust. 4 u.w.l. do lokalu mogą przynależeć – jako jego części składowe – pomieszczenia, choćby nawet do niego bezpośrednio nie przylegały lub były położone w granicach nieruchomości gruntowej poza budynkiem, w którym wyodrębniono dany lokal, a w szczególności: piwnica, strych, komórka, garaż, zwane dalej „pomieszczeniami przynależnymi". Wśród części składowych nie wymieniono miejsca postojowego, ponieważ taka przynależność do mieszkania musi mieć po prostu ściany, a miejsce postojowe w hali garażowej ich nie ma.

Stosując się do reguł wykładni systemowej, można przyjąć, że zwolnienie z art. 9 pkt 17 u.p.c.c. obejmie sprzedaż zarówno lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość czy spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, jak i przynależności wymienionych w art. 2 ust. 4 u.w.l., uważać je bowiem należy za części składowe nieruchomości. Warunkiem jednak jest, aby przykładowo komórka lokatorska była wyszczególniona w księdze wieczystej sprzedawanego lokalu mieszkalnego. Jeżeli bowiem podlega ona sprzedaży jako udział w nieruchomości, to ten udział będzie w innej księdze wieczystej niż mieszkanie i będzie objęty odrębną umową sprzedaży.

Miejsce postojowe nie jest częścią składową lokalu, nie jest to bowiem pomieszczenie o granicach wyznaczonych ścianami. Może jednak stanowić przedmiot umowy sprzedaży wraz z lokalem mieszkalnym jako związane z lokalem prawo do korzystania z wyznaczonego miejsca postojowego, a jeżeli stanowi udział w nieruchomości ujęty w odrębnej od mieszkania księdze wieczystej, może podlegać samodzielnej sprzedaży.

[28] Interpretacja indywidualna z dnia 28 marca 2024 r., nr 0111-KDIB2-2.4014.62.2024.1.KK.

[29] Interpretacja indywidualna z dnia 25 października 2024 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.444.2024.1.AD.

W obrocie nieruchomościami mieszkalnymi występują sytuacje, że przedmiotem jest lokal mieszkalny w tzw. stanie deweloperskim, dom jednorodzinny w stanie surowym „otwartym" lub „zamkniętym", a także domy jednorodzinne nieoddane do użytkowania albo mieszkania lub domy wyłączone z użytkowania lub wymagające remontu. Problem stosowania przepisu art. 9 pkt 17 u.p.c.c. do powyższych nieruchomości wynika ogólnie z faktu, że prawo nie określa części z wymienionych pojęć.

W orzecznictwie mianem „lokal mieszkalny w stanie deweloperskim" określa się lokal, który dopiero po przeprowadzeniu prac wykończeniowych może być wykorzystywany do normalnej eksploatacji i użytkowania jako lokal mieszkalny. Uważa się bowiem, że stan deweloperski oznacza, że lokal nie znajduje się jeszcze w stanie umożliwiającym w nim stały pobyt ludzi, czyli jego zamieszkanie[30]. Jest to stan obejmujący wstępne wykończenie pomieszczeń, na co najczęściej składa się m.in. wykonanie posadzek, podłączenie i rozprowadzenie instalacji wodno-kanalizacyjnej czy elektrycznej, a także tynkowanie ścian i sufitów. Natomiast tzw. stan surowy zamknięty nie obejmuje żadnych prac wykończeniowych lokalu lub budynku[31]. Opisuje się go w orzecznictwie jako stan, w którym budynek posiada zadaszenie, zamontowane okna i drzwi zewnętrzne, a także przyłączenie do zewnętrznej instalacji wodno-kanalizacyjnej oraz elektrycznej[32].

Jak potwierdzają wydane interpretacje podatkowe, zwolnienie z art. 9 pkt 17 u.p.c.c. dotyczy umów sprzedaży budynków mieszkalnych jednorodzinnych, które w dacie nabycia mogą zaspokajać potrzeby mieszkaniowe podatnika, czyli spełniają wymogi budynku mieszkalnego określone w cytowanym wcześniej art. 3 pkt 2a u.p.b. Taki budynek powinien być nie tylko wybudowany w sposób umożliwiający w nim zamieszkanie, ale również objęty pozwoleniem na użytkowanie[33].

[30] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Białymstoku z dnia 18 lutego 2010 r., sygn. I SA/Bk 54209.

[31] Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 maja 2024 r., sygn. I SA/Gl 1226/23.

[32] Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 3 października 2006 r., sygn. III SA/Po 187/06; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 maja 2008 r., sygn. II SA/Wr 356/07.

[33] Interpretacja z dnia 16 listopada 2023 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.314.2023.1.JKU; podobnie interpretacje indywidualne: z dnia 23 listopada 2023 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.365.2023.2.ASZ; z dnia 5 grudnia 2023 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.207.2023.1.MM; z dnia 13 grudnia 2023 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.451. 2023.2.AD; z dnia 21 grudnia 2023 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.434.2023.3.JKU; z dnia 3 stycznia 2024 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.486.2023.1.BZ; z dnia 12 stycznia 2024 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.449.2023.1.JKU.

Ustalenie powyższe prowadzi do wniosku, że gdy podatnik posiadał lub posiada budynek mieszkalny jednorodzinny w trakcie budowy, nieoddany do użytkowania, to nie spełnia negatywnego warunku polegającego na tym, że w dniu sprzedaży i przed tym dniem przysługuje mu prawo własności takiego budynku. Budynek mieszkalny będący w tzw. stanie surowym otwartym lub stanie surowym zamkniętym albo wybudowany, lecz jeszcze nieoddany do użytkowania, nie może służyć wymaganemu przez art. 3 pkt 2a u.p.b. zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, a tym samym nie spełnia zasadniczego warunku domu mieszkalnego jednorodzinnego określonego w tym przepisie[34].

Powyższe pozwala wysunąć kolejny istotny wniosek, że posiadacz budynku mieszkalnego w trakcie budowy spełnia warunek zwolnienia od podatku od czynności cywilnoprawnych określony w art. 9 pkt 17 u.p.c.c., gdyż w rozumieniu tego przepisu nie posiada innego budynku mieszkalnego[35].

Podobnie na zwolnienie z art. 9 pkt 17 u.p.c.c. wpływa status domu mieszkalnego oddanego do użytkowania w rozumieniu art. 55 ust. 1 u.p.b., ale z uwagi na stan techniczny objętego zakazem użytkowania, zgodnie z art. 66 ust. 2 u.p.b., dom taki nie może służyć zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych. Tym samym właściciel budynku mieszkalnego z zakazem użytkowania spełnia warunek nieposiadania domu mieszkalnego, gdyż posiadany budynek – jako objęty zakazem – nie może służyć celom mieszkalnym, a jego właściciel może korzystać ze zwolnienia od podatku z art. 9 pkt 17 u.p.c.c.[36]

Uwzględnić w tym miejscu należy, że sam fakt złego stanu technicznego budynku, uniemożliwiający korzystanie z niego zgodnie z mieszkalnym przeznaczeniem, a nawet wydanie przez organ nadzoru budowlanego decyzji nakazującej usunięcie nieprawidłowości, stosownie do art. 66 ust. 1 u.p.b., nie pozbawia tego domu charakteru mieszkalnego. Tym samym podatnik nie ma podstaw do twierdzenia, że nie posiada innego budynku mieszkalnego, uznając, że budynek mieszkalny – jako

[34] Interpretacja indywidualna z dnia 16 listopada 2023 r., nr 0111-KDIN2-3-4014.314.2023.1.JKU.

[35] Interpretacje indywidualne: z dnia 26 marca 2024 r., nr 0111-KDIB2-2.4014.26.2024.3.MM; z dnia 2 maja 2024 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.111.2024.2.AD; z dnia 31 maja 2024 r., nr 0111-KDIB2-2.4014.98.2024.1.KK; z dnia 7 czerwca 2024 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.152.2024.2.AD.

[36] Interpretacja indywidualna z dnia 29 lipca 2024 r., nr 0111-KDIB2-2.4014.160.2024.2.MM.

nienadający się do mieszkania – nie spełnia cech budynku mieszkalnego jednorodzinnego, o którym mowa w art. 9 pkt 17 u.p.c.c.[37]

Może też wystąpić sytuacja, że organ nadzoru budowlanego na podstawie art. 66 ust. 1 u.p.b. stwierdzi, że właściciel obiektu budowlanego dokonał w nim nieuzasadnionych względami technicznymi lub użytkowymi ingerencji lub naruszeń, których charakter uniemożliwia lub znacznie utrudnia użytkowanie go do celów mieszkalnych, a następnie nakaże w drodze decyzji ich usunięcie lub przywrócenie stanu poprzedniego. W takiej sytuacji podatnik nadal pozostaje właścicielem innej nieruchomości mieszkalnej, choć z istotnymi wadami, utrudniającymi lub wręcz uniemożliwiającymi normalne wykorzystanie, a tym samym nie może skorzystać ze zwolnienia z art. 9 pkt 17 u.p.c.c. Przepis ten nie uzależnia bowiem prawa do zwolnienia od stanu technicznego czy funkcjonalności posiadanego budynku. Jedynym sposobem potwierdzenia, że podatnik nie dysponuje innym spełniającym wymogi miejscem zamieszkania, jest decyzja wyłączająca budynek mieszkalny z użytkowania[38].

6. Podsumowanie

W przeważającej części piśmiennictwa i judykatury prezentowane jest stanowisko, wedle którego przepisy ustanawiające zwolnienia i ulgi podatkowe jako wyjątek od zasady powszechności opodatkowania w procesie stosowania prawa podlegają interpretacji w sposób ścisły, a wręcz zawężający. Na tle obecnie preferowanych zasad i wartości konstytucyjnych, na jakich powinien opierać się system podatkowy, a także wprowadzonej do prawa podatkowego reguły *in dubio pro tributario* takie podejście może podważać sens, cel i funkcje wprowadzania rozwiązań przewidujących określone zwolnienia podatkowe. Taki stan rzeczy narusza podstawowe reguły relacji państwo – obywatel, wynikające z zasady pewności prawa oraz zasady zaufania obywateli wobec państwa i prawa.

Wprowadzone do art. 9 pkt 17 u.p.c.c. zwolnienie podatkowe z tytułu nabycia „pierwszego mieszkania" ukierunkowane jest na zmniejszenie obciążeń podatkowych dla tych podatników, którzy kosztem znacznych

[37] Interpretacja indywidualna z dnia 14 marca 2024 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.12.2024.3.AD.

[38] Interpretacja indywidualna z dnia 17 maja 2024 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.125.2024.2.AD.

wyrzeczeń finansowych, często wspierając się kredytem, nabywają mieszkanie w celu zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych swojej rodziny.

Zwolnienie zawarte w art. 9 pkt 17 u.p.c.c., chociaż zawiera się w jednym zdaniu i posługuje się powszechnie stosowanymi pojęciami, okazało się problematyczne w wykładni i stosowaniu przez podatników i notariuszy. Taki wniosek można bowiem wyciągnąć z faktu znacznej liczby interpretacji indywidualnych wydanych w okresie krótkiego obowiązywania tego zwolnienia.

Wykładnia wymienionego przepisu wykracza poza ramy ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, a nawet prawa podatkowego i niezbędne jest uwzględnienie norm prawa cywilnego, prawa lokalowego czy prawa budowlanego. W tych okolicznościach wydane interpretacje indywidualne dotyczące przedmiotowego zagadnienia stanowią cenną wytyczną w stosowaniu zwolnienia, gdyż wyjaśniają, często w sposób niezwykle szeroki, przesłanki zwolnienia, zarówno wówczas, gdy stanowisko podatnika o możliwości skorzystania ze zwolnienia uznawane jest za prawidłowe, jak i nieprawidłowe. Taka działalność interpretacyjna ze strony organów podatkowych, wyjaśniająca przesłanki stosowania zwolnienia, zasługuje na aprobatę jako element polityki budowania zaufania do organów podatkowych.

Istotne w wydanych interpretacjach jest to, że nie ograniczono się do wykładni językowej i zwężającej, ale uwzględniono element celowościowy zwolnienia, czyli publiczne wsparcie podatników w nabywaniu pierwszego mieszkania, poprzez zmniejszenie obciążenia finansowego umowy sprzedaży o wartość podatku od czynności cywilnoprawnych.

Bibliografia

Bończak-Kucharczyk A., *Spółdzielnie mieszkaniowe. Komentarz*, Warszawa 2023.

Stefaniak A., *Prawo spółdzielcze. Ustawa o spółdzielniach mieszkaniowych. Komentarz*, Warszawa 2018.

Szymczak I., *Własność lokali. Komentarz*, Warszawa 2020.

Wierzbowski M., Plucińska-Filipowicz A., *Prawo budowlane. Komentarz*, Warszawa 2020.

Member since 2022
JM17111

https://doi.org/10.18778/1509-877X.2024.03.05

Artykuły

Paweł Majka*

Zbieg sankcji w unijnym prawie podatkowym – uwagi na tle wyroku TSUE z dnia 4 maja 2023 r. (C-97/21), MV-98

Streszczenie. Przedmiotem artykułu jest analiza problematyki zbiegu sankcji stosowanych w prawie podatkowym za naruszenie obowiązków o charakterze instrumentalnym, przy wykorzystaniu metody dogmatycznoprawnej, której tło stanowi wyrok TSUE z dnia 4 maja 2023 r. (C-97/21), MV-98. Celem analizy jest wskazanie na granice, jakie regulacje prawa unijnego wytyczają w sytuacji zbiegu dwóch sankcji podatkowych, oraz ustalenie, czy odnoszą się do sankcji podatkowych wykorzystywanych w prawie polskim. Z wyroku TSUE wynika, że sankcja polegająca na zamknięciu lokalu przedsiębiorcy naruszającego obowiązki formalne w zakresie podatku VAT jest sankcją karną oraz nie może być kumulowana z karą pieniężną. W ocenie autora, odnosząc ustalenia TSUE do polskiego prawa, należy stwierdzić, że charakter sankcji karnych niepodlegających kumulacji mają kary pieniężne oraz sankcje dodatkowego zobowiązania podatkowego. Jako postulat *de lege ferenda* wskazano, by wprowadzane sankcje w celu dostosowania ich do wymogów Karty praw podstawowych Unii Europejskiej opierały się na procentowym wymiarze oraz zawierały regulacje umożliwiające ich miarkowanie, co zagwarantuje ich proporcjonalność.

Słowa kluczowe: sankcje, sankcje podatkowe, kary administracyjne, ochrona praw podatnika, zakaz podwójnego karania, zasada proporcjonalności

* Doktor nauk prawnych, Uniwersytet Rzeszowski, e-mail: pmajka@ur.edu.pl, https://orcid.org/0000-0003-4315-4133

Data wpływu: 29.11.2023 r. Data akceptacji: 19.12.2024 r.
© by the author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)

Concurrence of sanctions in the European Union Tax Law – comments on the background of the judgment Court of Justice of the European Union of 4 May, 2023 (C-97/21), MV-98

Summary. This paper analyses an applicability of a rule not to be punished twice in case of concurrence of tax sanctions on the background of the judgment Court of Justice of the European Union (C-97/21), MV-98. The Author studied limits of legislator's power to set the regulations connected with concurrence of tax sanctions and established by European Law. In the Author's opinion the main barriers in establishing such limits arise from the regulation of Charter of Fundamental Rights of the European Union and judgments of the Court of Justice of the European Union.

Keywords: sanctions, tax sanctions, administrative penalties, protection of taxpayer's rights, right not to be punished twice, principle of proportionality

1. Wprowadzenie

Problematyka zbiegu sankcji stosowanych w związku z naruszeniem norm prawa podatkowego stanowiła wielokrotnie przedmiot orzeczeń polskiego Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK) oraz Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (dalej: ETPC)[1]. Zagadnienie kumulacji sankcji jest jednocześnie nadal przedmiotem analiz zarówno na gruncie prawa krajowego, jak i międzynarodowego[2], co wynika ze wzrostu zainteresowania wykorzystaniem sankcji uznawanych z perspektywy organów podatkowych za elastyczny oraz dogodny instrument gwarantujący przestrzeganie prawa.

[1] Zob. m.in. wyroki TK: z dnia 29 kwietnia 1998 r., sygn. K 17/97, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego Zbiór Urzędowy" 1998, nr 3, poz. 30; z dnia 18 czerwca 2001 r., sygn. P 6/00, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego" 2001, nr 5, poz. 120; z dnia 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/06, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego Zbiór Urzędowy" 2004, nr 10, poz. 110; z dnia 4 września 2007 r., sygn. P 43/06, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego Zbiór Urzędowy" 2007, nr 8, poz. 95; wyroki ETPC: z dnia 20 maja 2014 r. w sprawie Nykänen przeciwko Finlandii (nr 11828/11), LEX nr 1460651; z dnia 27 listopada 2014 r. w sprawie Lucky Dev przeciwko Szwecji, nr 7356/10; z dnia 15 listopada 2016 r. w sprawie A. i B. przeciwko Norwegii, nr 24130/11 i 29758/11, LEX nr 2147740; z dnia 18 maja 2017 r. w sprawie Johannesson i inni przeciwko Islandii, nr 22007/11, LEX nr 2286528.

[2] Zob. m.in. K. Walicki, *Relacja sankcji podatkowych i karnych skarbowych*, „Przegląd Podatkowy" 2023, nr 8, s. 11–16; B. Gryziak, *Sankcje podatkowe a sankcje karne – kumulacja czy alternatywa? Analiza porównawcza*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych" 2020, t. 10, s. 13–21, https://doi.org/10.5604/01.3001.0014.4743; I. Sepioł-Jankowska, *Podobieństwo sankcji karnych oraz sankcji podatkowych*, „Prokuratura i Prawo" 2020, nr 2, s. 84–104.

Przedmiotem niniejszego artykułu jest analiza problematyki zbiegu sankcji stosowanych w prawie podatkowym za naruszenie obowiązków o charakterze instrumentalnym, przy wykorzystaniu metody dogmatycznoprawnej, której tło stanowi wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE lub Trybunał) z dnia 4 maja 2023 r.[3] Celem analizy jest wskazanie na podstawie orzecznictwa TSUE na granice, jakie regulacje prawa unijnego wytyczają w sytuacji zbiegu sankcji, oraz ustalenie, w jakim stopniu odnoszą się do sankcji wykorzystywanych w prawie polskim. Z kolei wybór wyroku TSUE, którego argumentacja stanowi tło prowadzonych rozważań, uzasadnia jego aktualność oraz to, że pomimo iż rozstrzygnięta wyrokiem sprawa dotyczyła instytucji prawa bułgarskiego, to do sprawy tej przystąpił rząd polski.

2. Pojęcie sankcji podatkowych i ich rodzaje

Analiza zbiegu sankcji w prawie unijnym wymaga, by w pierwszej kolejności ustalić znaczenie terminu „sankcja podatkowa". Ponieważ unijne prawo podatkowe nie zawiera definicji sankcji podatkowych, a samo pojęcie jest konwencjonalne, w praktyce powstają wątpliwości odnośnie do tego, czy dana instytucja ma charakter sankcji.

W ujęciu teoretycznym sankcja podatkowa to wynikająca z norm prawa podatkowego konsekwencja naruszenia obowiązków norm materialnych tego prawa przez jego adresata, będącego podmiotem biernym, która z punktu widzenia jego interesu ekonomicznego wywołuje powstanie niekorzystnej sytuacji prawnej lub faktycznej w stosunku do sytuacji, jaka powstałaby, gdyby adresat nie naruszył normy oraz w zamierzeniu prawodawcy jest traktowana jako zawierająca element dolegliwości kara za naruszenie prawa[4]. Tak rozumiane sankcje podatkowe wynikają z regulacji prawa podatkowego oraz oparte są na odpowiedzialności gwarancyjnej i wymierzane przez organy właściwe do stosowania prawa podatkowego w trybie procedury podatkowej, przy czym nie są one podatkami[5]. Charakter tych sankcji, stanowiących jeden z instrumentów gwarantujących przestrzeganie prawa, zbliża je do instytucji służących zabezpieczeniu lub wymuszeniu realizacji głównego roszczenia podatkowego i w związku z tym nakładanych w celach niefiskalnych[6].

[3] C-97/21, MV-98.

[4] P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011, s. 60 i nast.

[5] A. Hanusz, *Charakter prawny dodatkowego zobowiązania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy" 2000, nr 4, s. 6.

[6] *Ibidem*, s. 6; I. Mirek, *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999, s. 176.

Odnośnie do możliwości posługiwania się sankcjami w prawie podatkowym w orzecznictwie TSUE podkreśla się, że brak harmonizacji przepisów unijnych w zakresie podatków pośrednich dotyczących sankcji powoduje, iż państwa członkowskie mają kompetencję do dokonania wyboru tych sankcji, które uznają za odpowiednie. Państwa członkowskie mogą więc, w celu zapewnienia prawidłowego pobierania podatku i uniknięcia oszustw, przewidzieć w przepisach krajowych odpowiednie sankcje służące karaniu za niedochowanie obowiązku. Sankcjami takimi z reguły są dodatkowe zobowiązanie podatkowe, kara pieniężna lub utrata prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT[7].

Z kolei w tradycyjnym teoretycznoprawnym podziale sankcji na karne, egzekucyjne oraz nieważności sankcje podatkowe co do zasady należy zakwalifikować jako karne. Jednocześnie problem ten jest bardziej złożony, ponieważ sankcje podatkowe nie stanowią sankcji prawa karnego (karnoskarbowego), będąc instytucją gruntownie odmienną od kary kryminalnej[8], natomiast z uwagi na ich charakter klasyfikowane są również jako rodzaj sankcji administracyjnych.

Dla prowadzonych rozważań istotny jest natomiast podział sankcji podatkowych na podstawie kryterium skutków dla naruszającego normę, związany z uszczegółowieniem niekorzystnych sytuacji, w których się on znajduje. Zgodnie z tym kryterium sankcje podatkowe dzielą się na te, które zwiększają wysokość zobowiązania podatkowego (np. poprzez zwiększenie podstawy opodatkowania bądź stawki podatkowej), nakładają dodatkowe obowiązki (z reguły jest to dodatkowe zobowiązanie podatkowe) oraz powodują utratę korzyści wynikających z przyznanych praw (np. prawa do zwolnienia z podatku).

[7] Zob. np. wyroki TSUE: z dnia 31 stycznia 2013 r. w sprawie Stroj trans EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obżałwane i uprawlenie na izpyłnenieto" – Warna pri Centralno uprawlenie na Nacionałnata agencija za prichodite, nr C-642/11; z dnia 6 lutego 2014 r. w sprawie SC Fatorie SRL przeciwko Direcţia Generală a Finanţelor Publice Bihor, nr C-424/12; z dnia 9 lipca 2015 r. w sprawie Radu Florin Salomie, Nicolae Vasile Oltean przeciwko Direcţia Generală a Finanţelor Publice Cluj, nr C-183/14; wyrok ETS z dnia 8 maja 2008 r. w sprawie Ecotrade SpA przeciwko Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3, nr C-95/07 i C-96/07.

[8] A. Łabuzińska, *Zakres stosowania sankcji w polskim prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy" 2021, nr 5, s. 13.

3. Zbieg sankcji a zasada *ne bis in idem* w prawie unijnym

W doktrynie wskazuje się, że jedno zachowanie podatnika, polegające na naruszeniu obowiązującej go normy, może wyczerpywać hipotezy kilku różnych norm sankcjonujących (w tym także wynikających z różnych dziedzin prawa)[9]. W efekcie skumulowania sankcji pojawia się problem, czy należy stosować negatywne konsekwencje wszystkich zbiegających się norm, czy też – stosując model rozłączny[10] – ograniczyć się do zastosowania wybranej sankcji. Problem ten może dotyczyć zbiegu zarówno dwóch sankcji podatkowych, jak i sankcji podatkowej z sankcją prawa karnego (karą kryminalną).

Problem zbiegu sankcji w prawie unijnym rozstrzyga art. 50 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej[11] („Zakaz ponownego sądzenia lub karania w postępowaniu karnym za ten sam czyn zabroniony pod groźbą kary"), zgodnie z którym nikt nie może być ponownie sądzony lub ukarany w postępowaniu karnym za ten sam czyn zabroniony pod groźbą kary, w odniesieniu do którego zgodnie z ustawą został już uprzednio uniewinniony lub za który został już uprzednio skazany prawomocnym wyrokiem na terytorium Unii. Z kolei zgodnie z art. 52 ust. 3 KPPUE w zakresie, w jakim niniejsza Karta zawiera prawa, które odpowiadają prawom zagwarantowanym w europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, ich znaczenie i zakres są takie same jak praw przyznanych przez tę konwencję. Niniejsze postanowienie nie stanowi przeszkody, aby prawo Unii przyznawało szerszą ochronę. Zaznaczyć należy, że unormowanie Karty w zakresie zakazu podwójnego karania, związane z dostosowaniem prawa krajowego do regulacji unijnych, ustanawia granice w zakresie sankcjonowania obowiązków podatnika w kształcie zbliżonym do art. 4 ust. 1 Protokołu Nr 7 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzonego 22 listopada 1984 r. w Strasburgu[12] („Zakaz ponownego sądzenia lub karania"). Zgodnie z tym przepisem nikt nie może być ponownie sądzony lub ukarany w postępowaniu przed sądem tego samego państwa za przestępstwo, za które został uprzednio skazany prawomocnym wyrokiem lub uniewinniony zgodnie z ustawą i zasadami postępowania karnego

[9] Zob. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 392.
[10] R. Walicki, *Relacja sankcji podatkowych*…, s. 14.
[11] Dz.Urz. UE C 83 z dnia 30 marca 2010 r. – dalej: KPPUE, Karta.
[12] Dz.U. z 2003 r. Nr 42, poz. 364.

tego państwa. Powołane regulacje wprowadzają zatem zasadę *ne bis in idem*, która w europejskim porządku prawny ma istotne znaczenie oraz długą tradycję[13].

4. Zastosowanie zasady *ne bis in idem* do zbiegu sankcji zamknięcia lokalu oraz wymiaru kary pieniężnej

W wyroku TSUE w sprawie C-97/21 dokonano oceny zbiegu sankcji sklasyfikowanej w bułgarskim prawie krajowym jako środek przymusu administracyjnego polegający na zamknięciu (zaplombowaniu) lokalu z karą pieniężną. Rozstrzygana sprawa dotyczyła podatnika MV–98 (dalej: spółka), którego przedmiotem działalności było m.in. kupno i odsprzedaż papierosów. W toku kontroli przeprowadzonej w lokalu handlowym spółki bułgarski organ podatkowy stwierdził, że nie zarejestrowała ona sprzedaży paczki papierosów o wartości 5,20 BGN (około 2,60 EUR) i nie wystawiła paragonu fiskalnego związanego z tą sprzedażą. Organ podatkowy zgodnie z przepisami bułgarskiej ustawy regulującej podatek od towarów i usług (dalej: ustawa VAT) nałożył na spółkę karę pieniężną oraz zastosował środek przymusu administracyjnego polegający na zamknięciu lokalu na okres 14 dni. W zakresie zaplombowania lokalu zastosowano jego tymczasowe wykonanie, ponieważ organ uznał, że było to niezbędne dla ochrony interesów państwa. Spółka wniosła do sądu administracyjnego skargę na środek w postaci zamknięcia lokalu, podnosząc, że był on nieproporcjonalny ze względu na minimalną wartość inkryminowanej sprzedaży oraz było to jej pierwsze naruszenie przepisów w tym zakresie.

Z treści uzasadnienia wyroku TSUE w sprawie C-97/21 wynika, że bułgarski sąd, kierując pytanie prejudycjalne, rozważał zgodność z art. 50 KPPUE regulacji bułgarskiej ustawy VAT, przewidujących w przypadku naruszenia obowiązku zarejestrowania sprzedaży oraz wystawienia paragonu fiskalnego nie tylko karę pieniężną, lecz również obowiązek orzeczenia środka przymusu w postaci zaplombowania lokalu w związku z tymi samymi okolicznościami faktycznymi. Sąd krajowy dodał, że zarówno kara pieniężna, jak i zamknięcie lokalu mają charakter karny w rozumieniu art. 50 KPPUE i orzecznictwa TSUE. Poza tym bułgarski sąd administracyjny przyznał

[13] Zob. szerzej Ł. Prus, *Zasada ne bis in idem. Na pograniczu prawa administracyjnego i karnego w najnowszym orzecznictwie sądów europejskich*, „Państwo i Prawo" 2021, nr 10, s. 73 i nast.

również zamknięciu lokalu charakter represyjny. Sąd ten podkreślił, że kara pieniężna oraz zamknięcie lokalu nakładane są w wyniku odrębnych i niezależnych postępowań. Ponadto te dwa środki wprawdzie podlegają zaskarżeniu, ale należą do właściwości różnych sądów, a mianowicie sądu rejonowego w przedmiocie kary pieniężnej i sądu administracyjnego w przedmiocie zamknięcia lokalu. Sąd krajowy podniósł, że bułgarskie przepisy proceduralne nie przewidują możliwości zawieszenia jednego postępowania do czasu zakończenia drugiego, w związku z czym nie istnieje mechanizm koordynacji umożliwiający zagwarantowanie poszanowania wymogu proporcjonalności w stosunku do wagi popełnionego naruszenia. System nie odpowiada zatem kryteriom wypracowanym w orzecznictwie TSUE.

W powyższym kontekście bułgarski Sąd Administracyjny w Błagojewgradzie zwrócił się do Trybunału z trzema pytaniami prejudycjalnymi, z których najistotniejsze dotyczyło oceny, czy art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 29 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[14] i art. 50 KPPUE należy interpretować w ten sposób, że dopuszczają one krajowe uregulowanie prawne, takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, na mocy którego można kumulować postępowanie administracyjne dotyczące stosowania środka przymusu administracyjnego i postępowanie karnoadministracyjne dotyczące nałożenia sankcji majątkowej za ten sam czyn przeciwko tej samej osobie, polegający na braku zarejestrowania i rozliczenia sprzedaży towarów poprzez wystawienie dokumentu sprzedaży. Na wypadek udzielenia odpowiedzi twierdzącej sąd bułgarski zapytał również, czy art. 273 dyrektywy 2006/112/WE i art. 52 ust. 1 KPPUE należy interpretować w ten sposób, że nie dopuszczają one krajowego uregulowania prawnego, takiego jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, na mocy którego można kumulować postępowanie administracyjne dotyczące stosowania środka przymusu administracyjnego i postępowanie karnoadministracyjne dotyczące nałożenia sankcji majątkowej za ten sam czyn przeciwko tej samej osobie, polegający na braku zarejestrowania i rozliczenia sprzedaży towarów poprzez wystawienie dokumentu sprzedaży, w sytuacji gdy w uregulowaniu tym nie ustanowiono równocześnie obowiązku organów właściwych do przeprowadzenia obydwu postępowań i sądów, dotyczącego kontroli skutecznego stosowania zasady proporcjonalności, przy uwzględnieniu ogólnego ciężaru skumulowanych środków w stosunku do ciężaru konkretnego naruszenia.

[14] Dz.Urz. WE z 2006 r. Nr L 347, s. 1 – dalej: dyrektywa 2006/112/WE.

Rozstrzygając powyższe kwestie, TSUE wskazał, że w pierwszej kolejności w celu ustalenia, czy w sprawie ma zastosowanie art. 50 KPPUE, należy zbadać, czy rozpatrywane środki, czyli kara pieniężna i zamknięcie lokalu handlowego zajmowanego przez podatnika, w postępowaniu głównym mogą zostać zakwalifikowane jako sankcje o charakterze karnym. Trybunał przypomniał, że w odniesieniu do oceny karnego charakteru danych postępowań i sankcji, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, istotne są trzy kryteria[15]. Pierwszym z nich jest kwalifikacja prawna naruszenia w prawie krajowym, drugim sam charakter naruszenia, a trzecim stopień surowości grożącej sankcji[16]. Podkreślono, że o ile do sądu krajowego należy ustalenie w świetle powyższych kryteriów, czy rozpatrywane postępowania oraz sankcje administracyjne mają charakter karny w rozumieniu art. 50 KPPUE, o tyle Trybunał, orzekając w przedmiocie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, może dostarczyć temu sądowi wskazówek dla dokonywanej przez niego wykładni[17].

W rozstrzyganej sprawie odnośnie do pierwszego z powołanych wyżej kryteriów TSUE wskazał, że z informacji przekazanych przez sąd krajowy wynika, iż postępowania i środki rozpatrywane w postępowaniu głównym są kwalifikowane w prawie krajowym jako administracyjne. Jednakże stosowanie art. 50 KPPUE nie ogranicza się tylko do postępowań i sankcji kwalifikowanych jako „karne" przez prawo krajowe, lecz obejmuje – niezależnie od takiej kwalifikacji w prawie krajowym – postępowania i sankcje, które należy uważać za mające charakter karny na podstawie dwóch pozostałych powołanych wyżej kryteriów[18]. Taki charakter może

[15] Identyczne kryteria przyjmuje się również w orzecznictwie ETPC (np. wyroki ETPC: z dnia 8 czerwca 1976 r. w sprawie Engel i in. przeciwko Holandii, nr 5100/71; z dnia 29 sierpnia 1997 r. w sprawie A.P., M.P. i T.P. przeciwko Szwajcarii, nr 19958/92, LEX nr 79644; z dnia 4 marca 2014 r. w sprawie Grande Stevens i inni przeciwko Włochom, nr 18640/10). Zob. również A. Lach, *Sankcje administracyjne i karne a zakaz podwójnego karania w świetle najnowszego orzecznictwa ETPCz i TS*, „Prokuratura i Prawo" 2017, nr 9, s. 55. O recepcji orzecznictwa ETPC w tym zakresie przez TSUE por. E. Śliwiński, *Odpowiedzialność karna w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka i Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2023, s. 80–82.

[16] Por. wyrok TSUE z dnia 5 czerwca 2012 r. w sprawie przeciwko Ł. Bondzie, nr C-489/10.

[17] Wyrok TSUE z dnia 20 marca 2018 r. w sprawie przeciwko L. Menciemu, nr C-524/15.

[18] Podobnie wyrok TSUE z dnia 20 marca 2018 r. w sprawie Garlsson Real Estate i inni przeciwko Commissione Nazionale per Le Societa e la Borsa, nr C-537/16.

bowiem wynikać z samej istoty danego naruszenia i stopnia surowości sankcji, jakie może ono spowodować.

Odnośnie do drugiego kryterium, dotyczącego charakteru naruszenia, Trybunał wskazał, że wymaga ono sprawdzenia, czy dany środek realizuje w szczególności cel represyjny, przy czym sama okoliczność, iż realizuje on również cel prewencyjny, nie może pozbawić go kwalifikacji jako sankcji karnej. Z samej natury sankcji karnych wynika bowiem, że zmierzają one zarówno do represji, jak i do zapobiegania bezprawnym zachowaniom. Natomiast środek, który ogranicza się do naprawienia szkody wyrządzonej danym naruszeniem, nie ma charakteru karnego[19]. W tym kontekście Trybunał ocenił, że z postanowienia odsyłającego wynika, iż oba analizowane środki mają na celu odstraszanie i karanie naruszeń w dziedzinie VAT. Podkreślił również, że chociaż w uwagach na piśmie rządy bułgarski i polski twierdziły, że cel środka w postaci zaplombowania miał charakter ochronny, a nie represyjny, zgodnie z informacjami przekazanymi przez sąd krajowy środek ten nie ma na celu ani umożliwienia odzyskania wierzytelności podatkowych, ani zebrania dowodów, ani zapobiegania ich ukrywaniu. Środek ten ma na celu spowodowanie zaprzestania popełniania naruszeń administracyjnych i zapobieganie pojawianiu się nowych naruszeń poprzez uniemożliwienie danemu przedsiębiorcy prowadzenia jego lokalu handlowego. W tym zakresie sąd krajowy wyjaśnił, że środek w postaci zaplombowania lokalu ma cel jednocześnie prewencyjny i represyjny, ponieważ zmierza on również do odstraszenia zainteresowanych osób od naruszania obowiązku.

W odniesieniu do kryterium stopnia surowości środków rozpatrywanych w postępowaniu głównym TSUE stwierdził[20], że każdy z tych środków wydaje się wykazywać wysoki stopień surowości. W tym zakresie uściślono, że stopień surowości jest oceniany w zależności od górnej granicy kary przewidzianej w odpowiednich przepisach. Zamknięcie lokalu na okres, który

[19] Podobnie wyroki TSUE: z dnia 26 lutego 2013 r. w sprawie Aklagaren przeciwko Hans Akerberg Fransson, nr C-617/10 (zob. szersze omówienie wyroku w: A. Grzelak, *O ne bis in idem w kontekście sankcji administracyjnych i karnych – wprowadzenie i wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 26.02.2013 r., C-617/10, Åklagaren przeciwko Hansowi Åkerbergowi Franssonowi*, „Europejski Przegląd Sądowy" 2023, nr 4, s. 52–59); z dnia 22 czerwca 2021 r. w sprawie B przeciwko Latvijas Republikas Saeima, nr C-439/19.

[20] W tym zakresie odwołując się do rozumienia przesłanki w orzecznictwie ETPC, tj. wyroku z dnia 9 października 2003 r. w sprawie Ezeh i Connors przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, nr 39665/98.

może trwać do 30 dni, może – w ocenie Trybunału – w szczególności dla indywidualnego przedsiębiorcy, który dysponuje tylko jednym lokalem handlowym, zostać uznane za surowe, w szczególności gdy uniemożliwia mu wykonywanie działalności, pozbawiając go w ten sposób dochodów. Z kolei w zakresie kary pieniężnej to, że jej kwota za pierwsze naruszenie nie może być niższa niż 500 BGN (około 250 EUR) i może wynosić do 2000 BGN (około 1000 EUR), a stosunek między podatkiem VAT, od którego zapłaty się uchylono, od sprzedaży paczki papierosów będącej przedmiotem postępowania głównego, czyli kwotą niższą niż 1 BGN (około 0,50 EUR), a orzeczoną sankcją, która według informacji rządu bułgarskiego wynosi 500 BGN (około 250 EUR), świadczą o surowym charakterze także tej sankcji.

Trybunał uznał w powyższym kontekście, że jeżeli środki rozpatrywane w postępowaniu głównym należy zakwalifikować jako sankcje o charakterze karnym, jak wskazał to sąd odsyłający, to należy uznać, że kumulacja tych sankcji prowadzi do ograniczenia prawa podstawowego zagwarantowanego podatnikowi w art. 50 KPPUE.

5. Ograniczenie zasady *ne bis in idem* w prawie unijnym

W wyroku TSUE w sprawie C-97/21 ocenie poddano również możliwość przyjęcia, że istnieją podstawy do ograniczenia prawa podstawowego zagwarantowanego w art. 50 KPPUE. Prawo unijne dopuszcza bowiem sytuację wyłączenia zasady *ne bis in idem* i zastosowania za ten sam czyn dwóch sankcji[21] na podstawie art. 52 ust. 1 KPPUE („Zakres i wykładnia praw i zasad"), przewidującego, że wszelkie ograniczenia w korzystaniu z praw i wolności uznanych w niniejszej Karcie muszą być przewidziane ustawą i szanować istotę tych praw i wolności[22]. Z zastrzeżeniem zasady proporcjonalności ograniczenia mogą być wprowadzone wyłącznie wtedy, gdy są konieczne i rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego uznawanym przez Unię lub potrzebom ochrony praw i wolności innych osób (art. 52 ust. 1 zd. 2 KPPUE). Podsumowując, kumulacja sankcji karnych jest zatem dopuszczalna, jednak oprócz wymogu przewidzenia jej

[21] Por. R. Wiatrowski, *Wykładnia prounijna Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług*, Warszawa 2021, s. 205.

[22] Por. wyroki TSUE: z dnia 27 maja 2014 r. w sprawie przeciwko Z. Spasicowi, nr C-124/19; z dnia 22 marca 2022 r. w sprawie bpost SA przeciwko Autorité belge de la concurrence, nr C-117/20.

w ustawie konieczne jest, by była ona zgodna z zasadą proporcjonalności oraz pozostałymi warunkami przewidzianymi w art. 52 ust. 1 zd. 2 KPPUE.

Trybunał w wyroku w sprawie C-97/21 uznał odnośnie do wynikającej z art. 52 ust. 1 KPPUE przesłanki, zgodnie z którą wszelkie ograniczenia w korzystaniu z praw i wolności uznanych w Karcie muszą być przewidziane ustawą, że w rozstrzyganej sprawie była ona spełniona, ponieważ to ustawa VAT przewiduje wyraźnie łączne zastosowanie kary pieniężnej i zamknięcia danego lokalu handlowego.

Z kolei odnośnie do wymogu poszanowania istoty prawa podstawowego zagwarantowanego w art. 50 KPPUE Trybunał uznał, że kumulacja powinna co do zasady podlegać enumeratywnie określonym warunkom, co ma zapewnić, by prawo zagwarantowane w art. 50 KPPUE jako takie nie było podważane. W tym zakresie TSUE stwierdził, że automatyczna kumulacja, która nie podlega żadnemu enumeratywnie określonemu warunkowi, nie może zostać uznana za szanującą istotę tego prawa[23]. Trybunał uznał, że z informacji przekazanych przez sąd krajowy oraz rząd bułgarski wynika, że kumulacja dwóch środków wydaje się mieć charakter automatyczny, ponieważ organ podatkowy jest zobowiązany w przypadku popełnienia jednego i tego samego naruszenia do systematycznego stosowania jednego i drugiego z tych środków. Taka kumulacja w ocenie Trybunału nie wydaje się zatem podlegać wymogom wynikającym enumeratywnie z orzecznictwa sądowego, w związku z czym przepisy krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym nie wydają się zawierać ram koniecznych do zapewnienia poszanowania istoty prawa przewidzianego w art. 50 KPPUE.

Odnośnie do wymogu poszanowania zasady proporcjonalności należy podkreślić, że w doktrynie wskazuje się, iż treść zasady proporcjonalności w europejskiej kulturze prawnej najczęściej ujmowana jest jako wymóg spełnienia określonych cech przez relację pomiędzy treścią (stosowanym środkiem) a celem danej regulacji prawnej[24]. Zasada proporcjonalności odgrywa przy tym istotną rolę w ponadnarodowych systemach prawnych, służąc ochronie jednostek przed arbitralnym działaniem władzy publicznej[25]. Odnosząc wymóg proporcjonalności do problemu zbiegu sankcji w sprawie C-97/21, Trybunał przypomniał, że zasada ta wymaga, by przewidziana

[23] Por. wyrok TSUE z dnia 5 maja 2022 r. w sprawie przeciwko BV, nr C-570/20.

[24] P. Mikuła, *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2019, s. 108; A. Mudrecki, *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020, s. 35.

[25] A. Mudrecki, *Zasada proporcjonalności*…, s. 37.

w przepisach krajowych kumulacja postępowań karnych i sankcji, taka jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, nie wykraczała poza granice tego, co odpowiednie i konieczne do realizacji uzasadnionych celów przyświecających danemu uregulowaniu, przy czym jeśli jest możliwy wybór spośród wielu odpowiednich środków, należy wybrać ten najmniej uciążliwy, wynikające z tego niedogodności nie mogą być zaś nadmierne w stosunku do zamierzonych celów[26]. W tej sprawie Trybunał wyjaśnił, że takie przepisy krajowe muszą zawierać jasne i precyzyjne reguły, które przede wszystkim umożliwiają podmiotowi prawa określenie, jakie działania i zaniechania mogą być przedmiotem takiej kumulacji postępowań i sankcji, następnie zapewniają koordynację postępowań w celu ograniczenia do absolutnie niezbędnego dodatkowego obciążenia, jakie pociąga za sobą kumulacja postępowań karnych, które mogą być prowadzone w sposób niezależny, i wreszcie pozwalają na zagwarantowanie, że surowość wszystkich nałożonych sankcji będzie odpowiadała wadze danego naruszenia.

Trybunał wskazał, że o ile w sprawie bezsporne było, iż środki, takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, mają na celu zapewnienie prawidłowego poboru VAT i zapobieganie oszustwom podatkowym, które są celami interesu ogólnego oraz że są odpowiednie do osiągnięcia tych celów, a jednocześnie są wystarczająco jasne i precyzyjne, o tyle do sądu krajowego będzie jednak należało zbadanie, czy wspomniane przepisy zapewniają koordynację procedur pozwalającą jednocześnie na zmniejszenie do niezbędnego minimum dodatkowego obciążenia, jakie pociąga za sobą kumulacja nałożonych środków, i na zapewnienie, by surowość wszystkich tych środków odpowiadała wadze danego naruszenia. W odniesieniu do koordynacji procedur należy bowiem zauważyć, że o ile organ podatkowy jest zobowiązany do przestrzegania zasady proporcjonalności, gdy ma ona zastosowanie do sankcji, o tyle przepisy krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym nie upoważniają go ani do uchylenia się od obowiązku nałożenia jednej i drugiej sankcji z uwagi na automatyczny charakter kumulacji, ani do zawieszenia jednego z postępowań do czasu zakończenia drugiego. Z informacji przedstawionych przez sąd krajowy wynikało jednocześnie, że uregulowanie to nie pozwala również temu organowi na dokonanie ogólnej oceny proporcjonalności skumulowanych sankcji.

Trybunał uznał, że chociaż zastosowanie w sprawie obydwu sankcji może być przedmiotem zaskarżenia, to jednak środki prawne należy wnieść

[26] Tak również np. wyrok TSUE z dnia 20 marca 2018 r. w sprawie przeciwko L. Menciemu, nr C-524/15.

do różnych sądów, a mianowicie do sądu rejonowego w przedmiocie kary pieniężnej i do sądu administracyjnego w przedmiocie zaplombowania. Przyjęto, że sąd krajowy wyjaśnił w istocie, iż rozpatrywane w postępowaniu głównym przepisy krajowe nie przewidują procedury zapewniającej niezbędną koordynację między tymi skargami lub między tymi sądami i że każdy z tych sądów powinien dokonać niezależnej oceny proporcjonalności środków, które zostały mu przedłożone.

Odnośnie do tego, czy przepisy rozpatrywane w postępowaniu głównym pozwalają zagwarantować, że surowość wszystkich orzeczonych środków będzie odpowiadała wadze danego naruszenia, Trybunał przypomniał, że w sprawie każdy ze środków nałożonych na podatnika w postępowaniu głównym wydaje się z natury odznaczać wysokim stopniem surowości. W konsekwencji wydaje się, że łączny skutek tych środków może przekraczać wagę naruszenia popełnionego przez podatnika w postępowaniu głównym i naruszać wymogi zasady proporcjonalności, czego ustalenie należy do sądu krajowego.

W podsumowaniu Trybunał wskazał, że na pytanie sądu krajowego należy odpowiedzieć, iż art. 273 dyrektywy 2006/112/WE i art. 50 KPPUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których za to samo naruszenie obowiązku podatkowego i w wyniku odrębnych i niezależnych postępowań na podatnika mogą zostać nałożone kara pieniężna i środek w postaci zaplombowania lokalu handlowego, przy czym środki te podlegają zaskarżeniu do różnych sądów w zakresie, w jakim wspomniane przepisy nie zapewniają koordynacji procedury pozwalającej na zmniejszenie do tego, co ściśle konieczne, dodatkowego obciążenia, jakie pociąga za sobą kumulacja owych środków, i nie pozwalają na zagwarantowanie, że surowość nałożonych sankcji będzie odpowiadać wadze danego naruszenia. Trybunał uznał, że w związku z udzieloną odpowiedzią nie ma potrzeby odpowiedzi na pozostałe pytania sądu krajowego.

6. Problem kumulacji sankcji w polskim prawie podatkowym

Odnosząc powyższe tezy z orzecznictwa Trybunału do sankcji w polskim prawie podatkowym, należy stwierdzić, że w analizowanym zakresie odnośnie do podatków pośrednich obecnie nie występuje problem kumulacji sankcji. Prawo polskie nie zawiera w szczególności odpowiednika bułgarskiej sankcji zamknięcia lokalu, której zbieg z karą pieniężną oceniał Trybunał. Jednocześnie ocenić należy, czy problem zbiegu może dotyczyć pozostałych rodzajów sankcji. Głównym zagadnieniem jest jednocześnie to, czy sankcjom

wykorzystywanym aktualnie w polskich podatkach pośrednich, w szczególności w podatku VAT, za naruszenie obowiązków instrumentalnych należy przypisać charakter sankcji karnej w rozumieniu art. 50 KPPUE.

Nie ulega wątpliwości, że sankcjami karnymi w ujęciu art. 50 KPPUE są te przewidziane w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług[27], które polegają na wymiarze kary pieniężnej[28]. Charakter karny w powyższym ujęciu mają również te instytucje, które przewidują dodatkowe zobowiązanie pieniężne w podatku VAT w sytuacji naruszenia przez podatnika obowiązków. Przykładowo są to:

1) dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług w wysokości odpowiadającej 100% kwoty podatku wykazanego na fakturze w sytuacji, gdy podatnik wystawił fakturę z naruszeniem obowiązku w zakresie sprzedaży zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej, potwierdzonej paragonem fiskalnym (art. 106b ust. 5 i 6 u.p.t.u.);
2) dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 100% kwoty podatku wykazanego na tej fakturze w przypadku ujęcia w ewidencji zawierającej dane pozwalające na rozliczenie podatku i sporządzenie informacji podsumowującej, wystawionej dla niego faktury dotyczącej sprzedaży potwierdzonej paragonem, który nie zawiera numeru, za pomocą którego jest on zidentyfikowany na potrzeby podatku (art. 109a u.p.t.u.) oraz
3) dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług w sytuacji nieprowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących (art. 111 ust. 2 u.p.t.u.).

We wszystkich wskazanych przypadkach przepisy przewidują jednocześnie, że w stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe, dodatkowego zobowiązania podatkowego bądź kary pieniężnej się nie ustala. Polskie przepisy przewidują zatem w zakresie podatku VAT zasadę zakazu podwójnego karania, nie przewidując od niej odstępstwa.

Jednocześnie w kontekście wszystkich rodzajów sankcji podatkowych w świetle wynikającej z art. 50 KPPUE zasady *ne bis in idem* powstaje

[27] Tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 361 ze zm. – dalej: u.p.t.u.

[28] Na przykład karze pieniężnej przewidzianej w art. 109 ust. 3h u.p.t.u., wymierzanej, jeżeli podatnik w sytuacji sprzedaży objętej zwolnieniem wbrew obowiązkowi nie prześle ewidencji skorygowanej w zakresie błędów wskazanych w wezwaniu naczelnika urzędu skarbowego lub nie złoży wyjaśnień albo zrobi to po terminie, lub w złożonych wyjaśnieniach nie wykaże, że ewidencja nie zawiera błędów, o których mowa w wezwaniu.

wątpliwość co do sankcji polegających na utracie uprawnień odnośnie do ich „karnego" charakteru. Należy stwierdzić, że w wypadku aktualnie obowiązujących sankcji w polskim prawie, polegających na utracie uprawień w podatku od towarów i usług[29], ich stopień surowości, restytucyjny charakter oraz obowiązujące regulacje dotyczące możliwości odstąpienia od ich zastosowania wskazują na głównie prewencyjny, a nie represyjny cel ich wprowadzenia. Obowiązujące instytucje związane z utratą praw należy ocenić zatem jako sankcje niebędące karnymi w rozumieniu przepisów Karty. Zasada *ne bis in idem* nie będzie zatem ich obejmować.

7. Wnioski końcowe

Prawo unijne, jakkolwiek nie wskazuje bezpośrednio na konieczność wykorzystania sankcji w prawie podatkowym i sankcji tych nie definiuje, to w zakresie, w jakim konieczne jest to do realizacji założonych celów, w tym głównie w zakresie harmonizacji podatku VAT, dopuszcza możliwość ich stosowania, ograniczając ją jednocześnie. Regulacje unijne przewidują w szczególności jako zasadę zakaz łącznego stosowania sankcji o charakterze karnym, w sytuacji gdy w krajowym systemie sankcyjnego oddziaływania na podatników występuje ich zbieg (*ne bis in idem*). Dopuszczalne jest jednoczesne zastosowanie obydwu sankcji, o ile zachowana jest zasada proporcjonalności oraz innych postanowień Karty, które doprecyzowane zostały w orzecznictwie TSUE.

Z wyroku TSUE w sprawie C-97/21 wynika, że sankcja polegająca na zamknięciu lokalu przedsiębiorcy naruszającego obowiązki formalne w zakresie podatku VAT jest sankcją karną w rozumieniu art. 50 KPPUE oraz nie może być kumulowana z karą pieniężną, w sytuacji gdy nie ma koordynacji procedur stosowania tych sankcji, a łączny skutek zastosowania może przekraczać wagę naruszenia i wykraczać poza wymogi proporcjonalności. Sankcja zamknięcia lokalu handlowego podatnika stosowana w sytuacji sprzedaży jednej paczki papierosów bez wydania paragonu fiskalnego oraz kara pieniężna wymierzana za ten czyn w granicach od 250 do 1000 euro zostały ocenione przez Trybunał jako odznaczające się wysokim stopniem surowości.

Poddany analizie wyrok TSUE nr C-97/21 uwzględnia dotychczasowy dorobek orzeczniczy, utrwalając główne wypracowane tezy dotyczące

[29] Między innymi utrata prawa do opodatkowania z zastosowaniem 0% stawki podatku (art. 42 ust. 1a u.p.t.u.) oraz wykreślenie podatnika z rejestru VAT UE z urzędu (art. 97 ust. 15a u.p.t.u.).

problematyki zbiegu sankcji. Jednocześnie scharakteryzowane orzeczenie – jako nowa, dotychczas nieanalizowana na płaszczyźnie regulacji podatkowych kwestia – dotyczy problemu oceny jako sankcji o charakterze karnym zamknięcia lokalu podatnika naruszającego obowiązki formalne w podatku VAT.

Nawiązując natomiast do możliwych przyszłych rozwiązań legislacyjnych w polskim prawie w zakresie sankcjonowania obowiązków instrumentalnych sankcjami podatkowymi, należy jako dyrektywę wskazać, że ewentualne kolejne sankcje (o charakterze karnym w rozumieniu Karty), w celu dostosowania ich do scharakteryzowanych w niniejszym artykule wymogów, powinny opierać się na procentowym wymiarze oraz zawierać regulacje umożliwiające ich miarkowanie, co zagwarantuje ich proporcjonalność.

Bibliografia

Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.

Gryziak B., *Sankcje podatkowe a sankcje karne – kumulacja czy alternatywa? Analiza porównawcza*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych" 2020, t. 10, https://doi.org/10.5604/01.3001.0014.4743

Grzelak A., *O ne bis in idem w kontekście sankcji administracyjnych i karnych – wprowadzenie i wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 26.02.2013 r., C-617/10, Åklagaren przeciwko Hansowi Åkerbergowi Franssonowi*, „Europejski Przegląd Sądowy" 2023, nr 4.

Hanusz A., *Charakter prawny dodatkowego zobowiązania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy" 2000, nr 4.

Lach A., *Sankcje administracyjne i karne a zakaz podwójnego karania w świetle najnowszego orzecznictwa ETPCz i TS*, „Prokuratura i Prawo" 2017, nr 9.

Łabuzińska A., *Zakres stosowania sankcji w polskim prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy" 2021, nr 5.

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

Mikuła P., *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2019.

Mirek I., *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999.

Mudrecki A., *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020.

Prus Ł., *Zasada ne bis in idem. Na pograniczu prawa administracyjnego i karnego w najnowszym orzecznictwie sądów europejskich*, „Państwo i Prawo" 2021, nr 10.

Sepioł-Jankowska I., *Podobieństwo sankcji karnych oraz sankcji podatkowych*, „Prokuratura i Prawo" 2020, nr 2.

Śliwiński E., *Odpowiedzialność karna w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka i Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2023.

Walicki K., *Relacja sankcji podatkowych i karnych skarbowych*, „Przegląd Podatkowy" 2023, nr 8.

Wiatrowski R., *Wykładnia prounijna Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług*, Warszawa 2021.

Member since 2022
JM17111

https://doi.org/10.18778/1509-877X.2024.03.06

Artykuły

Sebastian Kowalski*

Warunkowe umorzenie postępowania karnego jako alternatywa dla instytucji służących zaniechaniu ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego

Streszczenie. Artykuł poświęcony jest instytucji warunkowego umorzenia postępowania karnego jako instytucji degresji karania, mogącej stanowić dobrą alternatywę dla niektórych środków związanych z zaniechaniem ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego. Autor zwraca uwagę na możliwość stosowania tej instytucji w odniesieniu do każdego przestępstwa skarbowego – oczywiście o tyle, o ile są spełnione ku temu ustawowe przesłanki. Oprócz zachowania przez oskarżonego statusu osoby niekaranej istotne praktyczne znaczenie ma to, że dla warunkowego umorzenia postępowania karnego nie jest konieczne uiszczenie należności publicznoprawnej, uszczuplonej w związku z popełnionym przestępstwem skarbowym, zanim zapadnie wyrok. Niezależnie od dostrzegalnych zalet tej instytucji w artykule wskazano także słabsze strony obowiązującej regulacji. Autor zaliczył do nich przede wszystkim sposób uregulowania przesłanki negatywnej warunkowego umorzenia postępowania karnego oraz zakres i treść obowiązków, jakie mogą być nałożone na oskarżonego w wyroku kończącym postępowanie karne skarbowe.

Słowa kluczowe: przestępstwo skarbowe, probacja, warunkowe umorzenie postępowania karnego, degresja karania

* Doktor nauk prawnych, sędzia, adiunkt w Zespole Badawczym Prawa Karnego Procesowego, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Prawa i Administracji, e-mail: kowalskiseb@op.pl, https://orcid.org/0000-0003-1993-1211

Data wpływu: 9.10.2023 r. Data akceptacji: 19.12.2024 r.
© by the author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)

Conditional discontinuance of criminal proceedings as an alternative to the institution of desistance from punishing the perpetrator of a fiscal crime

Summary. The article is devoted to the institution of conditional discontinuance of criminal proceedings as an institution of degression of punishment, which may constitute a good alternative to certain measures related to abandonment of punishment of a fiscal crime. The author draws attention to the possibility of applying this institution to any fiscal crime – provided, of course, that the statutory prerequisites for it are met. In addition to the fact that the accused retains the status of an unpunished person, it is of major practical significance that for the conditional discontinuance of riminal proceedings, it is not necessary to pay the public receivables deposited in connection with the offence before a verdict is passed. Irrespective of the perceived advantages of this institution, the study also points to the weaker sides of the current regulation. The author included, above all, the manner in which the negative premise of conditional discontinuance of criminal proceedings is regulated, as well as the scope and content of obligations that may be imposed on the accused in a judgment ending criminal fiscal proceedings.

Keywords: fiscal crime, probation, conditional discontinuance of criminal proceedings, degression of punishment

1. Wprowadzenie

Warunkowe umorzenie postępowania karnego jest na gruncie prawa karnego skarbowego środkiem karnym związanym z poddaniem próbie sprawcy przestępstwa skarbowego. Wiąże się wprawdzie z przypisaniem oskarżonemu przestępstwa skarbowego, ale zarazem z wydaniem wyroku niebędącego skazującym. W polskiej doktrynie warunkowe umorzenie postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe do niedawna nie cieszyło się dużym zainteresowaniem. Jednakże rosnący ostatnimi laty zakres penalizacji i zwiększająca się liczba typów przestępstw skarbowych mogą uczynić tę instytucję wartościowym sposobem zakończenia postępowania karnego zarówno dla oskarżyciela, jak i oskarżonego. Celem tego artykułu jest wskazanie charakteru prawnego warunkowego umorzenia postępowania w perspektywie instytucji zaniechania ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego: dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, odstąpienia od wymierzenia kary, a także czynnego żalu[1]. Są to instytucje typowe dla prawa karnego skarbowego, ujęte w rozdziale 2 kodeksu karnego

[1] Ze względu na to, że warunkowe umorzenie postępowania karnego jest instytucją odnoszącą się do przestępstw skarbowych, zarówno uwagi dotyczące środków degresji karania, jak i czynnego żalu dotyczyć będą tych czynów zabronionych.

skarbowego[2], o niewątpliwie istotnym znaczeniu teoretycznym i praktycznym. Swoista konfrontacja ustawowego uregulowania wymienionych instytucji pozwoli wyeksponować silne i słabe strony warunkowego umorzenia postępowania karnego. Zawarta w dalszej części opracowania analiza opiera się na metodzie dogmatycznoprawnej, a więc przede wszystkim bazuje na treści tekstu normatywnego i dorobku polskiego piśmiennictwa. Ponadto uwzględnia ogólnodostępny dorobek orzeczniczy polskich sądów karnych, wsparty wynikami badań aktowych kilkudziesięciu spraw karnych skarbowych zakończonych rozstrzygnięciami sądów okręgowych, związanymi ze stosowaniem instytucji warunkowego umorzenia postępowania karnego[3].

2. Regulacja normatywna dotycząca warunkowego umorzenia postępowania karnego w kodeksie karnym skarbowym

Kodeks karny skarbowy zawiera regulacje: materialnoprawną, proceduralną i wykonawczą. O ile pierwsza z nich jest samodzielna w tym znaczeniu, że przepisy kodeksu karnego[4] stosuje się odpowiednio wtedy tylko, gdy przepisy kodeksu karnego skarbowego wyraźnie tak stanowią[5], o tyle dwie pozostałe opierają się na odpowiednim zastosowaniu kodeksu postępowania karnego[6] i kodeksu karnego wykonawczego[7] w zakresie, w jakim kodeks karny skarbowy nie zawiera odmiennej regulacji[8]. Jak wiadomo, ustawodawca posługuje się formułą „odpowiedniego stosowania" przepisów wskazanych w wymienionych kodeksach dla skrócenia tekstu prawnego, w odniesieniu do instytucji podobnych, regulowanych w dwóch różnych

[2] Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 628) – dalej: k.k.s.

[3] Badanie rozstrzygnięć i akt spraw, w których zapadały wyroki warunkowo umarzające postępowanie, jest szczególnie istotne w perspektywie bardzo ograniczonych możliwości wywiedzenia kasacji w tego rodzaju sprawach.

[4] Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 17) – dalej: k.k.

[5] Art. 20 § 1 k.k.s. Warto wskazać przy tym, że do wykroczeń skarbowych w ogóle nie stosuje się przepisów kodeksu wykroczeń (art. 46 k.k.s.).

[6] Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 37 ze zm.) – dalej: k.p.k.

[7] Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny wykonawczy (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 706) – dalej: k.k.w.

[8] Zob. art. 113 § 1 i art. 178 § 1 k.k.s.

aktach prawnych[9]. Wszystkie przepisy odsyłające do odpowiedniego stosowania przepisów części ogólnej kodeksu karnego, kodeksu postępowania karnego lub kodeksu karnego wykonawczego zawierają odesłania dynamiczne, a więc do obowiązujących przepisów prawnych w brzmieniu, jakie będą one miały każdorazowo w czasie obowiązywania przepisu odsyłającego[10]. Skutkiem tego zmiany legislacyjne w zakresie przepisów, do których kodeks karny skarbowy odsyła, wpływają automatycznie na regulację normatywną tego kodeksu.

Odpowiednie stosowanie przepisu znajdującego się w innym akcie prawnym nakazuje, aby w procesie rekonstruowania normy prawnej uwzględnić ewentualne różnice pomiędzy instytucjami, do których należy przepis odesłania i przepis odsyłający[11]. Przepis, który ma być odpowiednio stosowany, jest źródłem normy kierowanej do dwóch zakresów odniesienia: regulującego instytucję prawną, z którą przepis odesłania jest bezpośrednio związany, i regulującego inną instytucję, przy której normowaniu zamieszczono przepis odsyłający. Treść normy funkcjonującej w pierwszym zakresie odniesienia daje się ustalić wprost z brzmienia przepisu odesłania. Natomiast przeniesienie tej normy poza macierzysty zakres regulacji odbywa się z założonym przez ustawodawcę dostosowaniem do drugiego zakresu odniesienia, dopuszczonym formułą „odpowiedniego" stosowania przepisu. Przy ustalaniu sposobu dostosowania normy w drugim zakresie odniesienia niezbędne staje się zaś wykorzystanie zasad wykładni systemowej i funkcjonalnej[12]. W konsekwencji odpowiednie zastosowanie przepisów kodeksu karnego, kodeksu postępowania karnego i kodeksu karnego wykonawczego nie sprowadza się do ich prostego przeniesienia na grunt prawa karnego skarbowego, lecz z uwzględnieniem jego autonomiczności i specyfiki dziedziny prawa, którą reguluje. Stosowanie wymienionych

[9] Par. 156 ust. 1 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej" (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 283) – dalej: z.t.p. Por. Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 58; L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002, s. 300; uchwała Sądu Najwyższego (SN) z dnia 23 maja 2006 r., sygn. I KZP 6/06, OSNKW 2006, z. 6, poz. 56.

[10] Par. 159 z.t.p.

[11] J. Nowacki, „*Odpowiednie" stosowanie przepisów prawa*, „Państwo i Prawo" 1964, z. 3, s. 374; L. Morawski, *Wykładnia*…, s. 299; uchwała SN z dnia 30 stycznia 2001 r., sygn. I KZP 50/00, OSNKW 2001, z. 3–4, poz. 16.

[12] Uchwała SN z dnia 30 stycznia 2001, sygn. I KZP 50/00, OSNKW 2001, z. 3–4, poz. 16; K. Opałek, J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii prawa*, Warszawa 1969, s. 65.

przepisów może zatem nastąpić na trzy sposoby: 1) wprost, 2) z odpowiednią modyfikacją, 3) przez niestosowanie w ogóle. Warto przy tym podkreślić, że w doktrynie i orzecznictwie przyjmuje się, iż w przypadku odesłania numerycznego z zastrzeżeniem „odpowiedniego stosowania", a więc takiego, jakim ustawodawca posłużył się w art. 20 § 2 k.k.s., wskazana jest wykładnia ścisła odesłania, a nie wykładnia rozszerzająca[13].

Przesłanki warunkowego umorzenia postępowania karnego zostały tak ujęte w kodeksie karnym skarbowym, że z jednej strony ustawodawca odsyła do odpowiedniego stosowania art. 66 § 1 k.k., z drugiej zaś w art. 41 § 1 k.k.s. wskazuje wypadki, w których zastosowanie tej instytucji jest niedopuszczalne. Przesłanki warunkowego umorzenia postępowania karnego względem sprawcy przestępstwa skarbowego można podzielić na:

1) związane z przestępstwem (nieznaczne stopnie: winy i społecznej szkodliwości czynu);
2) związane z osobą sprawcy przestępstwa (pozytywna prognoza, że sprawca będzie w przyszłości przestrzegał porządku prawnego, uprzednia niekaralność);
3) procesową (niebudzące wątpliwości sprawstwo oskarżonego co do popełnienia przestępstwa);
4) negatywną – związaną z wystąpieniem jednej z przyczyn wykluczających zastosowanie tego środka, określonych w art. 41 § 1 k.k.s.

Przesłanki ujęte w trzech pierwszych punktach wiążą się z odpowiednim zastosowaniem art. 66 § 1 k.k. Do kodeksu karnego skarbowego nie został natomiast recypowany art. 66 § 2 k.k., a to dlatego, że ustawowe granice kar za przestępstwa skarbowe nie przekraczają 5 lat. Z tego powodu zastosowanie warunkowego umorzenia postępowania karnego jest możliwe w odniesieniu do każdego przestępstwa skarbowego, jeżeli są spełnione pozytywne przesłanki, a równocześnie nie występuje przesłanka negatywna[14].

Wprost do przestępstw skarbowych stosuje się art. 67 § 1 k.k., określający okres próby i początek jej biegu. Natomiast interpretacja kolejnych przepisów tego artykułu w odniesieniu do przestępstw skarbowych musi już uwzględniać specyfikę prawa karnego skarbowego. W razie warunkowego

[13] Zob. Z. Siwik, *„Odpowiednie" stosowanie przepisów kodeksu karnego w prawie karnym skarbowym*, „Przegląd Prawa i Administracji" 1987, t. XXIII, s. 104 i nast.; uchwała SN z dnia 23 maja 2006 r., sygn. I KZP 6/06, OSNKW 2006, z. 6, poz. 56.

[14] Obejmuje ona między innymi przestępstwo skarbowe stypizowane w art. 62 § 2 k.k.s., jeżeli kwota podatku wynikająca z faktury albo suma kwot podatku wynikających z faktur jest dużej wartości.

umorzenia postępowania karnego w sprawie o przestępstwo skarbowe niemożliwe jest orzeczenie względem oskarżonego świadczenia pieniężnego lub zakazu prowadzenia pojazdów mechanicznych[15], obowiązku naprawienia szkody, zadośćuczynienia za krzywdę lub nawiązki, a także nałożenie obowiązku probacyjnego dotyczącego relacji względem pokrzywdzonego[16]. Z odpowiednią modyfikacją należy stosować przepisy art. 68 k.k. traktujące o podjęciu postępowania karnego, uwzględniając samodzielną regulację kodeksu karnego skarbowego, obejmującą orzeczenie o obowiązku uiszczenia w całości w wyznaczonym terminie należności publicznoprawnej, jeżeli jej uszczuplenie nastąpiło w związku z popełnieniem przypisanego oskarżonemu przestępstwa skarbowego oraz dodatkową przesłankę podjęcia postępowania warunkowo umorzonego (art. 41 § 2 i 3 k.k.s.).

Przepisy procedury karnej dotyczące warunkowego umorzenia postępowania karnego znajdujące się w kodeksie postępowania karnego mają odpowiednie zastosowanie w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe. Przy tym podkreślić należy, że w tym postępowaniu nie stosuje się przepisów dotyczących pokrzywdzonego i mediacji (art. 113 § 2 pkt 1 k.k.s.), które w istotnej mierze wpływają na model procedowania w przedmiocie warunkowego umorzenia postępowania karnego (w sprawach o przestępstwa), uwzględniający możliwość wpływu pokrzywdzonego na ostateczną treść rozstrzygnięcia sądu, zwłaszcza w toku posiedzenia wyrokowego[17]. Pośród przepisów procesowych o warunkowym umorzeniu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe mowa jedynie w przepisach art. 155 § 3–4 k.k.s., regulujących sporządzanie i kierowanie do sądu między innymi wniosku o jego zastosowanie. Odpowiednie zastosowanie przepisów kodeksu postępowania karnego do postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe skutkuje recypowaniem przepisów proceduralnych umożliwiających orzeczenie o tym środku karnym wyłącznie wyrokiem sądu wydanym na posiedzeniu, na rozprawie głównej lub na rozprawie w postępowaniu

[15] Tak Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 23 maja 2006 r., sygn. I KZP 6/06, OSNKW 2006, z. 6, poz. 56. Inaczej: Sąd Apelacyjny we Wrocławiu w postanowieniu z dnia 16 maja 2002 r., sygn. II AKo 245/02, Legalis oraz Sąd Okręgowy w Piotrkowie Trybunalskim w wyroku z dnia 15 grudnia 2020 r., sygn. IV Ka 648/20, Legalis.

[16] W prawie karnym skarbowym nie wyróżnia się bowiem pokrzywdzonego w tradycyjnym, klasycznym tego słowa rozumieniu, a przepisów proceduralnych o pokrzywdzonym i mediacji, zawartych w kodeksie postępowania karnego, w ogóle się nie stosuje (art. 113 § 2 pkt 1 k.k.s.).

[17] Zob. art. 341 § 3 i 4 k.p.k. oraz art. 414 § 5 k.p.k.

odwoławczym – również w następstwie wniesienia apelacji od wyroku sądu pierwszej instancji, uniewinniającego lub umarzającego postępowanie[18]. W wyroku warunkowo umarzającym postępowanie karne w sprawie o przestępstwo skarbowe sąd powinien między innymi dokładnie określić czyn przypisany oskarżonemu, jego kwalifikację prawną oraz oznaczyć okres próby[19].

W sprawach dotyczących wykonania wyroku warunkowo umarzającego postępowanie karne względem sprawcy przestępstwa skarbowego z odpowiednimi modyfikacjami stosuje się również przepisy kodeksu karnego wykonawczego, związane z wykonywaniem tego rodzaju wyroku, w szczególności pomieszczone w art. 177 k.k.w. Samodzielna regulacja kodeksu karnego skarbowego w tym zakresie dotyczy jedynie orzeczonego obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej – sąd nie może w okresie próby ustanawiać, rozszerzać lub zmieniać tego obowiązku ani od jego wykonania oskarżonego zwolnić[20]. Godzi się zauważyć, że w razie warunkowego umorzenia postępowania karnego względem sprawcy przestępstwa skarbowego w przypadku orzeczenia dozoru będzie on sprowadzał się głównie do czynności kontrolnych, natomiast w razie jego nieorzeczenia sąd ograniczy się w głównej mierze do kontrolowania niekaralności sprawcy przestępstwa skarbowego i pozyskiwania informacji o wykonaniu przez niego obowiązków orzeczonych w wyroku[21].

Niewłaściwy przebieg próby skutkować może podjęciem postępowania warunkowo umorzonego. W zakresie procedowania w tym przedmiocie odpowiednie zastosowanie znajdują również przepisy kodeksu postępowania karnego dotyczące podjęcia postępowania karnego, ujęte głównie w art. 549–551 k.p.k. Podjęcie postępowania warunkowo umorzonego następuje na podstawie postanowienia sądu. Skutkuje ono rozpoznaniem sprawy przed właściwym sądem, który nie jest związany zapadłym niegdyś wyrokiem warunkowo umarzającym postępowanie karne w tym znaczeniu, że nie musi przypisać oskarżonemu przestępstwa skarbowego, lecz – jeżeli dojdzie do przekonania, że zachodzą ku temu przesłanki – umorzyć postępowanie albo uniewinnić oskarżonego. W praktyce podjęcie postępowania warunkowo umorzonego skutkuje jednak najczęściej rozpoznaniem sprawy

[18] Zob. art. 341–342, 414, 454 § 1 k.p.k.

[19] Por. art. 342 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

[20] Art. 190 k.k.s.

[21] Zob. § 413–414 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 18 czerwca 2019 r. – Regulamin urzędowania sądów powszechnych (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2514 ze zm.).

na rozprawie głównej i wydaniem wyroku skazującego, co wynika stąd, że jedną z przesłanek warunkowego umorzenia postępowania karnego są niebudzące wątpliwości okoliczności czynu.

3. Warunkowe umorzenie postępowania karnego jako środek karny związany z poddaniem sprawcy próbie

W kodeksie karnym skarbowym warunkowe umorzenie postępowania karnego jest – obok warunkowego zawieszenia wykonania kary i warunkowego zwolnienia – środkiem karnym związanym z poddaniem sprawcy próbie, mającym zastosowanie wyłącznie do przestępstw skarbowych. Zakwalifikowanie środków probacyjnych w tym kodeksie do środków karnych znajduje usprawiedliwienie w technice legislacyjnej kodeksu karnego skarbowego oraz autonomii prawa karnego skarbowego[22]. Jakkolwiek na gruncie kodeksu karnego skarbowego na pierwszy plan wysuwa się degresywny cel warunkowego umorzenia postępowania karnego, to jednak bez wątpienia spełnia ono wszystkie warunki środka probacyjnego[23]:

1) stanowi reakcję na przestępstwo skarbowe przypisane oskarżonemu;
2) wymaga ustalenia przez sąd pozytywnej prognozy kryminologicznej;
3) koniecznym elementem orzeczenia o warunkowym umorzeniu postępowania karnego jest wyznaczenie próby, od której przebiegu uzależnione są skutki prawne;
4) ustawa przewiduje możliwość nałożenia na oskarżonego obowiązków, których wykonywanie w okresie próby może być monitorowane przez sąd;
5) ustawa przewiduje możliwość orzeczenia dozoru kuratora nad osobą poddaną próbie.

Przypisanie przestępstwa skarbowego oskarżonemu powoduje, że postępowanie karne z wykorzystaniem instytucji warunkowego umorzenia postępowania karnego może zakończyć się tylko wyrokiem sądu. Wyrok ten nie jest skazującym i nie skutkuje ujęciem oskarżonego w kartotece skazanych za przestępstwo skarbowe pomimo przypisania mu tego czynu zabronionego. To może mieć w konkretnym przypadku nieocenione znaczenie dla oskarżonego lub przedsiębiorcy, którego on reprezentuje, którego sprawy prowadzi

[22] Zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy karnej skarbowej, Sejm RP III kadencji, druk nr 158, s. 41–42.

[23] Por. B. Kunicka-Michalska, *Warunkowe umorzenie postępowania karnego*, [w:] *System Prawa Karnego. Tom 6. Kary i inne środki reakcji prawnokarnej*, red. M. Melezini, Warszawa 2016, s. 996.

lub z którym w inny sposób współpracuje. Wydanie wyroku warunkowo umarzającego postępowanie pociąga za sobą rezygnację ze skazywania i karania sprawcy przestępstwa skarbowego i prowadzi do definitywnego umorzenia danego postępowania, jeżeli w okresie ustalonej dla niego próby nie dał swym zachowaniem podstaw do podjęcia przeciwko niemu postępowania karnego[24]. Dopiero w razie niepomyślnego przebiegu okresu próby postępowanie może być podjęte, a sprawcy wymierzona kara za popełnione przestępstwo skarbowe[25]. Jednakże jak w przypadku innych środków służących degresji karania, tak i w przypadku warunkowego umorzenia postępowania karnego ustawodawca przewidział „coś w zamian" za dobrodziejstwo niekaralności: nałożenie na oskarżonego obowiązku uiszczenia w określonym terminie wymagalnej należności publicznoprawnej, jeżeli jej uszczuplenie wiązało się z popełnieniem przestępstwa skarbowego (obligatoryjne), a także obowiązków w okresie próby lub poddania się dozorowi (fakultatywne).

Uiszczenie wymagalnej należności publicznoprawnej uszczuplonej w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego odgrywa z punktu widzenia warunkowego umorzenia postępowania karnego dwojaką rolę. Z jednej strony może utorować drogę ku zastosowaniu wymienionego środka probacyjnego pomimo ziszczenia się negatywnej przesłanki z art. 41 § 2 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s.[26] Z drugiej – w przypadku, w którym nie ma dużej wartości, a należność nie została uiszczona w dacie orzekania – sąd jest zobligowany nałożyć na oskarżonego w wyroku warunkowo umarzającym postępowanie karne obowiązek jej uiszczenia w całości w określonym terminie. Wówczas sąd orzeka o tym obowiązku bez względu na to, czy oskarżony jest podatnikiem, płatnikiem lub inkasentem, na którym w myśl prawa podatkowego ciąży zaległość z tytułu niezapłaconego lub niewpłaconego

[24] Por. uchwałę SN z dnia 29 stycznia 1971 r., sygn. VI KZP 26/69, OSNKW 1971, z. 3, poz. 33.

[25] Choć i to nie jest pewne, gdyż po podjęciu postępowania karnego sąd nie jest związany przypisaniem przestępstwa skarbowego w poprzednio wydanym wyroku i gdyby doszedł do przekonania, że oskarżony nie popełnił zarzucanego mu przestępstwa skarbowego lub zachodzą przesłanki do umorzenia postępowania karnego, wyda wyrok uniewinniający albo umarzający postępowanie.

[26] Wymagalna należność musi być w całości uiszczona przed zamknięciem przewodu sądowego w pierwszej instancji – art. 37 § 2 k.k.s. w zw. z art. 41 § 1 k.k.s.

podatku[27] i zasadniczo bez względu na stan majątku oskarżonego[28]. Uchylanie się od wykonania nałożonego przez sąd obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej może być przyczyną podjęcia warunkowo umorzonego postępowania karnego.

Jeżeli z popełnieniem przestępstwa skarbowego nie wiązało się uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wiązało się, ale w dacie wyrokowania została ona w całości uiszczona, sąd ma niewiele możliwości ujęcia w wyroku warunkowo umarzającym postępowanie karne rozstrzygnięcia zawierającego dolegliwość zmierzającą do tego, aby oskarżony rzeczywiście odczuł fakt przypisania przestępstwa skarbowego[29], a przy tym umożliwiającego optymalne kontrolowanie próby[30]. Naturalnie w okresie próby sprawca przestępstwa ma – ogólnie rzecz ujmując – obowiązek zgodnego z prawem zachowania się. Jednakże minimalny zakres możliwych do zastosowania obowiązków probacyjnych powoduje, że sąd może orzec względem

[27] Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 1 marca 2022 r., sygn. II FSK 1625/19, LEX z glosą S. Kowalskiego, *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 marca 2022 r., II FSK 1625/19*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego" 2024, nr 1, s. 38–44. Podkreślić należy, że kwestia dopuszczalności takiego orzeczenia względem oskarżonego niebędącego zarazem podatnikiem lub płatnikiem jest zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie nader kontrowersyjna (na ten temat zob. m.in. publikacje wymienione we wprowadzeniu do tej glosy). Zob. też inne orzeczenia, w których sądy orzekały obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej względem innej osoby niż podatnik lub płatnik: postanowienie SN z dnia 22 maja 2024 r., sygn. V KK 144/24, LEX; wyrok SO w Częstochowie z dnia 17 lutego 2023 r., sygn. VII Ka 20/23, Lex; wyrok SO w Poznaniu z dnia 31 marca 2021 r., sygn. IV Ka 249/21, LEX oraz wyrok SO Warszawa-Praga w Warszawie z dnia 27 kwietnia 2022 r., sygn. VI Ka 379/21, LEX. Przeciwne zapatrywania wyrażono zaś w wyroku SN z dnia 25 lutego 2022 r., sygn. V KK 584/21, LEX.

[28] Zob. jednak art. 14 k.k.s., zgodnie z którym, jeżeli sąd określa obowiązek, sposób lub termin uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej, to powinien wziąć pod uwagę w szczególności sytuację majątkową sprawcy oraz wysokość uszczuplonej należności publicznoprawnej. Godzi się zauważyć, że obowiązku raz ustalonego w wyroku warunkowo umarzającym postępowanie karne nie można w postępowaniu wykonawczym rozszerzać lub zmieniać (art. 190 k.k.s.).

[29] W odniesieniu do warunkowego umorzenia postępowania karnego na gruncie kodeksu karnego taką „namiastkę" kary grzywny stanowi niewątpliwie świadczenie pieniężne, po które sądy sięgają zwłaszcza wtedy, gdy zastosowaniu środka probacyjnego nie towarzyszy żaden inny obowiązek z art. 67 § 3 k.k. lub stopień społecznej szkodliwości, lub winy jest blisko granicy czyniącej go już znacznym, a więc wykluczającym sięganie do tej instytucji prawnej.

[30] Właściwego, czyli założonego w dacie wyrokowania o warunkowym umorzeniu postępowania karnego.

oskarżonego co najwyżej obowiązek informowania sądu lub kuratora o przebiegu próby[31]. Zupełnie wyjątkowo, jeżeli znajduje to usprawiedliwienie w okolicznościach przypisanego przestępstwa skarbowego, możliwe jest zobowiązanie oskarżonego do powstrzymania się od nadużywania alkoholu, używania innych środków odurzających, poddania się terapii uzależnień lub terapii, ewentualnie powstrzymania się od kontaktowania z innymi osobami w określony sposób lub zbliżania do nich[32]. Ograniczone możliwości sądu w tym zakresie nie ułatwiają stosowania w praktyce warunkowego umorzenia postępowania karnego, którą to instytucję sądy traktują niekiedy – poniekąd słusznie – jako swego rodzaju „ogniwo pośrednie" pomiędzy umorzeniem postępowania z uwagi na znikomy stopień społecznej szkodliwości a skazaniem oskarżonego za przypisany mu czyn zabroniony[33].

Warto podkreślić, że ustawodawca nie przewiduje ani możliwości negocjowania oskarżonego z oskarżycielem publicznym w sprawie wystąpienia z wnioskiem o warunkowe umorzenie postępowania karnego lub zgody na takowe w razie wyznaczenia przez sąd z urzędu posiedzenia w tym przedmiocie, ani możliwości negocjowania warunków treści wyroku warunkowo umarzającego postępowanie karne, w tym zwłaszcza w zakresie rozstrzygnięcia o obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej. Oczywiście tego rodzaju porozumienia pomiędzy oskarżycielem publicznym a oskarżonym (lub raczej jego obrońcą) nie są wykluczone, jednakże mają charakter pozaprocesowy. W praktyce mogą stanowić niewiążącą sugestię dla sądu co do stanowiska stron w przedmiocie perspektywy zakończenia postępowania karnego takim wyrokiem w danej instancji.

[31] Art. 72 § 1 pkt 1 k.k. w zw. z art. 67 § 3 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. W istocie – w obliczu tzw. dozoru uproszczonego – orzekanie tego obowiązku jest najczęściej zwyczajnie zbędne i nie przynosi żadnego efektu.

[32] Zob. S. Kowalski, *Środki probacyjne w kodeksie karnym skarbowym po nowelizacji kodeksu karnego*, „Probacja" 2015, nr 3, s. 54; J. Michalski, *Komentarz do Kodeksu karnego skarbowego. Tytuł I. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, Warszawa 2000, s. 95–96. Inaczej SN w uzasadnieniu do uchwały z dnia 23 maja 2006 r., sygn. I KZP 6/06, OSNKW 2006, z. 6, poz. 56 oraz G. Łabuda, T. Razowski, *Glosa do postanowienia Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 16 maja 2002 r., sygn. II AKo 245/02*, „Prokuratura i Prawo" 2003, nr 3, s. 111.

[33] Por. postanowienie SN z dnia 9 października 2008 r., WZ 61/08, Legalis, a także wyrok SO w Świdnicy z dnia 19 stycznia 2022 r., sygn. IV Ka 873/21, niepubl.

4. Warunkowe umorzenie postępowania karnego a niektóre inne środki ustawowej degresji karania

W prawie karnym skarbowym warunkowe umorzenie postępowania karnego tradycyjnie zalicza się do środków ustawowej degresji karania obok dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, odstąpienia od wymierzenia kary czy nadzwyczajnego złagodzenia kary[34]. W wyniku jego zastosowania oskarżonemu nie zostaje orzeczona kara w granicach ustawowego zagrożenia przewidzianego za przypisane przestępstwo skarbowe, a nawet więcej – w ogóle nie zostaje orzeczona kara. Podobnie jest w razie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności oraz odstąpienia od wymierzenia kary – instytucji zaniechania ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego zlokalizowanych w rozdziale 2 kodeksu karnego skarbowego. Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności i odstąpienie od wymierzenia kary to instytucje, które istotnie różnią się od warunkowego umorzenia postępowania karnego.

Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności to środek karny orzekany wyrokiem sądu[35], którego zastosowanie prowadzi wprawdzie do stwierdzenia, że doszło do popełnienia przestępstwa skarbowego[36], ale wyrok nie podlega wpisowi do rejestru karnego[37]. Ten środek karny może mieć zastosowanie nie tylko do przestępstw skarbowych, lecz także do wykroczeń skarbowych, jeżeli wina sprawcy i okoliczności popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego nie budzą wątpliwości, a jednocześnie[38]:

1) sprawca uiścił kwotę odpowiadającą co najmniej najniższej karze grzywny grożącej za dany czyn zabroniony;
2) sprawca wyraził zgodę na przepadek przedmiotów co najmniej w takim zakresie, w jakim ten przepadek jest obowiązkowy, a w razie niemożności złożenia tych przedmiotów – uiścił ich równowartość pieniężną;

[34] Zob. Z. Siwik, *Systematyczny*…, s. 148–149.

[35] Art. 22 § 2 pkt 1 k.k.s., art. 47 § 2 pkt 1 k.k.s., art. 148 § 5 k.k.s.

[36] Art. 17 § 1 k.k.s. Jak trafnie wskazał T. Grzegorczyk, uprawomocnienie się wyroku zezwalającego na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności skutkuje przełamaniem zasady domniemania niewinności – T. Grzegorczyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 157.

[37] Art. 18 § 2 k.k.s. Zob. również: J. Raglewska, J. Raglewski, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe a ustawowy wymóg braku skazania za ten rodzaj czynu zabronionego*, „Prokuratura i Prawo" 2015, nr 7–8, s. 180–184.

[38] Art. 17 § 2 k.k.s.

3) została w całości uiszczona wymagalna należność publicznoprawna, jeżeli w związku z przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym nastąpiło uszczuplenie tej należności;
4) została uiszczona co najmniej zryczałtowana równowartość kosztów postępowania.

Wszystkie te przesłanki muszą być spełnione w dacie wyrokowania, a wskazane należności uiszczone, zanim sąd wyda wyrok zezwalający na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności[39]. Co więcej, zastosowanie tego środka karnego do przestępstw skarbowych jest znacznie ograniczone, gdyż dobrowolne poddanie się odpowiedzialności jest wykluczone, jeżeli[40]:
1) przestępstwo skarbowe jest zagrożone karą ograniczenia wolności albo karą pozbawienia wolności;
2) przestępstwo skarbowe zagrożone karą grzywny popełniono w warunkach określonych w art. 37 § 1 k.k.s. lub art. 38 § 2 k.k.s., a więc uzasadniających nadzwyczajne obostrzenie kary lub
3) zgłoszono interwencję co do przedmiotu podlegającego przepadkowi, chyba że zostanie ona cofnięta przez interwenienta do czasu wniesienia aktu oskarżenia do sądu.

Warto dostrzec, że okoliczności wymienione w punktach pierwszym i trzecim nie wykluczają stosowania warunkowego umorzenia postępowania karnego. Oczywiście zastosowanie tego środka probacyjnego jest uzależnione od pozytywnej prognozy kryminologicznej i niekaralności oskarżonego za umyślne przestępstwo skarbowe, a negatywną przesłanką jego stosowania również jest popełnienie przestępstwa skarbowego w warunkach uzasadniających nadzwyczajne obostrzenie kary, jednakże w tym ostatnim przypadku ustawodawca przewiduje możliwość odstąpienia od tej reguły. Warunkowe umorzenie postępowania karnego jest bowiem możliwe pomimo popełnienia umyślnie przestępstwa skarbowego, powodującego uszczuplenie należności publicznoprawnej dużej wartości albo takiego, którego wartość przedmiotu czynu zabronionego jest duża, lub popełnienia przestępstw skarbowych ciągiem, jeżeli w związku z przestępstwem skarbowym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, a wymagalna należność została w całości uiszczona przed zamknięciem przewodu sądowego w pierwszej

[39] A nawet wcześniej, jeżeli wziąć pod uwagę treść art. 146 k.k.s., określającego warunki, od spełnienia których finansowy organ postępowania przygotowawczego może uzależnić wystąpienie z wnioskiem do sądu o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności.

[40] Art. 17 § 2 k.k.s.

instancji – niekoniecznie przez oskarżonego[41]. Warunkowe umorzenie postępowania karnego możliwe jest nawet wówczas, gdy oskarżony popełnił przestępstwo skarbowe, działając w zorganizowanej grupie albo w związku mającym na celu popełnienie przestępstwa skarbowego, jeżeli odstąpił od udziału w takiej grupie lub związku i ujawniając przed organem ścigania istotne okoliczności zamierzonego przestępstwa skarbowego, zapobiegł jego popełnieniu[42]. Od sprawcy składającego wniosek o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności nie wymaga się natomiast ani pozytywnej prognozy kryminologicznej, ani uprzedniej niekaralności za umyślne przestępstwo skarbowe[43]. Wyrok zezwalający na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności definitywnie kończy postępowanie karne skarbowe w danej sprawie. Podkreślić należy, że jest on wydawany w następstwie porozumienia pomiędzy sprawcą a finansowym organem postępowania przygotowawczego, realizowanego w ramach swoistego odstępstwa od klasycznego postępowania karnego[44]. W orzecznictwie wyrażono słuszny pogląd, że uniemożliwienie wykorzystania instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności w postępowaniu przygotowawczym stanowi podstawę zwrotu sprawy w celu uzupełnienia dochodzenia[45].

Niewątpliwą zaletą dobrowolnego poddania się odpowiedzialności z punktu widzenia interesów Skarbu Państwa jest to, że sprawca przestępstwa skarbowego musi uiścić w całości wymagalną należność publicznoprawną, jeżeli w związku z przestępstwem skarbowym nastąpiło uszczuplenie tej należności, a ponadto uiścić kwotę odpowiadającą co najmniej najniższej karze grzywny grożącej za dany czyn zabroniony oraz co najmniej zryczałtowaną równowartość kosztów postępowania[46]. Takim wymaganiom mogą

[41] Art. 37 § 2 k.k.s. w zw. z art. 41 § 1 k.k.s.

[42] Art. 37 § 3 k.k.s. w zw. z art. 41 § 1 k.k.s.

[43] W praktyce ta instytucja ma odniesienie do czynów, które nie charakteryzują się znacznym stopniem społecznej szkodliwości czynu lub winy.

[44] Szerzej zob. G. Skowronek, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności jako instytucja konsensualnego zakończenia sprawy*, „Forum Polityki Kryminalnej" 2022, nr 1(3), s. 10–12. Zob. jednak trafne uwagi T. Razowskiego w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 1234–1236.

[45] Zob. uchwałę SN z dnia 25 października 2000 r., sygn. I KZP 24/00, OSNKW 2000, z. 11–12, poz. 96.

[46] Art. 17 § 1 k.k.s. Ponadto przesłanką stosowania dobrowolnego poddania się odpowiedzialności jest wyrażenie zgody na przepadek przedmiotów co najmniej w takim zakresie, w jakim ten przepadek jest obowiązkowy, a w razie niemożności złożenia tych przedmiotów – uiszczenie ich równowartości pieniężnej; przepisy art. 16 § 2 zd. 3 oraz art. 31 § 3 pkt 2 stosuje się odpowiednio.

jednak nie sprostać osoby ubogie, w tym też te, których status majątkowy został wykorzystany przez osoby majętne do współudziału w popełnieniu przestępstwa skarbowego. Z pewnością również osoba mogąca sprostać wymaganiom stawianym sprawcy przestępstwa skarbowego ubiegającego się o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, godząca się na uiszczenie kwoty odpowiadającej co najmniej najniższej karze grzywny grożącej za dany czyn zabroniony oraz zryczałtowanej równowartości kosztów postępowania może być przeciwna uiszczeniu wymagalnej należności publicznoprawnej, o której mowa w art. 17 § 1 pkt 1 k.k.s., jeżeli to nie ona jest podatnikiem, płatnikiem lub inkasentem, którego działalność wiązała się z popełnieniem tego przestępstwa skarbowego. Ów opór może być w pewnym stopniu usprawiedliwiony – jeżeli dłużnik dysponuje środkami na zapłatę lub wpłatę podatku lub gdy oprócz oskarżonego są jeszcze inne osoby, których działalność w równym lub większym jeszcze stopniu przyczyniła się do uszczuplenia wymagalnej należności publicznoprawnej. Bez względu na przyczynę nieuiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej[47] niewypełnienie obowiązku wskazanego w art. 17 § 1 pkt 1 k.k.s. może *in concreto* uniemożliwić sprawcy przestępstwa skarbowego skorzystanie z instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności.

W kontekście braku możliwości zobligowania oskarżonego w wyroku warunkowo umarzającym postępowanie karne do uiszczenia kwoty stanowiącej „namiastkę" kary za przypisany czyn zauważyć należy, że sprawca przestępstwa skarbowego, któremu udzielono zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, zawsze ponosi finansowe konsekwencje tego czynu – musi zapłacić ustaloną z finansowym organem postępowania sumę pieniężną, stanowiącą kwotę uiszczaną tytułem kary grzywny. Nie jest to rzecz jasna kara, o której mowa w art. 22 § 1 pkt 1 k.k.s., ale sankcyjny charakter dokonanej wpłaty nie może budzić wątpliwości. Tymczasem godząc się na wystąpienie z wnioskiem o warunkowe umorzenie postępowania karnego, finansowy organ postępowania przygotowawczego powinien liczyć się z tym, że oskarżony takiej dolegliwości nie poniesie.

Innego rodzaju instytucją jest odstąpienie od wymierzenia kary, uregulowane w przepisach art. 19 k.k.s., przy czym podstawy prawne zastosowania tej instytucji można odnaleźć również w innych przepisach zarówno

[47] Z treści art. 143 § 1 k.k.s. wynika, że należność publicznoprawna tytułem kary grzywny i zryczałtowane koszty postępowania muszą być uiszczone najpóźniej z chwilą złożenia finansowemu organowi postępowania przygotowawczego wniosku przez sprawcę przestępstwa skarbowego o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności.

części ogólnej[48], jak i części szczególnej I tytułu kodeksu karnego skarbowego[49]. Instytucja ta ma zastosowanie do przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. Odstąpienie od wymierzenia kary za przestępstwo skarbowe jest możliwe w wypadkach wskazanych w kodeksie lub w razie łącznego spełnienia następujących przesłanek[50]:

1) przypisane sprawcy przestępstwo skarbowe jest zagrożone karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą 3 lat lub karą łagodniejszą;
2) stopień społecznej szkodliwości czynu nie jest znaczny;
3) nie zachodzą przesłanki do nadzwyczajnego obostrzenia kary, przy czym stosuje się regulację z art. 37 § 2 i 3 k.k.s., umożliwiającą zastosowanie tej instytucji tak jak w odniesieniu do negatywnej przesłanki warunkowego umorzenia postępowania karnego.

Jeżeli jednak w związku z przestępstwem skarbowym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, sąd może odstąpić od wymierzenia kary tylko wówczas, gdy ta należność została w całości uiszczona przed wydaniem wyroku. Co więcej, wyrok sądu uwzględniający odstąpienie od wymierzenia kary jest wyrokiem skazującym, podlega wpisowi do rejestru karnego, a skazanie takim wyrokiem ulega zatarciu z upływem roku od wydania prawomocnego wyroku[51]. Odstąpienie od wymierzenia kary jest zatem instytucją idącą najdalej w kierunku złagodzenia kary, cechującą się większym dobrodziejstwem niż nadzwyczajne złagodzenie kary[52]. Sprawca przestępstwa skarbowego, względem którego sąd odstąpił od wymierzenia kary, jest jednak skazanym w świetle polskiego prawa, a wyrok wydany przeciwko oskarżonemu – wyrokiem skazującym.

5. Warunkowe umorzenie postępowania karnego a definitywne umorzenie postępowania

W razie warunkowego umorzenia postępowania karnego z pomyślnym upływem okresu próby dochodzi do definitywnego umorzenia postępowania. Skutek ten zbliża instytucję warunkowego umorzenia postępowania

[48] Zob. art. 10 § 5, art. 11 § 2 i 3, art. 20 § 3, art. 21 § 1 pkt 2 k.k.s.

[49] Zob. art. 57 § 2 oraz art. 77 § 4 i 5 k.k.s.

[50] Przesłanki odstąpienia od wymierzenia kary za wykroczenie skarbowe zostały określone w art. 19 § 1 pkt 2 k.k.s.

[51] Art. 107 § 5 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.

[52] M. Bojarski w: M. Bojarski, A. Płońska, Z. Świda, *Podstawy materialnego i procesowego prawa o wykroczeniach*, Wrocław 2012, s. 113.

karnego do instytucji opartych na klauzuli niepodlegania karze: czynnego żalu czy korekty deklaracji podatkowej[53]. Jest to jednakże podobieństwo jedynie pozorne, gdyż instytucje te, ujęte w rozdziale 2 kodeksu karnego skarbowego, mają zgoła inny charakter. Ze względów kryminalnopolitycznych ustawodawca decyduje się wprowadzić w tych wypadkach negatywną przesłankę procesową[54]. Nie tylko zatem gwarantuje niekaralność, zwolnienie od przypisania przestępstwa skarbowego i jakiejkolwiek formy represji, lecz i zaniechanie prowadzenia postępowania karnego skarbowego przeciwko osobie, która spełniła wymagania określone w art. 16 lub 16a k.k.s.[55] W wypadku gdy ustawa stanowi, że sprawca nie podlega karze, obowiązkiem organu postępowania karnego jest odmówić wszczęcia postępowania, a wszczęte umorzyć[56]. Z chwilą, gdy organ postępowania ujawni okoliczność uzasadniającą twierdzenie, że sprawca nie podlega karze, zachodzi ujemna przesłanka procesowa, a zatem postępowanie karne skarbowe nie może się toczyć. Tak samo jest w przypadku innych ustawowo określonych okoliczności uzasadniających odmowę wszczęcia lub umorzenie postępowania. Skutek taki w odniesieniu do warunkowego umorzenia postępowania karnego występuje natomiast dopiero w związku z pomyślnym ukończeniem próby, a swego rodzaju gwarancję, że postępowania karnego nie można już podjąć, oskarżony uzyskuje z upływem sześciu miesięcy od zakończenia próby. Wtedy bowiem podjęcie postępowania warunkowego jest już niemożliwe.

Wyznaczenie okresu próby w wyroku warunkowo umarzającym postępowanie karne jest obowiązkiem sądu[57] immanentnie związanym z pozytywną prognozą kryminologiczną, sprowadzającą się do przekonania, że oskarżony – pomimo niewydania wyroku skazującego – będzie przestrzegał przepisów prawa i wykona ciążące na nim w okresie próby obowiązki. Odpowiedź na pytanie, czy ta prognoza, istniejąca w chwili wyrokowania, była trafna, ma dać zachowanie oskarżonego w okresie próby. W tym czasie

[53] Art. 16–16a k.k.s.

[54] Zob. np. H. Skwarczyński, *Czynny żal w prawie karnym skarbowym*, „Monitor Podatkowy" 2006, nr 2, s. 22–23.

[55] Instytucję uregulowaną w art. 16b k.k.s. pomijam milczeniem, gdyż w mojej ocenie przepis ten jest najzupełniej zbędny i w praktyce nie ma zastosowania.

[56] Art. 17 § 1 pkt 4 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

[57] Okres próby od roku do 3 lat (art. 67 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.) sąd wyznacza w jednym z rozstrzygnięć zawartych w części dyspozytywnej wyroku warunkowo umarzającego postępowanie karne (art. 342 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.).

podlega ono kontroli sądu, ewentualnie – dodatkowo – dozorowi kuratora[58]. Granice czasowe tej kontroli wyznaczają: data uprawomocnienia się wyroku warunkowo umarzającego postępowanie karne oraz dzień, w którym upływa okres próby – liczony od tej daty. Jeżeli w tym okresie sąd pozyska informację, że zachowanie oskarżonego nie odpowiada założonemu w chwili warunkowego umorzenia postępowania karnego, może albo odpowiednio zareagować w ramach wykonywania zapadłego orzeczenia, albo skierować sprawę na posiedzenie w przedmiocie podjęcia postępowania warunkowo umorzonego[59]. Naturalnie takie posiedzenie może być wyznaczone także po upływie okresu próby, zwłaszcza gdy zachowanie oskarżonego dające podstawy do jego wyznaczenia miało miejsce pod koniec tego okresu. Decyzja procesowa w przedmiocie podjęcia postępowania warunkowo umorzonego zapada w formie postanowienia, które jest zaskarżalne[60]. Postępowanie może być podjęte nie później niż 6 miesięcy, licząc od dnia zakończenia okresu próby[61], przy czym podjęcie postępowania następuje z chwilą uprawomocnienia się postanowienia sądu[62]. Z upływem tego terminu dochodzi bowiem co do zasady do pełnej rehabilitacji sprawcy, odżywa domniemanie niewinności, a były oskarżony może uchodzić za osobę, która przestępstwa skarbowego nigdy nie popełniła[63]. Niedopuszczalne jest także ponowne pociągnięcie go do odpowiedzialności karnej za to przestępstwo skarbowe[64].

W praktyce niewątpliwie najistotniejsze znaczenie dla kwestii podjęcia warunkowo umorzonego postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe mogą mieć: skazanie wyrokiem w okresie próby oraz nieuiszczenie należności publicznoprawnej w określonym w wyroku terminie. Prawomocne

[58] *De lege lata* kontrola okresu próby przez sąd następuje na skutek czynności podejmowanych z urzędu w postępowaniu wykonawczym, natomiast nałożenie dozoru kuratora sądowego lub osoby godnej zaufania, stowarzyszenia, instytucji albo organizacji społecznej, o których mowa w art. 67 § 2 k.k., następuje w odpowiednim rozstrzygnięciu sądu, zawartym w części dyspozytywnej wyroku warunkowo umarzającego postępowanie karne. Nałożenie dozoru jest fakultatywne. W okresie próby sąd może oddać oskarżonego pod dozór albo od dozoru zwolnić (art. 74 § 2 k.k. w zw. z art. 67 § 4 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.).

[59] W myśl art. 549 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. skierowanie sprawy na posiedzenie w przedmiocie podjęcia postępowania karnego może nastąpić nie tylko z urzędu, lecz także na wniosek oskarżyciela publicznego lub sądowego kuratora zawodowego.

[60] Art. 550 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

[61] Art. 68 § 4 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.

[62] Por. wyrok SN z dnia 10 czerwca 2020 r., sygn. II KK 158/19, LEX.

[63] Postanowienie SN z dnia 26 lipca 2023 r., sygn. V KK 235/23, LEX.

[64] Por. postanowienie SN z dnia 29 października 2020 r., sygn. IV KK 262/19, LEX.

skazanie oskarżonego za umyślne przestępstwo skarbowe popełnione w okresie próby stanowi przesłankę obligatoryjnego podjęcia warunkowo umorzonego postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe[65]. Natomiast skazanie za inne przestępstwo skarbowe lub za przestępstwo popełnione w okresie próby może stanowić podstawę fakultatywnego podjęcia postępowania, gdyż dopuszczenie się tego rodzaju czynów z zasady stanowi rażące naruszenie porządku prawnego. I w tych przypadkach chodziłoby jednak o skazania prawomocne za czyny popełnione w okresie próby. Jeżeli skazanie za przestępstwo skarbowe lub przestępstwo uprawomocni się po szóstym miesiącu, licząc od dnia ukończenia próby, podjęcie postępowania warunkowo umorzonego będzie już niemożliwe. Warto jednak pamiętać, że podjęcie postępowania jest możliwe nie tylko w razie skazania za przestępstwo skarbowe lub przestępstwo, lecz także w razie innego rodzaju rażącego naruszania przez sprawcę porządku prawnego w okresie próby[66]. Natomiast nieuiszczenie w określonym w wyroku terminie należności publicznoprawnej może stanowić podstawę podjęcia postępowania warunkowo umorzonego wtedy, gdy sprawca przestępstwa skarbowego uchyla się od wykonania nałożonego na niego obowiązku[67]. Aby podjąć postępowanie karne z tego powodu, konieczne jest jednak wykazanie, że sprawca przestępstwa skarbowego miał negatywny stosunek do wykonania obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej, wyrażający się w szczególności w tym, że mógł go wykonać lub spowodować jego wykonanie przez podatnika, płatnika lub inkasenta, a jednak zaniechał tego. Wykazanie takiej okoliczności nie oznacza jeszcze, że sąd podejmie postępowanie warunkowo umorzone. Ze względu na to, że przyczyna ta stanowi fakultatywną przesłankę podjęcia postępowania, sąd powinien ocenić, czy istotnie rozstrzygnięcie takie jest w danej sprawie celowe i czy nie zachodzą szczególne okoliczności usprawiedliwiające zaniechanie sprawcy[68].

[65] Art. 68 § 1 k.k.s. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.

[66] Por. postanowienie SA w Krakowie z 25 czerwca 2013 r., sygn. II AKzw 631/13, „Krakowskie Zeszyty Sądowe" 2013, nr 7–8, poz. 43.

[67] Art. 41 § 3 k.k.s.

[68] Taką okoliczność stanowi – moim zdaniem – zaniechanie podejmowania jakichkolwiek czynności względem dłużnika przez organ wykonujący ostateczną decyzję podatkową pomimo tego, że ów dłużnik dysponuje środkami pozwalającymi zaspokoić należności Skarbu Państwa.

6. Konkluzje

1. Warunkowe umorzenie postępowania karnego jest środkiem karnym związanym z poddaniem sprawcy próbie, nie zaś instytucją zaniechania ukarania sprawcy. Jednak skutki, jakie za sobą pociąga, a w szczególności zachowanie przez oskarżonego statusu osoby nieskazanej za przestępstwo skarbowe i definitywne umorzenie postępowania karnego w razie pozytywnego przebiegu próby oraz możliwość zastosowania do wszystkich przestępstw skarbowych, czynią ten środek karny wartościową alternatywą dla innych środków degresji karania: dobrowolnego poddania się odpowiedzialności i odstąpienia od wymierzenia kary.
2. Z perspektywy oskarżonego szczególnie istotne jest to, że w przypadku warunkowego umorzenia postępowania karnego ustawodawca nie wymaga uiszczenia przed dniem wyrokowania całości wymagalnej należności publicznoprawnej uszczuplonej przypisanym przestępstwem skarbowym i nie przewiduje obciążenia go w wyroku kwotą stanowiącą „namiastkę" kary. Nawet jeżeli sąd nałoży na oskarżonego w wyroku warunkowo umarzającym postępowanie karne obowiązek uiszczenia jej w wyznaczonym terminie, to niewykonanie tego obowiązku wtedy tylko może stanowić podstawę podjęcia postępowania warunkowo umorzonego, jeżeli zostanie wykazane, że sprawca uchylał się od wykonania tego obowiązku.
3. Zarówno dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, jak i odstąpienie od wymierzenia kary definitywnie rozstrzygają o odpowiedzialności karnej oskarżonego. Natomiast w razie warunkowego umorzenia postępowania karnego definitywne umorzenie postępowania następuje dopiero z upływem określonego w wyroku okresu próby.
4. Na pewno aktualne uregulowanie warunkowego umorzenia postępowania karnego w kodeksie karnym skarbowym nie jest optymalne. Zmian wymagają przede wszystkim przepisy dotyczące przesłanki negatywnej oraz obowiązków, jakie mogą być nałożone na oskarżonego w wyroku warunkowo umarzającym postępowanie karne.
5. Przesłanka negatywna warunkowego umorzenia postępowania karnego, określona w art. 41 § 1 k.k.s., wyklucza możliwość zastosowania tej instytucji w odniesieniu do sprawców przestępstw skarbowych popełnionych ciągiem, nawet w przypadku gdy chodzi o przestępstwa skarbowe o niewielkim stopniu karygodności, zagrożone jedynie karą grzywny. Jeżeli byłyby to przestępstwa skarbowe, w związku z którymi

nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, a wymagalna należność została w całości uiszczona przed zamknięciem przewodu sądowego w pierwszej instancji, warunkowe umorzenie postępowania karnego wyjątkowo jest możliwe. Jeżeli jednak byłyby to przestępstwa skarbowe, w związku z którymi w ogóle nie nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, warunkowe umorzenie postępowania karnego nie wchodzi w grę.

6. Niewłaściwie sformułowane zostały obowiązki probacyjne możliwe do nałożenia na oskarżonego w razie warunkowego umorzenia postępowania karnego w sprawie o przestępstwo skarbowe. Po pierwsze, możliwość czerpania z odpowiedniego zastosowania regulacji normatywnej zawartej w art. 67 § 3 k.k. jest nader ograniczona. Po drugie, nakładając na oskarżonego obowiązek uiszczenia uszczuplonej w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego należności publicznoprawnej, sąd nie ma możliwości ograniczenia zakresu tego obowiązku, np. ze względu na formę popełnienia przypisanego czynu zabronionego, współudział w jego popełnieniu innych osób czy możliwości finansowe dłużnika podatkowego (podatnika, płatnika, inkasenta, którym oskarżony *in concreto* nie jest). Po trzecie, pomimo zachowania statusu osoby nieskazanej za przestępstwo skarbowe w następstwie warunkowego umorzenia postępowania karnego, sąd nie ma możliwości nałożenia na oskarżonego obowiązku zapłaty określonej kwoty będącej realną dolegliwością wiążącą się z przypisaniem przestępstwa skarbowego, chociażby w minimalnej kwocie, np. w ramach obowiązku probacyjnego.

Bibliografia

Bojarski M., Płońska A., Świda Z., *Podstawy materialnego i procesowego prawa o wykroczeniach*, Wrocław 2012.

Grzegorczyk T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009.

Kardas P., Łabuda G., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017.

Kowalski S., *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 marca 2022 r., II FSK 1625/19*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego" 2024, nr 1.

Kowalski S., *Środki probacyjne w kodeksie karnym skarbowym po nowelizacji kodeksu karnego*, „Probacja" 2015, nr 3.

Kunicka-Michalska B., *Warunkowe umorzenie postępowania karnego*, [w:] *System prawa karnego. Tom 6. Kary i inne środki reakcji prawnokarnej*, red. M. Melezini, Warszawa 2016.

Łabuda G., Razowski T., *Glosa do postanowienia Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 16 maja 2002 r., sygn. II AKo 245/02*, „Prokuratura i Prawo" 2003, nr 3.

Michalski J., *Komentarz do Kodeksu karnego skarbowego. Tytuł I. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, Warszawa 2000.
Morawski L., *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002.
Nowacki J., *„Odpowiednie" stosowanie przepisów prawa*, „Państwo i Prawo" 1964, z. 3.
Opałek K., Wróblewski J., *Zagadnienia teorii prawa*, Warszawa 1969.
Raglewska J., Raglewski J., *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe a ustawowy wymóg braku skazania za ten rodzaj czynu zabronionego*, „Prokuratura i Prawo" 2015, nr 7–8.
Siwik Z., *„Odpowiednie" stosowanie przepisów kodeksu karnego w prawie karnym skarbowym*, „Przegląd Prawa i Administracji" 1987, t. XXIII.
Siwik Z., *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993.
Skowronek G., *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności jako instytucja konsensualnego zakończenia sprawy*, „Forum Polityki Kryminalnej" 2022, nr 1(3).
Skwarczyński H., *Czynny żal w prawie karnym skarbowym*, „Monitor Podatkowy" 2006, nr 2.