

KWARTALNIK
PRAWA PODATKOWEGO
4/2017





WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 4/2017

Rada Naukowa:

Hanna Litwińczuk

Jerzy Małecki

Wiesława Miemiec

Petr Mrkývka

Redakcja:

Włodzimierz Nykiel – Redaktor Naczelny

Michał Wilk – Z-ca Redaktora Naczelnego

Jarosław Neneman – Redaktor statystyczny

Magdalena Odejewska – Redaktor językowy
(język polski)

Aleksandra Barwaniec – Sekretarz Redakcji

Wydawca:

Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych
w Łodzi

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego



Redaktor inicjujący
Katarzyna Smyczek

Skład i łamanie
AGENT PR

Projekt okładki
Jakub Baraniak
Agencja Reklamowa efectoro.pl

© Copyright by Uniwersytet Łódzki – Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych
Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2017

Printed in Poland

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

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
Wydanie I. W.09327.19.0.C Cena zł 42,00 (w tym 5% VAT)
Ark. wyd. 8,0; ark. druk. 8,875

ISSN 1509-877X

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
90-131 Łódź, ul. Lindleya 8
www.wydawnictwo.uni.lodz.pl
e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl
tel. (42) 665 58 63

SPIS TREŚCI

Artykuły

Adam Nita Zdolność płatnicza podatnika jako kryterium sprawiedliwego opodatkowania	9
Stefan Babiarz Glosa do wyroków Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 kwietnia 2018 r. K 52/16 oraz z dnia 10 lipca 2000 r. SK 12/99	29
Mateusz Gogol Magazyn konsygnacyjny w Polsce.....	55
Jakub Jankowski Zakres ochrony podatników unikających opodatkowania w kontekście zasady <i>in dubio pro tributario</i> i zasad systemowych CIT	77
Aleksandra Tychmańska Problematyka podziału majątku polikwidacyjnego spółki z o.o. ze szczególnym uwzględnieniem zagadnienia wydania jego składników w formie rzeczowej w świetle prawa podatkowego	105
Anna Justyńska Skutki prawnopodatkowe wystąpienia wspólnika ze spółki osobowej niebędącej podatnikiem podatku dochodowego.....	123



Adam Nita*

ZDOLNOŚĆ PŁATNICZA PODATNIKA JAKO KRYTERIUM SPRAWIEDLIWEGO OPODATKOWANIA

Streszczenie. Konieczność dostosowania obciążenia podatkowego do zdolności płatniczej podatnika jest jedną z podstaw sprawiedliwego opodatkowania. Potwierdzeniem prawdziwości tej tezy są poglądy formułowane w nauce prawa podatkowego, a także treść przepisów Konstytucji RP oraz orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Upatrywanie w zdolności płatniczej podatnika granic sprawiedliwego opodatkowania zaś to konsekwencja tego, że podatek jest władczo nakładany przez państwo. Jednocześnie powinność ta ingeruje w prawo własności podatnika. Istotne jest więc stworzenie mechanizmu ochrony podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku przed niesprawiedliwym obciążeniem podatkowym. Autor prezentuje ewolucję w postrzeganiu sprawiedliwego opodatkowania, istotę zasady zdolności płatniczej oraz przejawy jej stosowania w obowiązującym prawie. Ponadto odnosi się on do problemu zasady zdolności płatniczej jako wyznacznika sprawiedliwego opodatkowania w podatkach pośrednich.

Słowa kluczowe: zdolność płatnicza, sprawiedliwość podatkowa.

1. WPROWADZENIE

Wymóg dostosowania obciążenia podatkowego do zdolności płatniczej podatnika jest jednym z filarów sprawiedliwego opodatkowania. Sformułowanie tego pryncypium jest zaś konsekwencją takiej, a nie innej istoty podatku oraz istniejącego modelu stosunku podatkowoprawnego.

* Profesor nauk prawnych, kierownik Zakładu Prawa Finansowego Uniwersytetu Jagiellońskiego, e-mail: adam.nita@uj.edu.pl

Nie ulega wątpliwości, że podatek, jako rodzaj daniny publicznej, jest legalnym sposobem ingerowania w prawo własności. W konsekwencji nałożenia podatku bowiem podatnik jest zobowiązany do uszczuplenia swojego dochodu, przychodu lub majątku świadczeniem na rzecz związku publicznego uprawnionego z tytułu tej daniny. Jednocześnie, stanowienie podatków jest wyłączną kompetencją państwa¹, a sam wymiar zobowiązania podatkowego dokonywany jest władczo i jednostronnie przez administrację państwa (rządową lub samorządową)². Wszystko to w państwie demokratycznym implikuje konieczność stworzenia mechanizmu ochrony podmiotu obowiązującego z tytułu podatku, zagrożonego jednostronnym (a nie opartym na porozumieniu z podatnikiem) nakładaniem podatku przez państwo oraz władczym wymiarem zobowiązania z tego tytułu. Dzieje się tak, ponieważ obydwie wymienione właściwości mogą skłaniać do pewnej dowolności, czy nawet arbitralności, zarówno w procesie stanowienia podatku, jak i w trakcie dokonywania jego wymiaru. Równocześnie nie ma alternatywy dla nakładania danin publicznych, bez względu na akceptację podmiotów nimi obciążanych, a także dla władczego ustalania czy określania zobowiązań z tego tytułu. **Taki model stosunku podatkowoprawnego jest warunkiem skuteczności prawa podatkowego, ponieważ – przez wzgląd na istotę podatku – trudno zakładać, że podmioty zobowiązane dobrowolnie będą przyjmowały tę powinność, negocjując jej zakres z państwem czy jednostką samorządu terytorialnego.**

Zabezpieczeniem interesów podatnika, jako słabszego niż organ podatkowy podmiotu stosunku podatkowoprawnego, niewątpliwie jest wymóg nakładania podatku w następstwie urzeczywistnienia przez podmiot podatkowy podatkowego stanu faktycznego opisanego w ustawie. Nie ma on wyłącznie postaci poglądu doktryny prawa podatkowego, ale zyskał również postać normy prawnej wyrażonej w art. 217 Konstytucji RP, a powtórzonej w art. 4 Ordynacji podatkowej³. Tym samym

¹ Por. art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483).

² Taki model stosunku podatkowoprawnego jest przesłanką skuteczności prawa podatkowego. Jak bowiem stwierdza R. Mastalski, nie mogłoby dojść do skutku świadczenie podatnika na rzecz państwa bez wzajemnego świadczenia. Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2018, s. 21.

³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz.U. z 2018 r., poz. 800).

każdy, kto urzeczywistnił zachowanie będące przedmiotem opodatkowania, objęty jest zakresem obowiązku podatkowego. Sam podatkowy stan faktyczny powinien zaś być definiowany w ustawie. W ten sposób ustawodawca niewątpliwie chroni podmiot obowiązany z tytułu podatku przed obciążaniem go powinnością publicznoprawną w imię doraźnych potrzeb państwa. Przedstawiony mechanizm nakładania podatku wyklucza również arbitralność działania administracji podatkowej, wiążąc ją koniecznością przestrzegania ustawy, w której kształtowana jest konstrukcja podatku.

Wymóg ustawowego nakładania podatków nie jest jedynym fundamentem sprawiedliwego opodatkowania. Spełnienie samego tego warunku nie chroni bowiem przed nierównym, czy nadmiernym, obciążeniem podatkowym. Znając zaś historię prawa oraz przeobrażenia, jakie miały miejsce w jego teorii i filozofii, nietrudno wyobrazić sobie podyktowane względami ekonomicznymi ustawowe nakładanie powinności publicznoprawnych z tytułu podatku trudnych do poniesienia przez podmiot obowiązany. Tym samym ograniczenie się do wymogu nakładania podatku w drodze ustawy nie chroni przed „niesprawiedliwością w sprawiedliwości” – niesprawiedliwością, której nadano „szaty” sprawiedliwej, bo ustawowo kształtowanej, konstrukcji podatku. Dlatego właśnie znaczenia nabiera znalezienie „treści” sprawiedliwego obciążenia podatkowego, spełniającego wymóg równości podatników wobec prawa.

Jeżeli chodzi o ten aspekt problemu, to podkreślić należy, że stosownego unormowania nie sposób wywieść z „podatkowego” art. 217 Konstytucji RP. Jak bowiem wiadomo, w przepisie tym ustawodawca kładzie nacisk na wymagania o charakterze legislacyjno-proceduralnym, towarzyszące uchwalaniu podatków. Kwestia materialnych granic ciężaru podatkowego pozostaje natomiast poza jego zakresem i – w konsekwencji – poprzez art. 217 Konstytucji RP prawodawca nie determinuje pożądanej treści regulacji podatkowej⁴. W związku z tym powstaje pytanie o teoretycznoprawne fundamenty zaprezentowanego aspektu sprawiedliwego opodatkowania, a także o ich normatywne odzwierciedlenie.

⁴ Por. T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, „Prace Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu”, t. IX, Poznań 2003, s. 219.

2. EWOLUCJA WYZNACZNIKÓW SPRAWIEDLIWEGO OPODATKOWANIA

Poszukiwanie kryteriów właściwego kształtowania obciążenia daninowego podatnika jest właściwe zarówno nauce prawa, jak i nauce ekonomii. Dzieje się tak, ponieważ podatek jest kategorią zarówno prawną, jak i ekonomiczną. Jednocześnie, jak się wydaje, spojrzenie na zasygnalizowany problem z obydwu tych perspektyw cechuje się nieco innym punktem odniesienia. Podatek z punktu widzenia ekonomii jest bowiem przede wszystkim narzędziem zapewniania dochodu związkowi publicznemu (państwu lub jednostce samorządu terytorialnego). Jeżeli przy tym bierze się pod uwagę interesy podatnika, to takie spojrzenie determinowane jest przede wszystkim względami ochrony źródła dochodu państwa. Z kolei z perspektywy prawa podatek jest instytucją ingerującą we własność podatnika. W tym przypadku więc to nie ekonomiczna wydajność podatku, ale raczej sposób jego oddziaływania na majątek podatnika jest centralnym zagadnieniem podczas ustalania kształtu właściwych rozwiązań.

Ekonomiczne zasady opodatkowania w ich ujęciu charakterystycznym dla teorii sformułowanej przez A. Smitha⁵ jawią się jako instrument ochrony interesu prywatnego w kolizji z interesem publicznym. Jest to związane ze spojrzeniem na podatek wyłącznie przez pryzmat jego funkcji fiskalnych. Tymczasem absolutyzm w stanowieniu podatków prowadził do ingerowania władzy w sferę prywatności, skutkującego naruszeniem „obiektywnych” praw natury⁶. Z czasem dostrzeżono jednak redystrybucyjną funkcję podatku⁷. W konsekwencji nastąpiło przeobrażenie sposobu ujmowania zasad podatkowych. Wtedy to właśnie została wyartykułowana konieczność ochrony własności prywatnej i „godziwego” poziomu zysku, ale jednocześnie podkreślano potrzebę sprawiedliwej korekty dochodu narodowego przy wykorzystaniu instytucji podatku⁸.

Z kolei najprostszym chyba sposobem postrzegania sprawiedliwego (równego) opodatkowania, dokonany z perspektywy prawa, jest odwołanie się do idei sprawiedliwości formalnej. W tym ujęciu wyznacznikiem

⁵ A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. I–II, Warszawa 1954.

⁶ A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001, s. 8; por. też N. Gajl, *Teorie podatkowe na świecie*, Warszawa 1992, s. 49.

⁷ Artykułowanie pozafiskalnych funkcji podatku jest charakterystyczne dla doktryny ekonomicznej A. Wagnera. Zob. A. Wagner, *Finanzwissenschaft*, Leipzig, Bd. I – 1877, Bd. II – 1880, Bd. III – 1886, Bd. IV – 1889.

⁸ N. Gajl, *op. cit.*, s. 57. Por. też A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe...*, s. 8–9.

sprawiedliwości i – w konsekwencji – równości opodatkowania nie jest bowiem uwzględnianie w konstrukcji podatku sytuacji życiowej, w której znajduje się podmiot obowiązany z tytułu podatku. Miarą równego opodatkowania staje się natomiast stosowanie jednakowych reguł wymiaru podatku w odniesieniu do wszelkich obciążonych nim podatników⁹. W konsekwencji równość (sprawiedliwość) podatkowa ma jedynie pozorny charakter – wszyscy płacą tyle samo, ale nie dla wszystkich kwota ta stanowi identyczne obciążenie. Tak „nominalnie” rozumiana równość w istocie prowadzi więc do nierówności. Dzieje się tak, ponieważ dla osoby lepiej sytuowanej identyczna dla wszystkich kwota podatku stanowi relatywnie niewielkie ograniczenie prawa własności. Podmiot posiadający mniejszy majątek czy dochody, uiszczając daninę, przekazuje natomiast nieproporcjonalnie dużo¹⁰ związkowi publicznemu uprawnionemu z tytułu podatku.

Prezentując poszukiwania takiego kryterium sprawiedliwego opodatkowania, w którym uwzględniana jest sytuacja faktyczna podatnika, warto zwrócić uwagę na teorię ekwiwalencji. W tym wypadku miernikiem sprawiedliwego obciążenia podatkowego była wielkość korzyści, jaką uzyskiwał podatnik od podmiotu, na rzecz którego ponosił daninę¹¹. Działo się tak, ponieważ uznawano, iż niejako „w zamian” za uiszczanie podatku, podmiot, na rzecz którego ponoszone jest to świadczenie, zapewnia podatnikowi nie tylko bezpieczeństwo osobiste, ale i ochronę majątku. Ponieważ zaś większej ochrony wymaga bogaty niż biedny, lepiej sytuowany

⁹ Charakterystycznym przykładem podatku spełniającego wymogi sprawiedliwości formalnej jest tzw. pogłówny – podatek uiszczany w identycznej wysokości przez wszystkich podatników, niezależnie od ich zdolności płatniczej. Na temat istoty sprawiedliwości formalnej por. też K. Tipke, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis. Vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung*, Köln 1981, s. 24–27.

¹⁰ W ten sposób uwidocznia się paradoks sprawiedliwości formalnej. Sama idea formalnej równości opodatkowania miała służyć likwidacji przywilejów stanowych, zapewniających niektórym grupom społecznym wolność od podatku niejako kosztem pozostałych członków danej zbiorowości. Chodziło więc o to, aby wszystkich, niezależnie od ich statusu społecznego, na identycznych zasadach obciążać daniną publiczną. Nie dostrzeżono jednak, że takie rozumienie równości, abstrahujące od zdolności płatniczej podatnika, w istocie powiela nierówność przywilejów stanowych. Podatek pogłówny, obciążający na identycznych zasadach zarówno biednych, jak i bogatych, nie urzeczywistnia zatem ideału sprawiedliwości podatkowej. Por. W. R. Walz, *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung. Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik*, Heidelberg, Hamburg 1980, s. 44.

¹¹ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 63.

ma bowiem większą substancję majątkową, której należy zapewnić bezpieczeństwo, w konsekwencji powinien on być obciążony odpowiednio wyższym podatkiem¹².

Teoria ekwiwalencji była próbą definiowania sprawiedliwości podatkowej w oderwaniu od dosłownie rozumianej równości, a z uwzględnieniem zakresu świadczenia wzajemnego uzyskiwanego przez podatnika od państwa. W tym ujęciu poszczególne podmioty obowiązane z tytułu podatku stają się więc względnie równe, chociaż cięży na nich zobowiązanie podatkowe w różnej wysokości. Dzieje się tak, gdyż obciążenie podatkowe nakładane na podatnika zgodnie z teorią ekwiwalencji pozostaje w proporcji do zakresu świadczenia wzajemnego otrzymywanego przez ten podmiot od państwa¹³. W konsekwencji, pomimo nominalnej nierówności wobec prawa (nie każdy płaci tyle samo), opodatkowanie jest sprawiedliwe, gdyż jego wysokość zależy od wielkości świadczenia państwa na rzecz podatnika.

Współcześnie nie sposób uzasadnić sprawiedliwego obciążenia podatkowego jego kształtowaniem w proporcji do zakresu świadczeń uzyskiwanych przez podmiot obowiązany z tytułu podatku od związku publicznego uprawnionego do czerpania dochodów podatkowych. Zasadniczą trudność w praktycznym wprowadzeniu tej teorii w życie polega na braku obiektywnego miernika korzyści dostarczanych podatnikowi przez państwo lub jednostkę samorządu terytorialnego¹⁴. Konsekwentne wdrażanie postulatów ekwiwalentnego obciążenia podatkowego prowadzi więc w istocie do opodatkowania nie tyle sytuacji faktycznych lub prawnych będących przedmiotem opodatkowania, ile do obciążenia podatkiem samej osoby podatnika – w oparciu o zewnętrzne znamiona jego statusu majątkowego¹⁵. W konsekwencji lepiej sytuowany podmiot obowiązany z tytułu podatku byłby zobowiązany płacić wyższą daninę tylko dlatego, że ma większy majątek. Punktem odniesienia dla sprawiedliwego opodatkowania przestawałby zaś być uzyskiwany dochód, czy przychód albo realizowany obrót, będące przedmiotem opodatkowania. Tym samym ustawałaby rola

¹² Por. P. Kirchhof, *Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit*, „Steuer und Wirtschaft“ 1985, Nr. 4, s. 320. Por. też H. W. Kruse, *Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung*, „Steuer und Wirtschaft“ 1990, Nr. 4, s. 326–327.

¹³ Z tego względu idea sprawiedliwości podatkowej oparta na teorii ekwiwalencji określana jest mianem sprawiedliwości wymiennej (niem. *Tauschgerechtigkeit*). Por. W. R. Walz, *op. cit.*, s. 25.

¹⁴ A. Gomulowicz, *Zasada sprawiedliwości...*, s. 66.

¹⁵ Por. P. Kirchhof, *op. cit.*, s. 320.

podatku jako narzędzia redystrybucji korzyści osiągniętych przez podatnika – swoistego „dzielenia się” z państwem swoim gospodarczym sukcesem (partycypowania przez związek publiczny, przy wykorzystaniu podatku, w efektach ekonomicznych działalności realizowanej przez podmiot obowiązany z tytułu podatku). Rola daniny publicznej ograniczałaby się natomiast do zapewniania dochodu budżetowego państwu albo jednostce samorządu terytorialnego, należnego im bez względu na rzeczywisty przebieg procesów gospodarczych będących źródłem przysporzeń majątkowych uzyskiwanych przez podatnika.

Ponadto warto zauważyć, że zaprezentowany sposób ujmowania podstaw sprawiedliwej daniny publicznej ma swoje uzasadnienie w odniesieniu do opłat, których cechą jest właśnie odpłatność. Trudno natomiast wyobrazić sobie praktyczne stosowanie zasady ekwiwalencji w odniesieniu do podatków. Skoro bowiem podatek miałby być uiszczany w proporcji do uzyskiwanych od państwa korzyści, to konsekwentnie, na świadczenia ze strony państwa mógłby liczyć tylko ten, kto ponosi tę daninę. W lepszej sytuacji byłby przy tym podatnik płacący więcej niż podmiot obciążony niższym zobowiązaniem podatkowym. To z kolei prowadziłyby do swoistej „komercjalizacji” zadań państwa, stawiającej pod znakiem zapytania sam sens jego istnienia jako organizacji zapewniającej pomoc i opiekę wszystkim obywatelom. Tymczasem świadczenia publiczne na rzecz obywatela, będącego jednocześnie podatnikiem, nie powinny być relatywizowane w stosunku do zakresu „ofiary” ponoszonej przez podatnika na rzecz związku publicznego¹⁶. Nie bez powodu więc w polskiej regulacji normatywnej nieodpłatność podatku jest wskazywana jako cecha tej daniny publicznej¹⁷. Przedstawiciele doktryny prawa podatkowego słusznie artykułują, że ekwiwalentność podatku sprowadza się do tzw. ekwiwalentności ogólnej. Polega ona na tym, że związek publiczny wykorzystuje zasoby pieniężne pochodzące z podatków na finansowanie usług o charakterze zbiorowym, których beneficjentem jest całe społeczeństwo¹⁸.

¹⁶ A. Gomulowicz, *Zasada sprawiedliwości...*, s. 67. Por. także I. Mirek, *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999, s. 203.

¹⁷ Por. art. 6 Ordynacji podatkowej.

¹⁸ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 34. Por. także W. Flume, *Besteuerung und Wirtschaftsordnung*, [w:] *Steuerberater – Jahrbuch 1973/74*, Köln 1974, s. 60.

3. ZASADA ZDOLNOŚCI PŁATNICZEJ – POSTULAT NAUKOWY ORAZ DYREKTYWA NORMATYWNA

Zasada zdolności płatniczej, jako wyznacznik sprawiedliwego opodatkowania, jest nie tylko konsekwencją odrzucenia zarówno formalnie rozumianej sprawiedliwości podatkowej, jak i teorii ekwiwalencji. Jej charakterystyczną cechą jest bowiem podkreślanie potrzeby takiego kształtowania konstrukcji podatków, aby nie pozostawały one w sprzeczności z przebiegiem naturalnych procesów gospodarczych, będących punktem odniesienia dla norm prawa podatkowego. W konsekwencji, zapobiegając niczym nieograniczonej swobodzie prawodawcy w nadawaniu takiej, a nie innej treści przepisom prawa podatkowego, chroni się przed nadmiernym uszczupleniem źródła zapłaty podatku. Tym zaś jest przychód, dochód albo majątek będące przedmiotem własności podatnika¹⁹.

Wymóg honorowania zdolności płatniczej podatnika, jako przesłanka sprawiedliwego obciążenia podatkowego, współcześnie nie budzi wątpliwości w doktrynie prawa podatkowego²⁰. Przedmiotem dyskusji jest natomiast pytanie o charakter tego pryncypium. Na tym tle można zaobserwować dwa przeciwstawne stanowiska. Z jednej strony istnieje pogląd, że zasada zdolności płatniczej jest tylko konkretyzacją zasady sprawiedliwości podatkowej, sama w sobie nie ma natomiast charakteru normatywnego i stanowi jedynie postulat naukowy co do kształtu podatków i systemu podatkowego²¹. Jej funkcja sprowadza się przy tym do roli miernika, który może, ale nie musi służyć ustawodawcy do ustalenia, czy kształtowana przez niego regulacja prawna nie godzi w zasadę sprawiedliwości i równości opodatkowania. Nie jest to jednak jedyny wyznacznik sprawiedliwości podatkowej i dlatego konkuruje z innymi kryteriami sprawiedliwego

¹⁹ Por. P. Kirchhof, *Leistungsfähigkeit und Erwerbseinkommen. Zur Rechtfertigung und gerechtfertigten Anwendung des Einkommensteuergesetzes*, [w:] K. Tipke, R. Seer, J. Hey, J. Englisch (red.), *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag. Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, Köln 2010, s. 454.

²⁰ Por. J. Hennrichs, *Leistungsfähigkeit – objektives Nettoprinzip – Rückstellung*, [w:] K. Tipke, R. Seer, J. Hey, J. Englisch (red.), *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag. Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, Köln 2010, s. 239.

²¹ Takie stanowisko prezentuje H. W. Kruse. Por. H. W. Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, Bd. I: *Allgemeiner Teil*, München 1991, s. 50–51 oraz idem, *Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung*, „Steuer und Wirtschaft“ 1990, Nr. 4, s. 327. Podobnie H. W. Arndt, *Steuerliche Leistungsfähigkeit und Verfassungsrecht*, [w:] J. Damrau, A. Kraft, W. Fürst (red.), *Festschrift für Otto Mühl zum 70. Geburtstag 10 Oktober 1981*, Stuttgart 1981, s. 29.

obciążenia podatkowego²². Należą do nich w szczególności względy budżetowe, gospodarcze oraz uwarunkowania finansowo-polityczne, które winny być brane pod uwagę przy kształtowaniu konstrukcji poszczególnych podatków i całego systemu podatkowego. O tym zaś, czy w konkretnej sytuacji wyznacznikiem sprawiedliwego obciążenia podatkowego jest zdolność płatnicza podatnika, decyduje ustawodawca²³.

W opozycji do tego zapatrywania pozostaje przekonanie, iż zasada zdolności płatniczej jest fundamentem i treścią materialnie ujmowanej sprawiedliwości i równości opodatkowania²⁴. W tym ujęciu zdolność płatnicza jako zasada nie ogranicza się do roli naukowego postulatu, ale zyskuje dodatkową, niezwykle istotną cechę – staje się treścią normy prawnej nakazującej kształtowanie wysokości obciążeń podatkowych z uwzględnieniem zdolności podatnika do ich ponoszenia. Ponieważ zaś norma ta ma wpływać na kształt ustaw podatkowych, zyskuje przymiot zasady konstytucyjnej²⁵.

Postrzeżenie zasady zdolności płatniczej jedynie jako jednego z mierników sprawiedliwego obciążenia podatkowego budzi poważne zastrzeżenia. W tej sytuacji powstaje bowiem fundamentalne pytanie o rozumienie zasady sprawiedliwości podatkowej oraz o sens formułowania postulatu uwzględniania zdolności płatniczej podatnika przy kształtowaniu konstrukcji podatku. Skoro o tym, co jest sprawiedliwe, decyduje w istocie ustawodawca – ujmując pojęcie sprawiedliwości podatkowej według różnych potrzeb państwa – zasada sprawiedliwości podatkowej traci walor pryncypium wyznaczającego pożądany kształt konstrukcji podatku. Jak się wydaje, takie rozumienie zasady sprawiedliwości podatkowej nie tylko w znacznym stopniu ogranicza sens jej formułowania, ale stanowi także nawrót do pozytywistycznego postrzegania prawa podatkowego. To ustawodawca, z pełną swobodą, rozstrzyga bowiem, co jest sprawiedliwe. Dokonując tego, bierze on pod uwagę zarówno względy ochrony podatnika, znajdujące swój wyraz w zasadzie zdolności płatniczej, jak też kieruje się interesem publicznym (fiskalnym) – uzyskiwaniem należnych dochodów przez państwo lub jednostki samorządu terytorialnego, uprawnione z tytułu podatku. Z uwagi zaś na wyłącznie naukowy charakter zasady zdolności

²² H. W. Kruse, *op. cit.*, s. 327; W. R. Walz, *op. cit.*, s. 161.

²³ H. W. Kruse, *op. cit.*, s. 327.

²⁴ Por. K. Tipke, *Steuerrecht. Ein systematischer Grundriß*, Köln 1985, s. 52.

²⁵ P. Kirchhof, *op. cit.*, s. 323. Por. także D. Birk, *Zum Stand der Theoriediskussion in der Steuerrechtswissenschaft*, „Steuer und Wirtschaft“ 1983, Nr. 4, s. 293.

płatniczej, łatwo poświęcić chronione przez nią interesy podmiotu obowiązującego z tytułu podatku w imię względów wyższego rzędu, czyli potrzeb finansów publicznych.

Z tych powodów pożądanym jest, żeby zasada zdolności płatniczej, jako wyraz sprawiedliwości podatkowej, była nie tylko postulatem naukowym, ale aby zyskała również rangę normy prawnej. Wyłącznie wtedy podatnik ma bowiem szansę na ochronę przed arbitralnością ustawodawcy kształtującego konstrukcję poszczególnych podatków oraz całego systemu podatkowego w oderwaniu od rzeczywistego przebiegu naturalnych zjawisk gospodarczych. O tym, czy potrzeba ta znajduje normatywne potwierdzenie, decyduje jednak kształt ustawy zasadniczej. Istotne jest więc to, czy z treści Konstytucji wynika obowiązek uwzględniania zdolności płatniczej podatnika przy tworzeniu i stosowaniu ustaw podatkowych. Rozstrzygnięcie sporu o charakter zasady zdolności płatniczej sprowadza się zatem do ustalenia, czy ma ona konstytucyjne umocowanie.

Podstawowa trudność w określaniu charakteru zasady zdolności płatniczej jest związana z tym, że ustawa zasadnicza nie statuuje w wyraźny sposób ani samej zasady zdolności płatniczej, ani nakazu przestrzegania reguł sprawiedliwości podatkowej przy kształtowaniu konstrukcji tych danin publicznych²⁶. W Konstytucji RP nadano natomiast rangę normy prawnej zasadzie sprawiedliwości społecznej²⁷. Z tych powodów, rozważań nad normatywnym charakterem zasady zdolności płatniczej nie sposób oprzeć na konkretnym przepisie konstytucyjnym. Analiza przedstawionej kwestii może być zaś dokonana tylko w nawiązaniu do całokształtu regulacji konstytucyjnej.

Wspomniana operacja myślowa pozwala na sformułowanie wniosku, że wymóg kształtowania opodatkowania w sposób uwzględniający zdolność podatnika do poniesienia daniny publicznej ma normatywne podstawy w tym najwyższym akcie prawnym Rzeczypospolitej Polskiej. Są one konsekwencją trzech regulacji prawnych zawartych w Konstytucji RP, kształtujących fundament materialnie ujmowanej sprawiedliwości podatkowej, tj. art. 2, 32, ust. 1 oraz 84 ustawy zasadniczej. W przepisach tych

²⁶ Por. A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości...*, s. 72. Dla porównania, zasada zdolności płatniczej jako fundament sprawiedliwego opodatkowania została natomiast wyraźnie wyartykułowana w Konstytucjach Włoch oraz Hiszpanii. Por. G. Casado Ollero, *El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta*, Madrid 1981, s. 567 i nast.

²⁷ Art. 2 Konstytucji RP.

kreowane są zasady: sprawiedliwości społecznej, równości wobec prawa oraz powszechności opodatkowania.

Punktem wyjścia w rozważaniach nad normatywnym ujęciem sprawiedliwości w odniesieniu do zjawisk podatkowych jest zasada sprawiedliwości społecznej. Dzieje się tak, ponieważ konieczność honorowania reguł sprawiedliwości podatkowej, jako wyznacznika kształtu konstrukcji poszczególnych podatków oraz całego systemu podatkowego, jest konsekwencją nakazu urzeczywistniania sprawiedliwości społecznej²⁸. Tak uzasadniana sprawiedliwość podatkowa doznaje zaś wzmocnienia przez zasadę równości wobec prawa oraz znajduje swoje uzupełnienie w treści zasady powszechności opodatkowania²⁹. Także w ujęciu konstytucyjnym sprawiedliwość podatkowa postrzegana jest więc przez wzgląd na wymóg zachowania równości wobec prawa. To z kolei implikuje potrzebę dokonywania ustaleń co do rozumienia nakazu równego traktowania w odniesieniu do uprawnień i obowiązków podatkowych.

Jak wynika z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, wspomniane pryncypium nie jest postrzegane jako wymóg dosłownej równości. Możliwe jest zatem różnicowanie obciążenia podatkowego, szczególnie w zależności od tego, kto jest podatnikiem, albo ze względu na to, jaka sytuacja faktyczna lub prawna jest przedmiotem opodatkowania. Istotne natomiast jest to, żeby kryterium tego podziału nie było dowolne, ale aby jego wybór był uzasadniony racjonalnie. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego przesłanką równości wobec prawa jest bowiem spełnienie wymogu równego, ocenianego według jednakowej miary, traktowania wszystkich podmiotów charakteryzujących się w równym stopniu daną cechą istotną³⁰. Jak to obrazowo określił Trybunał Konstytucyjny, zasada sprawiedliwości wymaga, aby „równych traktować równo”³¹. Swoistym tego „miernikiem” jest zaś treść regulacji prawnej zawierającej gwarancje swobód ekonomicznych. Należą do nich w szczególności normy konstytucyjne zapewniające

²⁸ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy z 1999 r., nr 5, poz. 95.

²⁹ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. akt K. 41/02, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy z 2002 r., seria A, nr 6, poz. 83.

³⁰ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 stycznia 2001 r., sygn. K. 5/00, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy z 2001 r., nr 1, poz. 2.

³¹ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy z 1999 r., nr 5, poz. 95.

ochronę prawa własności oraz artykułujące wolność działalności gospodarczej³². Podatek, będąc narzędziem partycypacji w korzyściach majątkowych uzyskiwanych przez jego podmiot, nie może bowiem prowadzić do pozbawiania podatnika jego własności. W konsekwencji wyznacznikiem sprawiedliwości podatkowej staje się ekonomiczna zdolność podatnika do spełnienia świadczenia podatkowego. Kompleksowe ujęcie norm konstytucyjnych odnoszących się zarówno do wolności oraz praw ekonomicznych, jak i do zasad sprawiedliwości, a także ich zestawienie z normami dotyczącymi obowiązków podatkowych, umożliwia więc nadanie zasadzie zdolności płatniczej charakteru normatywnego, poprzez jej wywiedzenie z treści ustawy zasadniczej³³. Rozumowanie takie zdaje się także podzielać Trybunał Konstytucyjny³⁴.

Skoro zasada zdolności płatniczej ma uzasadnienie konstytucyjne, trudno traktować ją jedynie jako jedno z możliwych ujęć sprawiedliwości podatkowej, będące wyłącznie naukowym postulatem co do kształtu konstrukcji poszczególnych podatków oraz całego systemu podatkowego. W konsekwencji nie sposób także przyznawać ustawodawcy całkowitej swobody w determinowaniu treści poszczególnych podatków – w oparciu o zasadę zdolności płatniczej lub na podstawie innych, znanych sobie wyznaczników sprawiedliwości podatkowej.

Zasada zdolności płatniczej obliguje ustawodawcę do takiego kształtowania systemu podatkowego, aby podatnicy mieli obiektywną zdolność poniesienia ciężaru podatkowego. Jak każda zasada konstytucyjna, nie ma ona

³² Por. art. 20–22 Konstytucji RP.

³³ Por. T. Dębowska-Romanowska, *op. cit.*, s. 217; A. Gomulowicz, *Zasada sprawiedliwości...*, s. 72. Podobny pogląd reprezentuje również R. Mastalski, wywodząc zasadę zdolności do świadczenia podatkowego (zdolności podatkowej) z konstytucyjnej zasady całkowitej ochrony własności osobistej. Por. R. Mastalski, *Orzecznictwo podatkowe Trybunału Konstytucyjnego a polski system podatkowy*, „Państwo i Prawo” 1993, nr 4, s. 6.

³⁴ Por. powoływany już wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00, w którym stwierdzono, że przedmiotem opodatkowania mogą być wyłącznie zdarzenia wskazujące generalnie i abstrakcyjnie, iż podatnikowi można przypisać zdolność do poniesienia podatku. Dopuszczalne jest zatem nakładanie podatku wyłącznie na podmiot zdolny do udźwignięcia ciężaru podatkowego. Z kolei w wyroku z dnia 25 listopada 1997 r. (sygn. K. 26/97, *Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego*. Zbiór Urzędowy z 1997 r., nr 5–6, poz. 64) Trybunał Konstytucyjny, uznając swobodę ustawodawcy w zakresie powiększania obciążeń podatkowych obywateli, wyznaczył jednak granicę tej wolności. Zakres obciążeń podatkowych nie może być bowiem na tyle szeroki, że podatek staje się instrumentem konfiskaty mienia.

oczywiście charakteru absolutnego i ocena jej urzeczywistnienia powinna być dokonywana z uwzględnieniem pozostałych norm konstytucyjnych, zarówno kształtowanych wprost w ustawie zasadniczej, jak i wyinterpretowanych z jej treści. Okoliczność tę należy w szczególności sposób podkreślić w kontekście konstytucyjnej ochrony stanu finansów publicznych, wywodzonej z całości kształtu regulacji konstytucyjnych zawartych w rozdziale X Konstytucji RP.

Równowaga budżetowa i stan finansów publicznych są dobrami chronionymi w ustawie zasadniczej, co oznacza, że nadając treść regulacji podatkowej, należy brać pod uwagę również jej skutki budżetowe. W ten sposób zdolność płatnicza podatnika jako prawnie chroniona wartość doznaje swoistego ograniczenia w imię wspólnego interesu całej społeczności tworzącej dany związek publiczny. Trudno natomiast zaaprobować jej całkowite odrzucenie w imię dobra wspólnego i uwzględnianie przy kształtowaniu regulacji podatkowej wyłącznie interesów finansowych państwa lub gminy. Jak się wydaje, takie rozumowanie prowadzi do zanegowania zasady sprawiedliwości podatkowej jako takiej. Z tego powodu nie sposób zgodzić się z poglądem, że zdolność płatnicza jest tylko jednym z możliwych kryteriów sprawiedliwego obciążenia podatkowego, którego stosowanie może zostać „wyłączone” ze względów budżetowych³⁵. Interes finansowy podmiotu uprawnionego z tytułu podatku nie jest zaś alternatywą dla zasady zdolności płatniczej jako emanacji sprawiedliwości podatkowej. Stanowi on natomiast drugi – obok wymogu sprawiedliwego obciążenia podatkowego, rozumianego jako konieczność uwzględniania zdolności płatniczej podatnika – czynnik wpływający na kształt regulacji podatkowej. Z tego względu interes fiskalny państwa powinien być brany pod uwagę przy kształtowaniu konstrukcji podatku, ale nie może być traktowany jako okoliczność wykluczająca stosowanie zasady zdolności płatniczej³⁶.

4. STOSUNEK DO ZASADY ZDOLNOŚCI PŁATNICZEJ W OBOWIĄZUJĄCYM PRAWIE

Przyjęcie wymogu honorowania zdolności płatniczej podatnika za fundament sprawiedliwego obciążenia podatkowego pociąga za sobą istotne następstwa. Dotyczą one przede wszystkim sfery tworzenia prawa

³⁵ Por. powołane wcześniej poglądy H. W. Kruse oraz H. W. Arndta.

³⁶ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 lutego 2002 r., sygn. K. 47/01, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy z 2002 r., Seria A, nr 1, poz. 6.

podatkowego, przy czym zasada zdolności płatniczej często jest traktowana jako determinanta konstrukcji podatków bezpośrednich, przede wszystkim danin od dochodu czy od majątku. W powszechnym odbiorze podatki pośrednie lokuje się natomiast poza tym pryncypium. Jest przy tym charakterystyczne, że w odniesieniu do podatku od towarów i usług za swoisty „kamień węgielny” sprawiedliwego obciążenia podatkowego uchodzi neutralność wspomnianej daniny publicznej. Oddzielną kwestią jest kierowanie się zasadą zdolności płatniczej w aspekcie stosowania przepisów prawa podatkowego. Może bowiem pojawić się potrzeba dostosowania konstrukcji określonej daniny publicznej albo dopasowania wyłącznie obciążenia podatkowego konkretnej osoby do jej indywidualnej zdolności płatniczej. Dzieje się tak, ponieważ ustawodawca, kształtując treść podatkowego stanu faktycznego, nie jest w stanie uwzględnić sytuacji każdego potencjalnego podmiotu obowiązującego z tytułu podatku. Dodatkowo zdolność płatnicza podatnika może ewoluować w czasie. To zaś stanowi implikację dla uwzględnienia zaistniałych zmian w procesie stosowania prawa podatkowego.

Analiza przepisów polskiego prawa podatkowego pozwala zauważyć rozwiązania normatywne stanowiące przejaw honorowania zasady zdolności płatniczej. Zalicza się do nich w szczególności instytucja minimum podatkowego (kwoty wolnej od podatku) czy zwolnień podatkowych uzasadnionych względami socjalnymi. Z kolei nakładanie na podatników powinności uiszczania zaliczek podatkowych należy postrzegać nie tylko jako przejaw troski o bieżące zasilanie państwa w należny mu dochód publiczny, ale także jako przykład uwzględniania zdolności płatniczej podatnika w procesie wymiaru i zapłaty podatku – pobierania tej daniny w punkcie czasu, kiedy podmiot zobowiązany z tytułu podatku dysponuje środkami finansowymi podlegającymi opodatkowaniu, a zatem jest zdolny do poniesienia ciężaru daniny publicznej³⁷.

Jednocześnie dają się zaobserwować sytuacje, w których interes finansów publicznych zdecydowanie dominuje nad ukształtowaniem treści powinności podatkowej w nawiązaniu do zdolności płatniczej podatnika. Przykładem takiego rozwiązania prawnego jest opodatkowywanie należnego, a nie rzeczywiście uzyskanego przysporzenia z pozarolniczej działalności gospodarczej, mające miejsce w oparciu o art. 14 ust. 1 ustawy

³⁷ Więcej na ten temat, por. A. Nita, *Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny zobowiązań podatkowych*, Gdańsk 2007, s. 103 i n.

o podatku dochodowym od osób fizycznych³⁸. Nie sposób też w kategoriach honorowania zdolności płatniczej podatnika sytuować rozwiązań prawnych umożliwiających łatwe zawieszanie lub przerywanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego³⁹. W tym kontekście charakterystyczne jest to, że pozostawanie w okresie mniej niż trzech miesięcy do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego stanowi przesłankę do nadania rygoru natychmiastowej wykonalności nieostatecznej decyzji podatkowej⁴⁰. Tymczasem sensem operowania instytucją przedawnienia w prawie podatkowym jest właśnie motywowanie organów podatkowych do wymiaru i poboru daniny publicznej w czasowej zbieżności z momentem, w którym podatnik uzyskuje przyrost wartości podlegający opodatkowaniu. Dzięki temu bowiem zapłata podatku przypada na moment, w którym podatnik dysponuje jeszcze środkami finansowymi stanowiącymi źródło zapłaty daniny publicznej.

Analizując kwestię stosowania zasady zdolności płatniczej podczas kształtowania konstrukcji danin publicznych, należy podkreślić, iż wspomniane pryncypium nie może być w swoim oddziaływaniu na prawo podatkowe sprowadzane wyłącznie do podatków dochodowych czy majątkowych. Determinuje ono natomiast także konstrukcję danin pośrednich. Najlepszym tego przykładem jest szereg zwolnień podatkowych w podatku od towarów i usług, obejmujących m.in. usługi edukacyjne, pomoc społeczną czy opiekę nad dziećmi⁴¹. Sensem ich istnienia jest dążenie przez prawodawcę do tego, aby powinność uiszczenia daniny publicznej *de facto* nie ciążyła na niezdolnym płatniczo konsumencie, na którego podatnik w sensie prawnym przerzuca ciężar zapłaty podatku. W kontekście podatków pośrednich, w szczególności podatku od towarów i usług, zdolność płatniczą rozpatrywać także należy w odniesieniu do zarejestrowanego podatnika tej daniny⁴². Nie ma bowiem wątpliwości co do tego, że odległy termin zwrotu nadwyżki naliczonego podatku od towarów i usług, w dodatku przedłużany przez organy podatkowe, oddziałuje na zdolność płatniczą

³⁸ Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2018 r., poz. 1509).

³⁹ Por. w szczególności art. 70 § 4 oraz art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz.U. z 2018 r., poz. 800).

⁴⁰ Art. 239b § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej.

⁴¹ Por. art. 43 ust. 1, pkt 22, 24 i 26 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U. z 2017 r., poz. 1221).

⁴² Por. J. Lang, [w:] K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, Köln 2008, s. 98.

podatnika. Uzyskanie zwrotu nadwyżki naliczonego podatku od towarów i usług nie jest zaś przywilejem podatnika. Stanowi on natomiast element konstrukcji podatku wpływający na taką, a nie inną treść zobowiązania podatkowego.

Oczywiście, sygnalizując tę kwestię, należy brać pod uwagę również konieczność ochrony finansów publicznych przed skutkami nienależnego zwrotu nadwyżki naliczonego podatku od towarów i usług nad kwotę podatku należnego. W konsekwencji we wszelkich sporach będących następstwem przedłużania przez administrację podatkową terminu zwrotu podatku od towarów i usług właściwe jest ważenie interesów obydwu stron stosunku podatkowoprawnego: podatnika – oczekującego przekazania należnych mu środków finansowych, oraz państwa – powstrzymującego się od pochopnego zwrotu podatku, którego później prawdopodobnie nie będzie już można odzyskać. Dlatego właśnie względy ochrony zdolności płatniczej podatnika oraz neutralności podatku od towarów i usług nie dominują nad ochroną finansów publicznych. Zarazem jednak interes fiskalny państwa nie korzysta z prymatu nad honorowaniem zdolności płatniczej podmiotu obowiązującego z tytułu podatku. Prawo podatkowe ma bowiem charakter ingerencyjny, będący konsekwencją tego, że podatek, jako danina publiczna, ogranicza prawo własności podatnika. Jednocześnie stosunek podatkowoprawny jest relacją podległości kompetencji. W tej sytuacji, mająca podstawy konstytucyjne, zasada zdolności płatniczej jest przejawem ochrony podmiotu obowiązującego z tytułu podatku przed wszechwładzą państwa, podporządkowującego treść regulacji normatywnej oraz stosowanie prawa podatkowego potrzebom finansowym podmiotu uprawnionego z tytułu podatku.

Z zaprezentowaną materią wiąże się jeszcze jedno zagadnienie, które częściowo zostało już zasygnalizowane – zasada zdolności płatniczej, poza oddziaływaniem na kształt obowiązującego prawa, jest również czynnikiem determinującym stosowanie przepisów prawa podatkowego. Znajduje to wyraz w różnorodnych instytucjach prawa podatkowego – zarówno ogólnego, jak i szczególnego. Uelastyczniając obciążenie podatkowe – dostosowując je do aktualnej sytuacji finansowej podatnika – ustawodawca niekiedy kształtuje podatkowy stan faktyczny w sposób wariantowy, umożliwiając podmiotowi obowiązanemu z tytułu podatku wybór takiej opcji opodatkowania, jaka bardziej mu odpowiada przez wzgląd na jego aktualną zdolność do poniesienia ciężaru podatkowego. W konsekwencji to podatnik, opowiadając się za taką, a nie inną „wersją” urzeczywistnianego

przez siebie podatkowego stanu faktycznego, oddziałuje na treść ciążącego na nim zobowiązania podatkowego⁴³. Inną przestrzenią honorowania zasady zdolności płatniczej w fazie stosowania przepisów prawa podatkowego jest sięganie do uznaniowych ulg podatkowych⁴⁴. To interes podatnika uzasadnia bowiem modyfikację treści zobowiązania podatkowego albo rezygnację z otrzymania daniny publicznej, dokonywane na mocy rozstrzygnięcia organu podatkowego. Jednocześnie, jak łatwo zauważyć, stosowanie tych regulacji do pewnego stopnia jest swoistym odwróceniem instytucji wyboru podatkowego (opcji podatkowej). Dzieje się tak, ponieważ w konsekwencji zastosowania uznaniowych ulg podatkowych następuje dopasowanie obciążenia podatkowego do aktualnej sytuacji finansowej podatnika. Efekt ten nie jest jednak skutkiem opowiedzenia się przez sam podmiot obowiązany z tytułu daniny publicznej za określoną opcję opodatkowania. Przemodelowanie treści stosunku podatkowoprawnego w relacji do kształtu podatkowego stanu faktycznego, a niekiedy nawet rezygnacja podmiotu uprawnionego z tytułu podatku z należnego mu świadczenia, pozostaje natomiast następstwem władczego rozstrzygnięcia organu podatkowego, dokonywanego w ramach uznania administracyjnego.

5. WNIOSKI KOŃCOWE

Rozumienie sprawiedliwego opodatkowania ewoluuje. Współcześnie nie ulega jednak wątpliwości to, że sprawiedliwy podatek to taka danina publiczna, w której konstrukcji uwzględnia się ekonomiczną zdolność podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku do poniesienia ciężaru podatkowego. Jednocześnie wymóg ten nie jest wyłącznie postulatem formułowanym w doktrynie prawa podatkowego. Ma on bowiem swoje uzasadnienie konstytucyjne.

Rozważając kwestię honorowania zdolności płatniczej podatnika jako wyznacznika sprawiedliwego opodatkowania, należy podkreślić, iż kryterium to determinuje treść regulacji prawnej nie tylko dotyczącej podatków bezpośrednich. Także konstrukcja danin pośrednich jest bowiem

⁴³ Przykładem tych rozwiązań jest chociażby wybór opodatkowania przychodu w formie zryczałtowanej, opowiedzenie się za opodatkowaniem dochodu w formie tzw. podatku liniowego, możliwość rezygnacji z niektórych zwolnień podatkowych w podatku od towarów i usług czy wybór wspólnego opodatkowania przez małżonków rozliczających się z podatku dochodowego od osób fizycznych.

⁴⁴ Por. art. 67a i n. Ordynacji podatkowej.

kształtowana przez wspomniane pryncypium. Dotyczy to oddziaływania na sytuację podmiotu podatkowego w znaczeniu ekonomicznym – konsumenta, na którego jest przenoszony ciężar zapłaty podatku. Zarazem jednak także sytuacja prawna podatnika w znaczeniu prawnym, zobowiązanego z tytułu daniny pośredniej, jest efektem oddziaływania na kształt regulacji prawnej normatywnego wymogu uwzględniania zdolności płatniczej podatnika. Ma to w szczególności znaczenie w odniesieniu do kwestii terminu zwrotu nadwyżki naliczonego podatku od towarów i usług nad kwotą podatku należnego.

Odrębną przestrzenią, w której przejawia się stosowanie zasady zdolności płatniczej, jest stosowanie prawa podatkowego. Instytucja wyboru podatkowego (opcji podatkowej), a także uznaniowe ulgi podatkowe są bowiem konsekwencją świadomości ustawodawcy co do tego, że konstrukcja powinności podatkowej, będąca efektem takiego, a nie innego „zaprogramowania” podatkowego stanu faktycznego, może nie uwzględniać możliwości płatniczych podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku. Dlatego właśnie, w określonym zakresie, ustawodawca umożliwia podatnikowi, a także organowi podatkowemu, uelastycznienie prawa podatkowego. Wyraża się ono oddziaływaniem na treść powstającego stosunku podatkowo-prawnego czy przekształceniem istniejącej relacji prawnej, dokonywanym w imię honorowania zdolności płatniczej podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku czy to przez samego podatnika, czy to przez organ podatkowy.

BIBLIOGRAFIA

- Arndt H. W., *Steuerliche Leistungsfähigkeit und Verfassungsrecht*, [w:] J. Damrau, A. Kraft, W. Fürst (red.), *Festschrift für Otto Mühl zum 70. Geburtstag 10 Oktober 1981*, Stuttgart 1981.
- Birk D., *Zum Stand der Theoriediskussion in der Steuerrechtswissenschaft*, „Steuer und Wirtschaft“ 1983, Nr. 4.
- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003.
- Casado Ollero G., *El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta*, Madrid 1981.
- Dębowska-Romanowska T., *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, „Prace Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu”, t. IX, Poznań 2003.
- Flume W., *Besteuerung und Wirtschaftsordnung*, [w:] *Steuerberater – Jahrbuch 1973/74*, Köln 1974.

- Gajl N., *Teorie podatkowe na świecie*, Warszawa 1992.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001.
- Gomułowicz A., *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001.
- Hennrichs J., *Leistungsfähigkeit – objektives Nettoprinzip – Rückstellung*, [w:] K. Tipke, R. Seer, J. Hey, J. Englisch (red.), *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag. Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, Köln 2010.
- Kirchhof P., *Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit*, „Steuer und Wirtschaft“ 1985, Nr. 4.
- Kirchhof P., *Leistungsfähigkeit und Erwerbseinkommen. Zur Rechtfertigung und gerechtfertigten Anwendung des Einkommensteuergesetzes*, [w:] K. Tipke, R. Seer, J. Hey, J. Englisch (red.), *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag. Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, Köln 2010.
- Kruse H. W., *Lehrbuch des Steuerrechts*, Bd. I: *Allgemeiner Teil*, München 1991.
- Kruse H. W., *Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung*, „Steuer und Wirtschaft“ 1990, Nr. 4.
- Lang J., [w:] K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, Köln 2008.
- Mastalski R., *Orzecznictwo podatkowe Trybunału Konstytucyjnego a polski system podatkowy*, „Państwo i Prawo” 1993, nr 4.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2018.
- Mirek I., *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999.
- Nita A., *Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny zobowiązań podatkowych*, Gdańsk 2007.
- Smith A., *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. I–II, Warszawa 1954.
- Tipke K., *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis. Vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung*, Köln 1981.
- Tipke K., *Steuerrecht. Ein systematischer Grundriß*, Köln 1985.
- Wagner A., *Finanzwissenschaft*, Leipzig, Bd. I – 1877, Bd. II – 1880, Bd. III – 1886, Bd. IV – 1889.
- Walz W. R., *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung. Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik*, Heidelberg, Hamburg 1980.

TAX PAYER'S PAYMENT ABILITY AS A CRITERION OF FAIR TAXATION

Summary. Necessity to adjust the weight of tax to tax payer's payment ability is one of foundations of the fair taxation. It has confirmation in the theory of tax law, as well as in Constitution of the Republic Poland and in judgements of the Constitutional Tribunal. This is because taxes are imperiously imposed by state and interferes in the taxpayer's ownership. Therefore it is important to create a mechanism of the tax debtor's protection from the unjust burden of public duty. Author presents evolution in perception of fair taxation, issue of the principle of payment ability as well as its manifestations in the currently forced law. Moreover, he treats the problem of payment ability as a determinant of fair taxation in indirect taxes.

Keywords: tax payment ability, fair taxation.

Stefan Babiarczyk*

GŁOSA DO WYROKÓW TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO Z DNIA 18 KWIETNIA 2018 R. K 52/16¹ ORAZ Z DNIA 10 LIPCA 2000 R. SK 12/99²

Streszczenie. Oba glosowane wyroki Trybunału Konstytucyjnego – w sprawach K 52/16 i SK 12/99 – należy uznać za nietrafne. Ten drugi wyrok jest niejako konsekwencją tego pierwszego. Teza pierwszego wyroku została sformułowana zbyt szeroko, a powinna być ograniczona tylko do sytuacji, w której przepisy prawa administracyjnego wprost nie chronią danej należności i nie przyznają tej ochronie drogi sądowej. Ta sytuacja doprowadziła do rozszerzenia kompetencji Sądu Najwyższego i sądów powszechnych na kolejne instytucje prawa cywilnego w sytuacji, gdy przepisy prawa podatkowego taką drogę ochrony, w tym drogę przed sądami administracyjnymi, przewidują. Trudno na tym etapie – mimo ukształtowanej przez kilkanaście lat jednolitej linii orzeczniczej sądów powszechnych i Sądu Najwyższego – przesądzić ten kierunek orzeczniczy. Tylko droga przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej albo ingerencja ustawodawcy może ten niekorzystny kierunek orzecznictwa zmienić.

Słowa kluczowe: skarga pauliańska, dominium, imperium, należności publicznoprawne.

1. Pierwszy z glosowanych wyroków zapadł na skutek wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich (dalej: Rzecznik), który skierował do Trybunału Konstytucyjnego 1 grudnia 2016 r. wniosek o stwierdzenie, że „art. 527 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny³, w zakresie, w jakim znajduje zastosowanie na zasadzie *analogii legis* do dochodzenia należności

* Sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego, e-mail: sbabiarczyk@nsa.gov.pl

¹ OTK-A 2018, poz. 28; Dz.U. z 2018 r., poz. 760.

² OTK 2000, nr 5, poz. 143; Dz.U. z 2000 r. Nr 55, poz. 665.

³ Dz.U. z 2016 r., poz. 380 z późn. zm.; dalej: k.c.

publicznoprawnych na drodze cywilnej w formie skargi pauliańskiej, jest niezgodny z art. 2 oraz art. 84 Konstytucji”. Swój pogląd Rzecznik oparł na następujących przesłankach:

a) skarga pauliańska jako instytucja prawa cywilnego może chronić tylko i wyłącznie wiarygodności prywatnoprawne, a inaczej mogłoby być, gdyby przewidywał to wyraźny przepis prawa;

b) zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasada pewności bezpieczeństwa prawnego, nakaz respektowania reguł przyzwoitej legislacji w odniesieniu do aktów prawnych ograniczających wolności i prawa obywatelskie oraz nakładających podatki, uzasadniają, zdaniem Rzecznika, pogląd, że wzorcem kontroli konstytucyjności art. 527 § 1 k.c. powinien być art. 2 Konstytucji;

c) zasada poprawnej legislacji została naruszona bowiem w drodze trwałej, powszechnej i jednolitej, poczynając od wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 lipca 2000 r., SK 12/99⁴ oraz postanowienia SN z dnia 16 kwietnia 2002 r., IV CK 41/02⁵ i uchwały 7 sędziów SN z dnia 11 kwietnia 2003 r., III CZP 15/03⁶, wykładni art. 527 § 1 k.c. nadano znaczenie, zgodnie z którym przepis ten może być stosowany do ochrony należności publicznoprawnych, natomiast takie jego rozumienie nie wynika z obowiązujących przepisów prawa, w szczególności z przepisów kodeksu postępowania cywilnego i ustawy – Ordynacja podatkowa;

d) zasada powszechności obciążeń publicznych jako podstawa władztwa daninowego państwa i wymóg uregulowania przez ustawodawcę wszystkich podstawowych elementów obowiązku daninowego w sposób kompletny, precyzyjny i jednoznaczny, obowiązek wprowadzenia przez państwo takich gwarancji instytucjonalnych zapewniających organom wykonawczym kontrolę prawidłowego wywiązywania się z obowiązków daninowych – uzasadniają wskazanie jako wzorca kontroli także art. 84 Konstytucji;

e) w prawie podatkowym obowiązuje zasada ograniczonego stosowania analogii jako konsekwencja stosowania zasady *in dubio pro tributario*, a to oznacza, że jest ona niedopuszczalna na niekorzyść podatnika, jeżeli jej skutkiem musiałoby być nałożenie na podatnika obowiązku podatkowego, zawężenie reguł gwarancyjnych lub osłabienie ochrony praw i wolności obywateli;

⁴ OTK 2000, nr 5, poz. 143; Dz.U. z 2000 r. Nr 55, poz. 665.

⁵ OSP 2003, nr 2, poz. 22, z głosem krytyczną P. Machnikowskiego, *ibidem*.

⁶ OSNC 2004, nr 3, poz. 32.

f) należności publicznoprawne to nie wierzytelności, o których mowa w art. 527 § 1 k.c., a dla ich ochrony ustawodawca przewidział odrębne instytucje w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁷ w rozdziale 15 Działu III, na zasadzie regulacji zamkniętej;

g) organy podatkowe dysponują poza tym szeregiem środków prawnych, których celem jest ochrona należności publicznoprawnych, takich jak: zabezpieczenie z art. 33 ord. pod., zabezpieczenie egzekucyjne (art. 154 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji)⁸; nadanie nieostatecznej decyzji podatkowej rygoru natychmiastowej wykonalności (art. 239b § 1 pkt 2 ord. pod.); wniosek o nakazanie wyjawienia majątku na podstawie art. 71 u.p.e.a., przyznawanie im jeszcze dodatkowego środka prawnego jest uprzywilejowaniem należności publicznoprawnych w stosunku do należności prywatnoprawnych;

h) państwo, działając w sferze władczej (*imperium*), nie powinno bez wyraźnej podstawy prawnej sięgać po środki charakterystyczne dla ochrony wierzytelności cywilnoprawnych, a praktyka – sięgając do stosowania art. 527 § 1 k.c. do ochrony należności publicznoprawnych – doprowadziła do rozszerzenia uprawnień państwa, co skutkuje jego uprzywilejowaną pozycją i podważa stan bezpieczeństwa prawnego osoby trzeciej, działającej jako uczestnik obrotu, w sytuacji gdy mechanizm samoobliczania podatku i ograniczone możliwości tej osoby weryfikacji sytuacji podatkowej dłużnika, z uwagi na przepisy o tajemnicy skarbowej, stawiają ją w niepewnej sytuacji i stanowią dla niej pułapkę.

2. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 18 kwietnia 2018 r., K 52/16, orzekł, że „art. 527 § 1 k.c. w zakresie, w jakim znajduje zastosowanie na zasadzie *analogii legis* do ochrony należności publicznoprawnych, jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”. Wedle uzasadnienia wyroku za poglądem tym przemawiają – zdaniem Trybunału Konstytucyjnego – następujące okoliczności:

a) argumenty Rzecznika odnoszące się do uprzywilejowania Skarbu Państwa w sferze władztwa podatkowego, w sferze wyposażenia go w dodatkowy instrument nieprzewidziany wprost w ustawie, w sferze zaskakiwania osób trzecich nie są przekonujące, gdyż organ podatkowy nie działa tu władczo, nie wykonuje właściwego mu *imperium*, ale działa jako podmiot prawa prywatnego dochodzący owych praw;

⁷ Dz.U. z 2017 r., poz. 201 z późn. zm.; dalej: ord. pod.

⁸ Dz.U. z 2017 r., poz. 1201 z późn. zm.; dalej: u.p.e.a.

b) wydany w procesie z powództwa Skarbu Państwa wyrok nie rodzi nowych podatkowoprawnych stanów faktycznych, podlegających opodatkowaniu i nie rozszerza zakresu opodatkowania, a stwarza jedynie wierzycielowi możliwość przeprowadzenia w przyszłości skutecznej egzekucji należności publicznoprawnej, a w tym celu wierzyciel musi dysponować nie tylko orzeczeniem stwierdzającym bezskuteczność czynności prawnej dokonanej między dłużnikiem a osobą trzecią, lecz także administracyjnym tytułem wykonawczym przeciwko dłużnikowi⁹;

c) skarga pauliańska nie kreuje zatem nowej sytuacji prawnomaterialnej w sferze prawa podatkowego, nie nakłada bowiem na osobę trzecią nieznaną prawu podatkowemu daniny, a obowiązek, jaki nakłada na tę osobę, polega na nakazie znoszenia egzekucji skierowanej do korzyści, którą powinny uzyskać wskutek czynności prawnej dokonanej z dłużnikiem z pokrzywdzeniem powoda;

d) powyższe oznacza, że nie można się zgodzić, iż art. 527 § 1 k.c. jest formą uprzywilejowania państwa wobec obywateli i że stanowi nieznaną prawu publicznemu instytucję, gdyż sąd stwierdzając na podstawie tego przepisu bezskuteczność umowy zawartej między dłużnikiem publicznoprawnym i osobą trzecią, nie wkracza w ogóle w obszar uprawnień i obowiązków podatkowych o charakterze materialnoprawnym osoby trzeciej (pozwanego);

e) wyrok Trybunału Konstytucyjnego nie narusza wymogów poprawnej legislacji, gdyż ustawodawca – w akcie normującym zagadnienie wymagające wyższego „standardu jednoznaczności i określoności przepisów” (prawo podatkowe) – nie odsyła do regulacji, której standard ten jest niższy, a poza tym ten wyższy standard odnosi się do unormowań będących podstawą kształtowania zobowiązania podatkowego i określania jego wysokości, a w sprawie z art. 527 § 1 k.c. nie dochodzi do kształtowania, weryfikacji czy modyfikacji zobowiązania podatkowego;

f) Trybunał Konstytucyjny nie podziela też zarzutu Rzecznika, że kwestionowana przez niego regulacja narusza zasadę zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz że jest pułapką dla obywatela, albowiem przeciwko temu pogładowi przemawiają przesłanki stosowania skargi pauliańskiej, należyta staranność, domniemania dotyczące świadomości osoby trzeciej, a istnienie tajemnicy skarbowej także nie przemawia za tym

⁹ Wyrok SN z dnia 28 października 2019 r., II CSK 227/10, OSNC-ZD 2011, nr 1, poz. 23.

stanowiskiem, gdyż kontrahenci w obrocie cywilnoprawnym na ogół nie dysponują możliwością zweryfikowania stanu majątkowego kontrahenta;

g) jednolita i ugruntowana linia orzecznicza sądów powszechnych, a także Sądu Najwyższego, mająca kilkanaście lat, także przemawia za tym, że omawiana regulacja nie stanowi dla osoby trzeciej „pułapki” zastawionej na (uczciwego) uczestnika obrotu;

h) *analogia legis* w stosowaniu art. 527 § 1 k.c. do ochrony należności publicznoprawnych nie jest przypadkiem analogii w prawie podatkowym, ale przypadkiem ochrony tych należności i nie narusza zasad prawidłowej legislacji, w tym określoności przepisów, a poza tym zakres znaczeniowy pojęcia wierzytelności, a więc to, czy obejmuje on także należności publicznoprawne, budzi kontrowersje, ale przesądzenie jej i tak nie jest konieczne dla rozstrzygnięcia sprawy, gdyż charakter należności z punktu widzenia oceny czynności prawnej krzywdzącej wierzyciela może być uznany za obojętny;

i) wprawdzie można uznać, że rozpatrywana analogia narusza tradycyjny podział prawa na prawo prywatne i prawo publiczne, lecz to na tle zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, czy zasady określoności prawa, nie ma znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy, gdyż wypracowane w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego kryteria oceny naruszenia tych zasad mają charakter uniwersalny i dotyczą tak przepisów prawa prywatnego, jak i publicznego;

j) naruszenie zasady określoności przepisów, rozumiane jako możliwość konstruowania na ich gruncie jednoznacznych norm prawnych i jednoznacznych ich konsekwencji za pomocą reguł rozumowania prawniczego, przyjmowanych na gruncie określonej kultury prawnej¹⁰, może doprowadzić do pozbawienia mocy obowiązującej przepisu tylko wyjątkowo (środek ostateczny) i to w sytuacji, gdy wynikających z niejasności przepisu rozbieżności w jego interpretacji nie da się usunąć za pomocą zwykłych metod niejednolitości stosowania prawa;

k) analogiczne stosowanie art. 527 § 1 k.c. do należności publicznoprawnych nie narusza też zasady ograniczonej (ostrożnej) analogii w prawie podatkowym, albowiem nie tworzy ono nowych podatkowoprawnych stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, skoro nie można z tej instytucji wywodzić żadnego nowego obowiązku podatkowego;

¹⁰ Wyrok TK z dnia 7 kwietnia 2011 r., K 4/09, OTK-ZU 2011, nr 3, poz. 20; wyrok TK z dnia 16 grudnia 2003 r., SK 34/03, OTK-A 2003, nr 9, poz. 102.

l) art. 84 Konstytucji jest nieadekwatnym wzorcem konstytucyjnym, gdyż statuuje on zasadę powszechności obowiązków publicznych, z których wynika powinność obywateli należytego wykonania obowiązku daninowego, jak również obowiązek państwa wprowadzenia instytucjonalnych gwarancji zapewniających organom państwa kontrolę i egzekwowanie wykonywania przez podatników ich obowiązków fiskalnych, gdyż zakres zastosowania instytucji skargi pauliańskiej jest inny niż zakres normatywny art. 84 Konstytucji, a to oznacza, że między nimi nie zachodzi ani zgodność, ani niezgodność, co spowodowało konieczność umorzenia postępowania na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym¹¹.

3. Teza oraz uzasadnienie zawarte w glosowanym wyroku Trybunału Konstytucyjnego nie zasługują na aprobatę. Jednakże to samo należy stwierdzić o wniosku Rzecznika i jego uzasadnieniu, a także o wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 lipca 2000 r., SK 12/99¹². Po pierwsze o wniosku powiedzieć trzeba, że Rzecznik nie zawarł w nim wszystkich możliwych, wchodzących w rachubę, wzorców kontroli konstytucyjnej, a należało to uczynić choćby dlatego, że glosowany wyrok jest chyba pierwszym wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego odnoszącym się do instytucji prawnej osób trzecich odpowiedzialnych za zaległości podatkowe podatnika (płatnika i inkasenta oraz następcy prawnego). Taka sytuacja wymagała choćby kompleksowego przedstawienia tej instytucji prawnej, albowiem można było się spodziewać, że wyrok ten może w przyszłości ukształtować rozumienie zasad odpowiedzialności osób trzecich. Jest przy tym rzeczą oczywistą, że Trybunał Konstytucyjny nie mógł we własnym zakresie rozszerzyć granic wniosku o zbadanie konstytucyjności art. 527 § 1 k.c. z innymi wzorcami konstytucyjnymi. Po drugie, wniosek, a w konsekwencji także glosowany wyrok, niejako z góry i *a priori* założyły, że wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 lipca 2000 r., SK 12/99, stanowi „fundamentalną wytyczną dla szerokiego rozumienia sprawy cywilnej i w konsekwencji dał asumpt do zmian poglądów prezentowanych w orzecznictwie na temat dopuszczalności cywilnej drogi sądowej w sprawach, w których Skarb Państwa dochodzi należności publicznoprawnych”. Zatem już punkt wyjścia Rzecznika, a w ślad za nim także Trybunału Konstytucyjnego, były

¹¹ Dz.U. z 2016 r., poz. 2072; dalej: u.o.T.K.

¹² OTK 2000, nr 5, poz. 143; Dz.U. z 2000 r. Nr 55, poz. 665.

wadliwe, mimo że teza tego wyroku interpretacyjnego wydaje się z pozoru jednoznaczna. Otóż w piśmiennictwie dostrzega się, że w przypadku wyroków zakresowych (interpretacyjnych) należy najbardziej, jak to możliwe, precyzyjnie formułować sentencję¹³, a jest tak dlatego, że tylko sentencja podlega publikacji w dzienniku urzędowym, co ma kluczowe znaczenie z punktu widzenia zasady pewności prawa i domniemania jego powszechnej znajomości¹⁴. Wyrok interpretacyjny jest w piśmiennictwie¹⁵, a także w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego¹⁶ rozumiany jako rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego – o zgodności, niezgodności albo braku niezgodności – określające precyzyjnie zależność, relację pomiędzy przedmiotem kontroli czy przepisem prawa a jego wzorcem, normą konstytucyjną. Dlatego dla odkodowania normy wynikającej z interpretacji wyroku interpretacyjnego Trybunału Konstytucyjnego, mimo że nie ma ono waloru i przymiotu powszechnie obowiązującego, należy sięgać do jego uzasadnienia. Uzasadnienie orzeczenia obejmuje zaś przesłanki i argumenty, na których oparto ustalenia i rozstrzygnięcia Trybunału. Jest ono jednak niezdolne – jak przyjął Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 5 listopada 1986 r., U 5/86¹⁷ – niezależnie od orzeczenia, do samoistnego wywołania skutków, jakie ustawa o Trybunale Konstytucyjnym łączy z rozstrzygnięciem zawartym w sentencji. Oznacza to zatem konieczność dokonywania wykładni sentencji wyroku Trybunału Konstytucyjnego przez pryzmat jego uzasadnienia. W powołanym wyżej wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie SK 12/99 Trybunał stwierdził, że „art. 1 k.p.c.

¹³ M. Więcek, S. Żółtek, *Skutki wyroków TK o niekonstytucyjności przepisów prawa karnego materialnego*, [w:] M. Bernatt, J. Królikowski, M. Ziółkowski (red.), *Skutki wyroków Trybunału Konstytucyjnego w sferze stosowania prawa*, „Studia i Materiały Trybunału Konstytucyjnego”, t. XLVII, Warszawa 2013, s. 26–27.

¹⁴ *Ibidem*.

¹⁵ Zob. W. Białogłowski, *Wznowienie postępowania w następstwie wydania przez TK wyroku interpretacyjnego*, [w:] M. Bernatt, J. Królikowski, M. Ziółkowski (red.), *Skutki wyroków Trybunału Konstytucyjnego w sferze stosowania prawa*, „Studia i Materiały Trybunału Konstytucyjnego”, t. XLVII, Warszawa 2013, s. 198; L. Garlicki, *Uwagi o charakterze prawnym orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] B. Banaszak, J. Trzeciński (red.), *Studia nad prawem konstytucyjnym*, Wrocław 1997, s. 91; K. Pietrzykowski, *O tak zwanych „interpretacyjnych” wyrokach Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Sądowy” 2004, nr 3.

¹⁶ Postanowienie TK z dnia 5 listopada 2001 r., T 33/01, OTK-ZU 2002, nr 1, poz. 47; uchwała składu 7 sędziów SN z dnia 17 grudnia 2009 r., III PZP 2/09, OSP 2010, nr 10, poz. 103; wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2002 r., I SA/Łd 953/00, niepubl.

¹⁷ OTK 1986, poz. 1.

rozumiany w ten sposób, iż w zakresie pojęcia «sprawy cywilnej» nie mogą mieścić się roszczenia dotyczące zobowiązań pieniężnych, których źródło stanowi decyzja administracyjna, jest niezgodny z art. 45 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”.

Zauważyć tu jeszcze należy, że asumpt do wystąpienia skarżącego w tej sprawie ze skargą konstytucyjną dała odmowa przyznania mu odsetek należnych od przyznanego mu i niewypłaconego w terminie stypendium oraz nagrody rektorskiej, a także od zapomogi. Przepisy prawa administracyjnego nie zawierały podstawy prawnej do przyznania tych odsetek. Jak ustalili Trybunał Konstytucyjny, także inne przepisy prawa administracyjnego nie dopuszczały możliwości dochodzenia świadczeń pieniężnych należnych funkcjonariuszowi Policji, w tym także odsetek, a przewidzianych w rozdziale 9 ustawy z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji¹⁸, powołując się przykładowo na uchwały SN z dnia 26 maja 1995 r., I PZP 13/95¹⁹ oraz z dnia 18 grudnia 1992 r., III AZP 27/92²⁰. Należy jednak mieć tu na uwadze to, czego Trybunał Konstytucyjny w sentencji wyroku w sprawie SK 12/99 nie wypowiedział wyraźnie, wbrew swemu obowiązкови – że chodziło o sytuację, w której przepisy prawa administracyjnego nie regulowały, a więc w której nie przewidziały sądowej drogi ochrony praw jednostki. Sentencja tego wyroku interpretacyjnego została więc sformułowana zbyt szeroko, co Trybunał Konstytucyjny w pierwszym z głosowanych wyroków mógł poprawić, ale tego nie zrobił.

Zagadnienie dopuszczalności drogi sądowej w sprawie o ochronę należności odsetkowych funkcjonariuszy Policji, Urzędu Ochrony Państwa, Straży Granicznej było też przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego w uchwale z dnia 25 stycznia 1995 r., W 14/94²¹, w której Trybunał Konstytucyjny wyraźnie stwierdził i z ograniczeniem sentencji tylko do odsetek, że „niewypłacenie uposażenia (powyższym funkcjonariuszom) stanowi opóźnienie się ze spełnieniem świadczenia pieniężnego, uzasadniające na podstawie art. 481 § 1 kodeksu cywilnego żądanie odsetek przed sądem powszechnym”. W tej sprawie Trybunał wyraźnie wskazał, że „brak wypowiedzi ustawodawcy w kwestii prawa do sądu, będącego jednym z fundamentalnych założeń demokratycznego państwa prawnego, wynikającego z ustrojowej aksjologii Rzeczypospolitej Polskiej, nie może być rozumiany

¹⁸ Dz.U. z 2017 r., poz. 2067 z późn. zm.

¹⁹ OSNP 1995, nr 23, poz. 286; uchwała SN z dnia 18 grudnia 1992 r., III CZP 27/92, OSNCP 1993, nr 9, poz. 141.

²⁰ OSNCP 1993, nr 9, poz. 141.

²¹ OTK 1995, nr 1, poz. 19; Dz.U. z 1995 r. Nr 14, poz. 67.

jako wyłączenie drogi sądowej”²². Dlatego w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego przyjmuje się, respektując art. 177 Konstytucji²³, że „droga administracyjna w przedmiocie dochodzenia odsetek przysługuje tam, gdzie przepis określonej pragmatyki służbowej przewiduje prawo do odsetek, a jednocześnie nie zarezerwował dla ich dochodzenia drogi przed sądem powszechnym”²⁴. Pogląd ten podzielają też inne sądy administracyjne²⁵.

Wydając pierwszy z glosowanych wyroków i odwołując się do wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie SK 12/99, sąd nie zwrócił uwagi (zresztą Rzecznik także), że Trybunał Konstytucyjny w istocie w tym drugim wyroku uchylił się od zbadania konstytucyjności art. 1 k.p.c. z art. 177 Konstytucji, albowiem umorzył postępowanie w tym zakresie. Przepis ten określa się „jako swoiste domniemanie drogi sądowej”. „Ustawodawcy przy tak sformułowanej normie konstytucyjnej pozostaje jedynie wybór między sądem powszechnym a sądem administracyjnym jako drogą sądową w określonej sprawie. Jeżeli nie ma wyraźnego wskazania, że sądem właściwym jest sąd administracyjny, należy przyjąć, że podmiot domagający się ochrony swych praw może zwrócić się do sądu powszechnego”²⁶. Trybunał powołał się tutaj na przepis art. 79 ust. 1 Konstytucji, twierdząc, że art. 177 Konstytucji nie jest dla wnoszącego skargę źródłem wolności i praw podmiotowych. Tymczasem Trybunał Konstytucyjny nie zwrócił uwagi na to, że wejście w życie art. 177 w związku z art. 45 i art. 77 ust. 2 Konstytucji doprowadzić mogło do powstania sprzeczności między nimi a art. 1 k.p.c.²⁷. Poza tym w piśmiennictwie pojęcie „prawo podmiotowe” jest rozumiane różnie, najczęściej jako zespół uprawnień (rzadko jedno pojedyncze uprawnienie) służących jakiemś podmiotowi prawnemu, bez wskazywania ich źródeł²⁸. Nie zwrócił też

²² Orzeczenie TK z dnia 25 lutego 1992 r., K 3/91, OTK 1992, cz. I, s. 34.

²³ Sądy powszechne sprawują wymiar sprawiedliwości we wszystkich sprawach, z wyjątkiem spraw ustawowo zastrzeżonych dla właściwości innych sądów.

²⁴ Wyrok NSA z dnia 3 lutego 2015 r., I OSK 1467/13, Lex nr 1956414.

²⁵ Zob. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 marca 2018 r., III SA/Gd 924/17, Lex nr 2477072; wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 28 października 2009 r., II SAB/Go 53/09, Lex nr 573942; wyrok NSA z dnia 29 stycznia 2003 r., II SA 1643/02, Lex nr 151413; wyrok NSA z dnia 9 maja 2002 r., I SA 2419/00, Lex nr 81655.

²⁶ K. Flaga-Gieruszyńska, *Glosa krytyczna do wyroku SN z dnia 26 czerwca 2001 r., III CZP 30/01*, „Rejent” 2002, nr 6, s. 132.

²⁷ A. Zieliński, *Prawo do sądu a struktura sądownictwa*, PiP 2003, nr 4, s. 20–31.

²⁸ Tak np. T. Chauvin, T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2009, s. 70; S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2005, s. 169.

uwagi na to, że art. 58 § 1 pkt 1, art. 183 § 2 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi²⁹, a także art. 199 § 1 pkt 1 k.p.c. stanowi, że sąd jest obowiązany rozpoznać sprawę tylko wówczas, gdy jest sądem właściwym. Oznacza to, że art. 45 ust. 1 Konstytucji mówi wyraźnie, że chodzi o prawo nie do jakiegokolwiek sądu, ale do sądu właściwego. Przy wykładni pojęcia prawa podmiotowego zatem należy uwzględniać także normę konstytucyjną z art. 177 Konstytucji. Wskazać tu jeszcze trzeba na kolejne zagadnienia tak rozstrzygnięcia, jak i uzasadnienia powyższego wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie SK 12/99, wiążące się z rozpoznawaną kwestią. Trybunał Konstytucyjny badał także postępowanie w zakresie konstytucyjności m.in. art. 2 k.p.c. z art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 45 ust. 1 Konstytucji, stwierdzając, że są one zgodne z tymi konstytucyjnymi wzorcami, gdyż przepis art. 2 k.p.c. nie wytycza granic ochrony sądowej, a jest tylko konsekwencją unormowania zawartego w art. 1 k.p.c., albowiem „poprawne określenie sprawy cywilnej dokonane na gruncie art. 1 k.p.c. determinuje zakres właściwości sądów powszechnych określony w art. 2 k.p.c.”. Nic dodać, nic ująć. Rzecz tylko w tym, że takie rozwiązanie problemu posłużyło Sądowi Najwyższemu w ramach „prowadzonej polityki” swej omnipotencji (*oportet semper* – ‘zawsze właściwy’) do rozszerzenia kompetencji orzeczniczych poprzez rozszerzające rozumienie określenia „sprawa cywilna” zawarte w art. 1 k.p.c.

Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 16 kwietnia 2002 r., V CK 41/02 (notabene nawet nieopublikowanym w zbiorze urzędowym Sądu Najwyższego) odwrócił kierunek swego orzecznictwa w zakresie dopuszczalności drogi sądowej w sprawach o ochronę należności publicznoprawnych w drodze skargi pauliańskiej, co zresztą Trybunał Konstytucyjny w wyroku w sprawie K 52/16 dostrzegł. Nie dostrzegł jednak, że przyjęte przez Sąd Najwyższy, także w późniejszych orzeczeniach, w tym w uchwale z dnia 12 marca 2003 r., III CZP 85/02³⁰, rozszerzające (czego nie ukrywano) rozumienie tego pojęcia „sprawa cywilna” prowadzi do zburzenia równowagi kompetencyjnej sądów powszechnych i sądów administracyjnych. Podkreślić tu trzeba, że z uwagi na treść art. 177 w zw. z art. 15 ust. 1 i art. 2 Konstytucji można kwestionować pogląd zawarty w tym postanowieniu, że „działaniem lub zaniechaniem, którego skutki mogą być rozpoznawane na drodze sądowej przed sądem powszechnym, jest – oprócz zdarzeń cy-

²⁹ Dz.U. z 2018 r., poz. 1302.

³⁰ OSNC 2003, nr 10, poz. 129.

wilnoprawnych uregulowanych w kodeksie cywilnym, takich jak czynność prawna czy czyn niedozwolony – także akt administracyjny wywołujący skutki w zakresie prawa cywilnego (z uzasadnienia postanowienia SN w sprawie V CK 41/02)”³¹. Trafnie podniósł w krytycznej glosie do tego postanowienia P. Machnikowski³¹, że „ pewne fakty (np. akty administracyjne) kwalifikujemy jako zdarzenia prawa cywilnego, gdyż są objęte hipotezą normy, której dyspozycja nakłada na adresata obowiązek określonego działania lub zaniechania względem innej osoby (tworzy stosunek prawny), a w układzie uprawnień i obowiązków składających się na ten stosunek nie występuje (w zasadzie przynajmniej) zjawisko władczego określenia przez jedną ze stron sytuacji prawnej (uprawnień) obowiązków drugiej. Takie bowiem kryterium (brak elementów władztwa i podporządkowania), choć nie w pełni precyzyjne, stosuje się do odróżnienia stosunków cywilnoprawnych od innych”. Dobrymi przykładami mogą tu być sprawy, w których dopuszcza się drogę sądową:

– w sprawie, w której Skarb Państwa po stwierdzeniu nieważności decyzji organu kontroli skarbowej, ustalającej zobowiązanie podatkowe w niższej kwocie od uiszczonej przez podatnika, dochodzi – na podstawie przepisów kodeksu cywilnego o bezpodstawnym wzbogaceniu – zwrotu kwot wypłaconych podatnikowi na podstawie decyzji uznanej za nieważną³²;

– w sprawie wpływu na skuteczność umowy ustanowienia użytkownika wieczystego uchylenia, stanowiącej przesłankę jej zawarcia, decyzji administracyjnej³³, które to uchylenie samo przez się nie powoduje nieważności umowy, lecz okoliczności, z powodu których decyzję uchylono, mogą mieć znaczenie dla oceny, w świetle prawa cywilnego, ważności umowy lub dopuszczalności uchylenia się od skutków prawnych zawartego w niej oświadczenia woli³⁴.

³¹ P. Machnikowski, *Glosa krytyczna do postanowienia SN z dnia 16 kwietnia 2002 r., V CSK 41/02*, OSP 2003, nr 2, poz. 22.

³² Tak uchwała 7 sędziów SN z dnia 16 maja 2007 r., III CZP 35/07, OSNC 2008, nr 7–8, poz. 72; uchwała SN z dnia 6 czerwca 2012 r., III CZP 24/12, OSNC 2013, nr 1, poz. 5; postanowienie SN z dnia 11 września 2014 r., III CZP 46/14, OSNC 2015, nr 7–8, poz. 92; wyrok NSA z dnia 27 października 2011 r., I FSK 1680/10, oba w CBOSA.

³³ Uchwała 7 sędziów SN z dnia 25 kwietnia 1964 r., III Co 12/64, OSNC 1964, nr 12, poz. 244.

³⁴ Podobnie też uchwała 7 sędziów SN z dnia 28 maja 1992 r., III AZP 4/92, OSNC 1992, nr 12, poz. 211 z glosą krytyczną B. Adamiak, OSP 1993, nr 5, poz. 104; uchwała SN z dnia 2 kwietnia 1993 r., III CZP 34/93, OSNC 1993, nr 10, poz. 177 z glosą aprobującą M. Szewczyk, ST 1994, nr 11, s. 60–63.

Zatem wbrew uproszczonemu pogładowi zawartemu w powyższym postanowieniu SN w sprawie V CK 41/02 „ze względu na różnorodność instytucji prawnych, w ramach których powiązanie aktu administracyjnego z innymi zdarzeniami występuje, ustalenie następstw – które mogą być różne – uchyleń (stwierdzenia nieważności) aktu stanowiącego przesłankę powstania zmiany lub ustania danego stosunku cywilnoprawnego nie jest możliwe bez szczegółowej analizy unormowań tych instytucji”³⁵. Trafnie więc pisze P. Machnikowski, że określenie, iż „akt administracyjny może być zdarzeniem cywilnoprawnym, opiera się na grubym nieporozumieniu. Jest bowiem tak, że rozwiązania problemów na tle skutków, jakie może wywoływać wydanie aktu administracyjnego, należy poszukiwać z uwzględnieniem zasad i instytucji prawa administracyjnego, które są dla tych aktów swoiste”³⁶, a nie przechodzić od razu na grunt prawa (przepisów postępowania) cywilnego. Zakwestionować też należy zawarty w powyższym postanowieniu i uchwale Sądu Najwyższego – stanowiącej także podstawę rozważań obu wyroków Trybunału Konstytucyjnego – pogląd, że „o dopuszczalności drogi sądowej rozstrzygają twierdzenia powoda, na których opiera w pozwie swoje roszczenie, nie jest natomiast niezbędne wykazanie istnienia roszczenia oraz stosunku prawnego pomiędzy stronami”³⁷. Rzecz jednak w tym, czego nie dostrzeżono w obu głosowanych wyrokach, a także w linii orzeczniczej Sądu Najwyższego ukształtowanej postanowieniem SN w sprawie V CK 41/02, że zgodnie z art. 199 § 1 k.p.c., sąd odrzuci pozew – tzn. ma obowiązek to uczynić, jeżeli zajdą przesłanki wymienione w tym przepisie, a więc gdy m.in. droga sądowa jest niedopuszczalna³⁸. Jest to bowiem przesłanka nieważności postępowania (art. 379 pkt 1–3 k.p.c.). Brak drogi sądowej sąd ma obowiązek uwzględnić na każdym etapie sprawy (art. 202 k.p.c.), z tym że w wypadku postępowania apelacyjnego i kasacyjnego z uwzględnieniem granic zaskarżenia³⁹, jednakże Sąd Najwyższy nieważność postępowania bierze pod rozwagę

³⁵ A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2001, s. 121.

³⁶ *Ibidem*, s. 120.

³⁷ Podobnie postanowienie SN z dnia 10 marca 1999 r., II CKN 340/98, OSNC 1999, nr 9, poz. 161; postanowienie SN z dnia 22 kwietnia 1998 r., I CKN 1000/97, OSNC 1999, nr 1, poz. 6.

³⁸ Wyrok SN z dnia 2 czerwca 1965 r., I PR 185/65, Lex nr 5820; postanowienie SA w Łodzi z dnia 5 lipca 2011 r., I ACz 724/11, OSAŁ 2013, nr 1, poz. 3; wyrok SA w Poznaniu z dnia 25 stycznia 2017 r., III AKa 568/16, Lex nr 2265710.

³⁹ Postanowienie SN z dnia 21 maja 2015 r., IV CSK 491/14, Lex nr 1750030.

z urzędu (art. 398¹³ § 1 k.p.c.), a na te okoliczności odnoszące się do nieważności postępowania może powołać dowody z urzędu⁴⁰. Nie wdając się bardziej w kwestię, czy uwzględnienie z urzędu nieważności postępowania dotyczy wad orzeczenia pierwszej czy drugiej instancji⁴¹, należy podzielić poglądy M. Michalskiej⁴² i A. Zielińskiego⁴³, że skutki nieważności postępowania – bez względu na to, w której instancji wystąpiły – rozciągają się na cały tok postępowania. Sąd Najwyższy, z uwagi na treść art. 398¹³ k.p.c., może objąć kontrolą nieważność postępowania pierwszoinstancyjnego w sposób pośredni – poprzez zarzut naruszenia art. 386 § 2 k.p.c. przez sąd drugiej instancji, przez nieuwzględnienie przez niego nieważności postępowania, jaka wystąpiła przed sądem pierwszej instancji⁴⁴. Trafny więc jest pogląd Sądu Najwyższego, że „Konsekwencją właściwości organu administracyjnego [...] jest niedopuszczalność drogi sądowej w tym zakresie. Jeżeli zgodnie z art. 2 § 3 k.p.c. nie są rozpoznawane w postępowaniu sądowym sprawy cywilne przekazane przez przepisy szczególne do właściwości innych organów, to tym bardziej nie mogą być rozpoznane w postępowaniu sądowym [...] sprawy wynikające z legalnych działań organów administracyjnych, których cywilnoprawny charakter może budzić wątpliwości – przy tym wyraźnie poddane właściwości tych organów”⁴⁵.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że pogląd Sądu Najwyższego co do niemożności kontroli pozwu pod kątem dopuszczalności drogi sądowej jest nietrafny, a decydujące są dla tej oceny tylko przytoczone w pozwie okoliczności faktyczne jako podstawa roszczenia. Z treści pozwu nie zawsze wynikają twierdzenia o jakimś stosunku prawnym między powodem a pozwanym. Jeżeli kontrola pozwu wykaże, że dług

⁴⁰ Wyrok SN z dnia 12 października 2016 r., II CSK 58/16, Lex nr 2147278; W. Broniewicz, *Uchylenie przez Sąd Najwyższy w trybie kasacji wyroku sądu pierwszej instancji w procesie cywilnym*, PS 2002, nr 4, s. 36.

⁴¹ Zob. M. Łochowski, *Uchybienia w postępowaniu przed sądem pierwszej instancji stanowiące przyczyny nieważności postępowania jako podstawy kasacji*, PS 1999, nr 10, s. 96.

⁴² M. Michalska, *Zakres rozpoznania sprawy przez Sąd Najwyższy w postępowaniu cywilnym*, PiP 2003, nr 10, s. 67–77.

⁴³ A. Zieliński, *Głosa krytyczna do wyroku SN z dnia 21 listopada 1997 r., I CKN 825/97*, „Palestra” 1998, nr 9–10, s. 202.

⁴⁴ Tak postanowienie SN z dnia 15 lutego 2000 r., III CKN 1204/99, Lex nr 51569; wyrok SN z dnia 21 listopada 1997 r., I CKN 825/97, OSNC 1998, nr 5, poz. 81 z glosami: aprobującą A. Szpunara, OSP 1998, nr 5, s. 93 i krytyczną A. Zielińskiego, „Palestra” 1998, nr 9–10, s. 202.

⁴⁵ Wyrok SN z dnia 9 marca 2007 r., II CSK 457/06, Lex nr 339717.

wynika z decyzji o odpowiedzialności podatkowej, a pozwany jest osobą trzecią, to pozew powinien być odrzucony. Zauważyć tu trzeba, że skoro dopuszczalność drogi sądowej zależy tylko od twierdzeń powoda, na których opiera on swoje roszczenie, a nie jest uzależniona od wykazania jego istnienia i istnienia stosunku prawnego łączącego strony, nie może być wątpliwości, że to roszczenie musi być wskazane. Można tu tak sarkastycznie powiedzieć, że Sąd Najwyższy dopuściłby możliwość orzekania o ochronie należności podatkowej także w drodze wykorzystania środka prawnego z art. 222 § 2 k.c. (skarga negatoryjna), a przecież powód taki pozew może złożyć i droga sądowa tej ochrony będzie dopuszczalna, gdyż przepisy prawa podatkowego nie zawierają przepisu o treści art. 222 § 2 k.c. Przykładów takich można podać więcej. Jeżeli jest to roszczenie przeciwko jednej z kategorii osób trzecich, o której mowa w art. 107 i nast. ord. pod., to droga jego dochodzenia nie jest dopuszczalna.

Dość często zdarza się też tak, że powód (tu: Skarb Państwa) – bez względu na to, przez kogo jest reprezentowany – w ogóle nie wykazuje, czy uprzednio dochodził zaległości podatkowej ciążyącej na osobie trzeciej w toku egzekucji administracyjnej, a nawet nie wykazuje, czy decyzji podatkowej nadał klauzulę wykonalności. W takich przypadkach sąd pierwszej instancji nie może ustalić dopuszczalności drogi sądowej. Na gruncie art. 527 § 1 i nast. k.c. wystarczające będzie bowiem tylko to, czy wierzytelność jest skonkretyzowana (np. w decyzji określającej podatnikowi wysokość zobowiązania podatkowego), ale nie hipotetyczna. Przyjmuje się nawet, że wierzyciel publicznoprawny, tak jak i prywatnoprawny, nie musi dysponować tytułem wykonawczym stwierdzającym obowiązek zapłaty danej wierzytelności⁴⁶. Nie są to jednak poglądy jednolite, albowiem dopuszcza się i wyraża poglądy odmienne, w szczególności takie, że ochronie podlegają też wierzytelności, których tytuł zobowiązania jest niewątpliwy, ale wysokość nie jest jeszcze dokładnie określona, bo za tym przemawia przesłanka niewypłacalności lub wypłacalności zmniejszonej⁴⁷. Tak rozumiane przesłanki i zakres stosowania, niedopuszczalne na gruncie art. 107

⁴⁶ Zob. wyrok SA we Wrocławiu z dnia 25 września 2013 r., I ACa 788/13, Lex 1392158; wyrok SA w Poznaniu z dnia 26 marca 2013 r., I ACa 460/13, Lex nr 1375822; wyrok SA w Warszawie z dnia 30 stycznia 2014 r., VI ACa 965/13, Lex nr 1489184.

⁴⁷ Wyrok SN z dnia 13 kwietnia 2011 r., V CSK 313/10, Lex nr 1027200; M. Pyziak-Szafnicka, *Ochrona wierzyciela w razie niewypłacalności dłużnika*, Warszawa 1995, s. 46; W. Popiołek, [w:] K. Pietrzykowski (red.) (praca zbiorowa), *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. II, Warszawa 2009, s. 207.

i nast. ustawy – Ordynacja podatkowa, bez wątpienia uprzywilejowują należności publicznoprawne i są przez to wygodne dla organów podatkowych. Taka interpretacja przepisów o odpowiedzialności osób trzecich byłaby na gruncie ustawy – Ordynacja podatkowa i Konstytucji RP niedopuszczalna.

4. Kwestia istotna, niepodnoszona wprost w obu wyrokach Trybunału Konstytucyjnego, dotyczy tego, jaki jest stosunek i zakres regulacji zawartej w art. 527 § 1 i nast. k.c. i w art. 107 i nast. ord. pod. Analizy takiej nie dokonują też Sąd Najwyższy i sądy powszechne, opierając się na uproszczonym i z gruntu nietrafnym założeniu, że przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa nie zawierają norm przepisów zawartych w art. 527–534 k.c., a co więcej, nie wiadomo, z jakich przesłanek wyprowadzono pogląd, jakoby ustawodawca świadomie pominął instytucję skargi pauliańskiej, która chroniłaby interesy wierzyciela w razie niewypłacalności dłużnika w związku z dokonaniem przez niego w ustawowo określonej sytuacji czynności prawnej z pokrzywdzeniem wierzyciela i uzyskania przez osobę trzecią korzyści majątkowej. Pogląd ten nie został w żadnej mierze uzasadniony, podobnie jak ten, że kwestia ewentualnego rozszerzającego interpretowania przepisów kodeksu cywilnego (a więc jednak istnieje) może być badana dopiero na etapie postępowania rozpoznawczego.

Rzecz jednak w tym, że takich rozważań nie czyni się w żadnej ze spraw rozpoznawanych przez sądy powszechne, a także przez Sąd Najwyższy, notabene zasłaniający się często granicami zaskarżenia. Podkreślić tu trzeba, że argumentacja Trybunału Konstytucyjnego w ogóle nie odnosi się do konkretnych argumentów Rzecznika, wskazujących na szczególne rozwiązania prawne odnoszące się do ochrony należności publicznoprawnych, a w szczególności przysługujące organom podatkowym środki prawne służące do dochodzenia i zabezpieczenia tych należności. W piśmiennictwie szeroko te środki zostały omówione i przedstawione, lecz Trybunał Konstytucyjny ich nie dostrzega⁴⁸. Dlatego też z natury rzeczy pozostawiono na uboczu kwestię rozszerzenia zakresu odpowiedzialności za należności publicznoprawne i tego, czy sytuacja prawna osób trze-

⁴⁸ Zob. M. Jasińska, *Głosa krytyczna do uchwały 7 sędziów SN z dnia 12 marca 2003 r., III CZP 85/02*, „Mon. Praw.” 2004, nr 17, s. 81; B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Dopuszczalność stosowania skargi pauliańskiej do należności podatkowych*, POP 2016, nr 9, s. 211–219; Głosa krytyczna B. Brzezińskiego i A. Nity do wyroku SN z dnia 29 maja 2015 r., V CSK 454/14, POP 2016, nr 4, s. 305–309; S. Babiarz, *Skarga pauliańska jako instrument cywilnoprawny ochrony wierzytelności publicznoprawnych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2016, nr 4, s. 9–23.

cich i zakres ich odpowiedzialności za ciężary publiczne uległ tym samym dalszemu rozszerzeniu. Stąd też argumentacja w tym zakresie przedstawiona w uzasadnieniach obu wyroków Trybunału Konstytucyjnego co do tego, że art. 527 § 1 k.c. stosowany do ochrony należności publicznoprawnych nie narusza wynikającej z art. 2 Konstytucji zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa. Argumentacja zawarta w wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie K 52/16 jest wyjątkowo w tym zakresie mglista, niekonkretna i w istocie w ogóle nieprzekonująca.

Nie sposób bowiem zgodzić się z poglądem, że już sam charakter należności, jako element dobra wspólnego, którego strażnikami są właściwe organy państwa, może prowadzić do dalej idących ograniczeń w dysponowaniu składnikami majątku przez podatnika. Przywołanie tu jako przykładu zastosowania wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 kwietnia 2000 r., K 15/98, OTK 2000, nr 3, poz. 86, z uwagi na przedmiot oceny konstytucyjności i wzorzec z m.in. art. 31 ust. 3, art. 51 ust. 1 Konstytucji było wyjątkowo niefortunne. Przepisy art. 182 i art. 183 ord. pod. związane są z zagadnieniem tajemnicy bankowej i w żadnej mierze nie przystają do zagadnienia ochrony należności publicznoprawnych i rozszerzenia odpowiedzialności (środków dochodzenia należności publicznoprawnych) osób trzecich.

Chybiony jest też pogląd Trybunału Konstytucyjnego odnoszący się do naruszenia zasady poprawnej legislacji. Podkreślić tu trzeba, że wbrew pogładowi Trybunału Konstytucyjnego to nie ustawodawca odsyła (czy nie odsyła) do regulacji prawnej o niższym standardzie określoności, a odsyła w sposób nieuprawniony orzecznictwo Sądu Najwyższego. Brak tu tylko ustawowej normy dla takiego interpretowania przepisów o odpowiedzialności osób trzecich i przepisów o skardze pauliańskiej.

5. Nietrafna i bezprzedmiotowa jest też argumentacja Trybunału Konstytucyjnego (zresztą spowodowana powierzchownym argumentem Rzecznika) odnosząca się do powiązania kwestii odpowiedzialności osób trzecich, w tym także w wyniku skargi pauliańskiej, z odpowiedzialnością podatkową podatnika i zobowiązaniem podatkowym. Nie można w żadnym razie problemów tych zrównywać, a przedstawienie ich we wniosku dało efekt odmienny od zamierzonego, natomiast związki te trzeba umieć wykazać, wydobyć.

Przede wszystkim podatkowy stan faktyczny ukształtowany przez normę podatkowoprawną determinuje relację prawną pomiędzy podatnikiem a podmiotem uprawnionym z tego podatku. Jej treścią jest powinność

poniesienia przymusowego świadczenia pieniężnego, zapłaty podatku. Ten stan faktyczny pośrednio jednak, jak pisze A. Nita⁴⁹, stanowi również fundament innych materialnych powinności podatkowych. Wskutek zobowiązania podatnika powstaje wiele różnorodnych obciążeń dotyczących podmiotów niebędących podatnikami, służących wymiarowi, a także egzekucji należności podatkowej. Należą tu w szczególności obowiązki nałożone na płatnika, inkasenta, spadkobierców (następców prawnych) oraz osoby trzecie ponoszące odpowiedzialność za cudzą zaległość podatkową. Mają one charakter akcesoryjny i nie są zdolne do samodzielnego istnienia w oderwaniu od zdeterminowanej treścią obowiązku podatkowego i podatkowego stanu faktycznego. Dlatego też odpowiedzialność osób trzecich, jako dalsza konsekwencja pojęcia odpowiedzialności podatkowej, nie może nie mieścić się w normie prawnej wywodzonej z art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji, czego wyrazem jest ograniczenie zawarte w art. 107 ord. pod. Zobowiązanie podatkowe jest konsekwencją ciężącego obowiązku podatkowego (art. 4 i art. 5 ord. pod.). Ani jedno, ani drugie nie ciąży na osobie trzeciej. Ordynacja podatkowa, jak wskazuje jej art. 107, zawiera *numerus clausus* przypadków odpowiedzialności za należności podmiotu pierwotnie zobowiązanego, w których może ta odpowiedzialność być „przeniesiona”. Już tylko ta regulacja, jako szczególna, wyklucza dopuszczalność stosowania w tych przypadkach art. 527 i nast. k.c., zawarte bowiem w przepisach kodeksu cywilnego przesłanki odpowiedzialności osoby trzeciej rozszerzają tę odpowiedzialność na czynności, wskutek których dłużnik stał się niewypłacalny lub wypłacalny w wyższym stopniu.

Takiego określenia przepisy art. 107–119 ord. pod. nie zawierają. Używa się go, ale w nieprawidłowy sposób w orzecznictwie⁵⁰. Odpowiedzialność osób trzecich na gruncie ustawy – Ordynacja podatkowa jest rodzajem odpowiedzialności nieznanym na gruncie prawa cywilnego, solidarnej, o charakterze posiłkowym. Ma ona charakter odpowiedzialności zastępczej, kaskadowy. Te ostatnie cechy zbliżają tę odpowiedzialność do odpowiedzialności na skutek skargi pauliańskiej.

Oczywiście, skarga pauliańska sama przez się nie kreuje – jak pisze Trybunał Konstytucyjny – nowej sytuacji prawno-materialnej w sferze prawa

⁴⁹ Zob. A. Nita, *Wpływ podatkowego stanu faktycznego na zaistnienie stosunku podatkowoprawnego*, [w:] idem, *Porozumienia w prawie podatkowym*, Warszawa, Lex/el, pkt 2.1.2.

⁵⁰ Zob. wyrok SN z dnia 30 marca 2017 r., II UK 267/16, Lex nr 2306377; wyrok NSA z dnia 5 marca 2015 r., II FSK 249/13, Lex nr 1666147.

podatkowego; z natury swojej nie kreuje ani nowego podmiotu odpowiedzialnego, ani w końcu też przedmiotu odpowiedzialności, ale w sposób oczywisty i niewątpliwy kreuje nowy środek odpowiedzialności jednego z podmiotów prawa podatkowego wyłączony z wymogów określoności wskazanych w art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji. Przeciż z tych przepisów Trybunał Konstytucyjny wywiódł normę ograniczenia ustawodawcy w zakresie stanowienia prawa podatkowego, np. nakaz uwzględniania przez niego zdolności do poniesienia ciężaru podatkowego⁵¹. Nie można też powiedzieć, że zasada ta nie może odnosić się do osób trzecich, które odpowiadają tylko za zaległości podatkowe podatnika (płatnika, inkasenta, następcy prawnego) na skutek zaistnienia nie zawsze uświadomionych przez siebie przesłanek i okoliczności, nie będąc obciążeni obowiązkiem podatkowym. Należy zwrócić uwagę na to, że art. 84 Konstytucji, czego Trybunał Konstytucyjny nie dostrzegł, chroni nie obowiązki majątkowe podatnika, lecz obywatela, a więc właściwie każdego podmiotu przebywającego na terenie Rzeczypospolitej Polskiej⁵².

6. Przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego nie stał się także wzorzec kontroli z art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji. Cechą istotną, różniącą podmioty poddane restrykcjom z art. 527–534 k.c., jest to, że regulacja ta w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie K 52/16 ma zastosowanie nie tylko do podmiotów prawa prywatnego, ale i prawa publicznego; pomimo wypowiedzi Trybunału, że te drugie działają tu w sferze *dominium*, a nie *imperium*, to przecież nie budzi wątpliwości, że ta sfera działania tych podmiotów jest ograniczona tylko do działań związanych z ich udziałem w obrocie cywilnoprawnym, a więc gdy Skarb Państwa występuje jako osoba prawna w sferze uprawnień właścicielskich⁵³ czy w sferze

⁵¹ Wyroki TK: z dnia 6 marca 2002 r., P 7/00, OTK-A 2002, nr 2, poz. 13, Dz.U. z 2002 r. Nr 23, poz. 242; z dnia 7 czerwca 1999 r., K 18/98, OTK 1999, nr 5, poz. 95, Dz.U. z 1999 r. Nr 52, poz. 545.

⁵² Tak P. Kociubiński, *Ciężary i świadczenia publiczne*, [w:] idem, *Powojenne przekształcenia własnościowe w świetle Konstytucji*, Lex/el., pkt 4.3.4.; K. Działocha, [w:] L. Garlicki, M. Zubik (red.) (praca zbiorowa), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2016, t. 3, s. 1–2.

⁵³ W. Szydło, *Aspekty podmiotowości prawnej Skarbu Państwa*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 2008, nr 3048, Prawo, CCCIV; M. Szubiakowski, *Glosa krytyczna do postanowienia SN z dnia 28 marca 1995 r.*, I CRN 24/95, PiP 1996, nr 8–9, s. 167–173; A. Doliwa, *Dychotomiczny charakter podmiotowości prawnej Skarbu Państwa (imperium i dominium)*, „Studia Prawnicze” 2002, nr 3(153), s. 34–49; A. Całus, *Problematyka prawna*

działalności gospodarczej⁵⁴. W przypadku korzystania ze środka z art. 527 § 1 k.c. Skarb Państwa w żadnej z tych sfer nie działa. Wykorzystuje ten środek do zwiększenia swoich uprawnień w sferze *imperium* dla uzyskania uprzywilejowanej pozycji. Podmioty *stricte* prywatnoprawne nie mogą przecież wykorzystywać dla dochodzenia swych wierzytelności środków przewidzianych w prawie podatkowym. W tym też tkwi rozszerzenie zasady równości i uprzywilejowania Skarbu Państwa⁵⁵. Zauważyć trzeba, że w szeregu wyroków Trybunał Konstytucyjny⁵⁶ wskazywał, iż wkroczenie państwa w sferę działania właściwą dla podmiotów prywatnoprawnych nakłada znaczne ograniczenia na możliwości państwa.

7. Kolejną zasadą konstytucyjną nieuwzględnioną przez Trybunał Konstytucyjny (notabene nieobjętą wnioskiem Rzecznika) jest zasada praworządności (art. 7 Konstytucji). Nie budzi wątpliwości, że do postanowień formułujących wolności lub prawa, jako podstawę skargi konstytucyjnej, należy zaliczyć przede wszystkim przepisy rozdziału II Konstytucji „Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela”, jednakże dopuszcza się także poszukiwanie tych praw w rozdziale I „Rzeczpospolita”, który formułuje zasady ustroju państwa. Wśród nich jest też art. 7 Konstytucji, z tym tylko, że powyższy przepis należało przywołać w skardze (wniosku – art. 80 Konstytucji) w powiązaniu z przepisami rozdziału II Konstytucji⁵⁷, a więc np. art. 31 ust. 3 (zasada proporcjonalności), art. 32 (zasada równości), art. 64 ust. 2 (zasada ochrony własności). Z zasady praworządności należy wyprowadzić pogląd powszechnie przyjmowany w orzecznictwie także Trybunału Konstytucyjnego o niedopuszczalności domniemywania kompetencji. Zasady legalności i demokratycznego państwa prawnego wskazują, że organ władzy publicznej może mieć kompetencje do załatwienia sprawy (tu sąd powszechny) wynikającą tylko z wyraźnego przepisu

Skarbu Państwa, „Biuletyn Rady Legislacyjnej” 1995, nr 6, s. 12–37; N. Gajl, *Skarb Państwa*, Warszawa 1996, s. 90–95.

⁵⁴ M. Dziurda, *Reprezentacja Skarbu Państwa w procesie cywilnym*, Kraków 2005, s. 9.

⁵⁵ Zob. wyrok TK z dnia 26 listopada 2007 r., P 24/06, OTK-A 2007, nr 10, poz. 126, Dz.U. z 2007 r. Nr 225, poz. 1671.

⁵⁶ Zob. wyrok TK z dnia 7 maja 2001 r., K 19/00, OTK-ZU 2001, nr 4, poz. 82, Dz.U. z 2001 r. Nr 43, poz. 489 z glosą krytyczną M. Przychodzkiego, „Radca Prawny” 2002, nr 3, s. 97; wyrok TK z dnia 8 października 2007 r., K 20/07, OTK-A 2007, nr 9, poz. 102, Dz.U. z 2007 r. Nr 192, poz. 1394.

⁵⁷ Tak w: wyroku TK z dnia 10 lipca 2000 r., SK 21/00, OTK 2000, nr 5, poz. 144, Dz.U. z 2000 r. Nr 55, poz. 666; wyroku TK z dnia 29 kwietnia 2003 r., SK 24/02, OTK-A 2003, nr 4, poz. 33, Dz.U. z 2003 r. Nr 83, poz. 773.

prawa. Kompetencja nie może być wyprowadzona z innej, rodzajowo podobnej kompetencji⁵⁸, a samoistne znaczenie art. 7 Konstytucji nie może być sprowadzone do dyrektywy interpretacji przepisów kompetencyjnych, co nie jest zakazane, to jest dozwolone. Podobne poglądy są też utrwalone w orzecznictwie sądów administracyjnych⁵⁹. W związku z powyższym chybiony jest argument, że w sprawach ze skargi pauliańskiej Skarb Państwa działający przez określony podmiot (art. 67 § 2 k.p.c., art. 4 ustawy z dnia 15 grudnia 2016 r. o Prokuraturii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej⁶⁰) działa jako podmiot nie w sferze *imperium*, a w sferze *dominium*. Sam Sąd Najwyższy wielokrotnie wypowiadał następujący podgląd: „Nie ma miejsca na dowolność w posługiwaniu się instytucjami prawa cywilnego w sferze uregulowanej przepisami prawa publicznego”⁶¹. Wystarczające zatem byłoby tylko przestrzeganie tej zasady.

8. Generalnie można mieć też wątpliwości co do tego, czy Rzecznik nie powinien był podnieść zarzutu niezgodności art. 527 § 1 k.c. z art. 2 Konstytucji (zasada nadmiernej ingerencji) i art. 31 ust. 3 Konstytucji (zasada proporcjonalności). O ile bowiem test proporcjonalności z art. 2 Konstytucji, jak się przyjmuje w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego⁶² oraz piśmiennictwie⁶³, ma o tyle łagodniejszy charakter, że nie stosuje się do niego w spo-

⁵⁸ Tak TK w wyroku z dnia 10 maja 1994 r., W 7/94, OTK 1994, nr 1, poz. 23, a także w wyroku z dnia 27 maja 2002 r., K 20/01, OTK-A 2002, nr 3, poz. 34.

⁵⁹ Wyroki NSA: z dnia 11 stycznia 2011 r., II GSK 1365/10; z dnia 13 lipca 2017 r., II OSK 1215/17; z dnia 30 września 2016 r., I OSK 852/15; z dnia 30 maja 2016 r., II OSK 2284/14; z dnia 6 października 2010 r., II OSK 1453/10; z dnia 21 sierpnia 2007 r., I OSK 360/07; z dnia 29 października 2009 r., I OSK 79/09; z dnia 25 września 2009 r., I FSK 1070/08 – wszystkie w CBOSA.

⁶⁰ Dz.U. z 2016 r., poz. 2261 z późn. zm.

⁶¹ Uzasadnienie uchwały 7 sędziów SN z dnia 21 września 1993 r., III CZP 72/93, OSNC 1994, nr 3, poz. 49; wyrok SN z dnia 17 grudnia 1998 r., I CKN 935/97, OSP 1999, nr 9, poz. 170; postanowienie SN z dnia 28 marca 1995 r., OSNC 1995, nr 7–8, poz. 112; postanowienie SN z dnia 24 września 1965 r., II CR 372/65, OSNC 1966, nr 5, poz. 82 z glosa aprobującą S. Breyera, OSP 1966, nr 11, poz. 244; uchwała SN z dnia 13 maja 1977 r., III CZP 35/77, OSNC 1978, nr 2, poz. 21; K. Piasecki, *Kodeks cywilny. Komentarz. Księga pierwsza. Część ogólna*, Kraków 2003, Lex/el. komentarz do art. 34 pkt 1.

⁶² Zob. wyroki TK: z dnia 12 lutego 2014 r., K 23/10, OTK-A 2014, nr 2, poz. 10, Dz.U. z 2014 r., poz. 236; z dnia 12 marca 2014 r., P 27/13, OTK-A 2014, nr 3, poz. 30, Dz.U. z 2014 r., poz. 375 z glosami: krytyczną A. Skowron, Lex/el. i częściowo krytyczną M. Ożoga, „Przeg. Sejm.” 2015, nr 2, s. 160–172.

⁶³ Zob. L. Garlicki, K. Wojtyczek, [w:] L. Garlicki, M. Zubik (red.), M. Derlatka, K. Działocha, S. Jarosz-Żukowska, A. Łukaszczuk, P. Sarnecki, W. Sokolewicz, J. Trzeciński,

sób rygorystyczny wymagania łącznego spełnienia wymagań przydatności, konieczności i proporcjonalności, co musi mieć miejsce w przypadku art. 31 ust. 3 Konstytucji, a więcej znaczenia pozostawia się domniemaniu zgodności ustawy z Konstytucją⁶⁴. Zauważyć tu też należy, że w wyroku z dnia 9 października 2012 r., P 27/11⁶⁵, Trybunał Konstytucyjny przypominał, iż choć zasada proporcjonalności wynika nie tyle z art. 2, ile przede wszystkim z art. 31 ust. 3, nie oznacza to zaprzeczenia związku istniejącego pomiędzy zasadą proporcjonalności a zasadą demokratycznego państwa prawnego, urzeczywistniającego zasadę sprawiedliwości społecznej, gwarantowaną przez art. 2 Konstytucji. Z kolei w wyroku z dnia 13 marca 2007 r., K 8/07⁶⁶, Trybunał przyjął, że zarzut nieproporcjonalności kwestionowanego uregulowania może być oparty wyłącznie na naruszeniu art. 2 Konstytucji. Z tym tylko, że jak wynika z lektury dalszej części uzasadnienia tego wyroku, Trybunał Konstytucyjny wskazuje i wiąże tę nieproporcjonalność z „należyty (nienależyty) wyrażeniem celu legislacyjnego i środka użytego do jego realizacji”. Dlatego też w piśmiennictwie⁶⁷ wskazuje się, że „standard ochrony wydobywany z art. 2 Konstytucji jest niższy od standardu wymaganego przez art. 31 ust. 3, gdyż może on pozostawiać władzom publicznym szerszą swobodę działania”. Niestety, w tym kierunku nie poszły działania Rzecznika.

9. W sprawie dopuszczalności stosowania w sprawach ochrony należności publicznoprawnych art. 527 i nast. k.c. powinien też znaleźć zastosowanie wzorzec z art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 ust. 2 Konstytucji. Przepisy konstytucyjne o ochronie własności nie wprowadzają, tak jak zredagowano to w uzasadnieniu wyroku w sprawie K 52/16, szczególniego poziomu ochrony własności publicznoprawnej (art. 1a pkt 13 u.p.e.a. i art. 28 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej⁶⁸ czynią naczelnika urzędu skarbowego podmiotem uprawnionym do wykonywania zadań wierzyciela należności pieniężnych, a tym samym podmiotem uprawnionym do żądania wykonania obowiązku lub jego zabezpieczenia w administracyjnym postępowaniu egzekucyj-

M. Wiącek, K. Wojtyczek, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. II, Warszawa 2016, Lex./el komentarz do art. 31 pkt 43.

⁶⁴ Wyrok TK z dnia 31 stycznia 2013 r., K 14/11, OTK-A 2013, nr 1, poz. 7, Dz.U. z 2013 r., poz. 193.

⁶⁵ OTK-A 2012, nr 9, poz. 104, Dz.U. z 2012 r., poz. 1124.

⁶⁶ OTK-ZU 2007, nr 3, poz. 26, Dz.U. z 2007 r. Nr 43, poz. 327.

⁶⁷ Zob. L. Garlicki, K. Wojtyczek, *op. cit.*, pkt 43.

⁶⁸ Dz.U. z 2018 r., poz. 508 z późn. zm.

nym lub zabezpieczającym) wobec innych rodzajów własności, zwłaszcza prywatnoprawnej⁶⁹. Wprawdzie w piśmiennictwie takie poglądy się głosi⁷⁰, to jednak sam fakt konstytucyjnego rozróżnienia własności prywatnej, komunalnej oraz własności Skarbu Państwa nie oznacza, że Konstytucja RP uprzywilejowuje którykolwiek z tych rodzajów własności. Zauważyć tu należy, że stosowanie art. 527 § 1 k.c. jako dodatkowego środka prawnego w istocie rzeczy godzi we własność osób fizycznych, ewentualnie osób prawnych. Ta ochrona musi mieć cechę „równości dla wszystkich” tych podmiotów. Nie ma tej równości, gdy w stosunku do niektórych z nich stosowane mogą być środki tylko przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa, czy ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, a w stosunku do innych także środki z przepisów Kodeksu cywilnego. Podkreślenia wymaga to, że obie te sytuacje wskazują, iż te grupy podmiotów znajdują się w sensie przedmiotowym w tożsamej sytuacji faktycznej (art. 112 ord. pod. i art. 527 § 1 k.c.). Nieuzasadnione uprzywilejowanie podmiotów państwowych, np. uprzywilejowanie Skarbu Państwa w postępowaniu egzekucyjnym⁷¹ czy w zakresie pierwszeństwa hipotek Skarbu Państwa⁷², narusza zasadę równej ochrony własności i innych praw majątkowych. Dlatego w orzecznictwie wyrażano trafną myśl: „kontekst historyczny powstania Konstytucji wyjaśnia, że wpisanie zasady równej ochrony do przepisów normujących wolności i prawa człowieka i obywatela ma na celu podkreślenie niedopuszczalności różnicowania ochrony praw majątkowych przez przepisy przyznające państwu i podmiotom publicznym pozycję uprzywilejowaną w stosunku do osób fizycznych i osób prawnych prawa prywatnego. Zróżnicowanie regulacji środków i zakresu ochrony praw może być natomiast konsekwencją związania podmiotów publicznych, a w szczególności państwowych, normami konstytucyjnymi, które nie odnoszą się do osób prywatnych. Nakaz zapewnienia równej ochrony prawnej, podobnie jak

⁶⁹ R. Illinicz, *Formy własności w Konstytucji RP z 1997 r.*, [w:] K. Skotnicki (red.), *Własność – zagadnienia ustrojowo-prawne. Porównanie rozwiązań w państwach Europy Środkowo-Wschodniej*, Łódź 2006, s. 125.

⁷⁰ C. Kosikowski, *Zasada ochrony własności*, [w:] W. Sokolewicz (red.), *Zasady podstawowe polskiej Konstytucji*, Warszawa 1998, s. 235.

⁷¹ Wyrok TK z dnia 14 maja 2009 r., K 21/08, OTK-A 2009, nr 5, poz. 67, Dz.U. z 2009 r. Nr 81, poz. 687.

⁷² Wyrok TK z dnia 26 listopada 2007 r., P 24/06, OTK-A 2007, nr 10, poz. 126, Dz.U. z 2007 r. Nr 225, poz. 1671.

wyrażona w art. 32 zasada równości, nie oznacza zatem pełnej identyczności sytuacji prawnej podmiotów publicznych i podmiotów prywatnych⁷³.

10. Na koniec nie sposób nie dostrzec, że stanowisko Ministra Finansów zawarte w piśmie z dnia 22 lutego 2016 r., w odpowiedzi na wystąpienie Rzecznika z dnia 25 stycznia 2016 r., jest o tyle nieuzasadnione, że w zbliżonym przypadku – stosowania do podatkowych stanów faktycznych przepisów art. 189 k.p.c. o żądaniu ustalenia przez sąd istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, gdy powód ma w tym interes prawny – doprowadził tenże organ do zmian w ustawie – Ordynacja podatkowa i Kodeksie postępowania cywilnego przez dodanie w tych ustawach od dnia 1 września 2005 r.⁷⁴ odpowiednio art. 199a i art. 189¹. Nie było to przy tym tylko „zmniejszeniem wątpliwości niektórych przedstawicieli doktryny”. Choć przed powyższą datą organ podatkowy nie mógł skorzystać z instytucji prawnej uregulowanej w art. 189 k.p.c., gdyż nie miał interesu prawnego⁷⁵, to przecież orzecznictwo sądów administracyjnych nie kwestionowało, że organy podatkowe mogą oceniać skutki podatkowe czynności cywilnoprawnych, a jeżeli do ich oceny niezbędne jest ustalenie stosunku prawnego lub prawa, to także i w zakresie tych kwestii prawnych⁷⁶. Nie było zatem potrzeby dokonywania zmian w przepisach prawa podatkowego, ale jednak ich dokonano.

To tylko tak na marginesie tego sporu.

⁷³ Wyrok TK z dnia 31 stycznia 2001 r., P 4/99, OTK 2001, nr 1, poz. 5, Dz.U. z 2001 r. Nr 11, poz. 91; wyrok TK z dnia 17 marca 2008 r., K 32/05, OTK-A 2008, nr 2, poz. 27, Dz.U. z 2008 r. Nr 51, poz. 299.

⁷⁴ Zob. art. 1 pkt 76 i art. 2 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2005 r. Nr 143, poz. 1199 z późn. zm.).

⁷⁵ Wyrok SN z dnia 7 lutego 2006 r., I PK 209/04, Lex nr 281245; uchwała 7 sędziów SN z dnia 28 września 2005 r., I P 2/05, OSNP 2006, nr 5–6, poz. 71.

⁷⁶ Zob. np. wyrok NSA z dnia 18 lutego 1999 r., SA/Bk 1612/97, „Studia Podatkowe” 2001, nr 7, s. 35; wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2000 r., I SA/Lu 1432/98, Lex nr 45236; wyrok NSA z dnia 16 czerwca 2005 r., FSK 2052/04, Lex nr 173050.

BIBLIOGRAFIA

- Babiarz S., *Skarga pauliańska jako instrument cywilnoprawny ochrony wiarygodności publicznoprawnych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2016, nr 4.
- Białogłowski W., *Wznowienie postępowania w następstwie wydania przez TK wyroku interpretacyjnego*, [w:] M. Bernatt, J. Królikowski, M. Ziółkowski (red.), *Skutki wyroków Trybunału Konstytucyjnego w sferze stosowania prawa*, „Studia i Materiały Trybunału Konstytucyjnego” 2013, t. XLVII.
- Brzeziński B., Kalinowski M., *Dopuszczalność stosowania skargi pauliańskiej do należności podatkowych*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2016, nr 9.
- Całus A., *Problematyka prawna Skarbu Państwa*, „Biuletyn Rady Legislacyjnej” 1995, nr 6.
- Chauvin T., Stawecki T., Winczorek P., *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2009.
- Doliwa A., *Dychotomiczny charakter podmiotowości prawnej Skarbu Państwa (imperium i dominium)*, „Studia Prawnicze” 2002, nr 3(153).
- Działocha K., [w:] L. Garlicki, M. Zubik (red.) (praca zbiorowa), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 3, Warszawa 2016.
- Dziurda M., *Reprezentacja Skarbu Państwa w procesie cywilnym*, Kraków 2005.
- Gajl N., *Skarb Państwa*, Warszawa 1996.
- Garlicki L., *Uwagi o charakterze prawnym orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] B. Banaszak, J. Trzciniński (red.), *Studia nad prawem konstytucyjnym*, Wrocław 1997.
- Garlicki L., Wojtyczek K., [w:] L. Garlicki, M. Zubik, M. Derlatka, K. Działocha, S. Jarosz-Żukowska, A. Łukaszczyk, P. Sarnecki, W. Sokolewicz, J. Trzciniński, M. Wiącek, K. Wojtyczek (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. II, Warszawa 2016; Lex/el., komentarz do art. 31 pkt 43.
- Illinicz R., *Formy własności w Konstytucji RP z 1997 r.*, [w:] K. Skotnicki (red.), *Własność – zagadnienia ustrojowo-prawne. Porównanie rozwiązań w państwach Europy Środkowo-Wschodniej*, Łódź 2006.
- Kociubiński P., *Ciężary i świadczenia publiczne*, [w:] P. Kociubiński, *Powojenne przekształcenia własnościowe w świetle Konstytucji*, Warszawa 2013; Lex/el., pkt 4.3.4.
- Kosikowski C., *Zasada ochrony własności*, [w:] W. Sokolewicz (red.), *Zasady podstawowe polskiej Konstytucji*, Warszawa 1998.
- Łochowski M., *Uchybienia w postępowaniu przed sądem pierwszej instancji stanowiące przyczyny nieważności postępowania jako podstawy kasacji*, „Przegląd Sądowy” 1999, nr 10.
- Michalska M., *Zakres rozpoznania sprawy przez Sąd Najwyższy w postępowaniu cywilnym*, „Państwo i Prawo” 2003, nr 10.
- Nita A., *Wpływ podatkowego stanu faktycznego na zaistnienie stosunku podatkowoprawnego*, [w:] idem, *Porozumienia w prawie podatkowym*, Warszawa 2014; Lex/el., pkt 2.1.2.
- Piasecki K., *Kodeks cywilny. Komentarz. Księga pierwsza. Część ogólna*, Kraków 2003; Lex/el., komentarz do art. 34 pkt 1.
- Pietrzykowski K., *O tak zwanych „interpretacyjnych” wyrokach Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Sądowy” 2004, nr 3.
- Popiołek W., [w:] K. Pietrzykowski (red.) (praca zbiorowa), *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. II, Warszawa 2009.

- Pyziak-Szafnicka M., *Ochrona wierzyciela w razie niewypłacalności dłużnika*, Warszawa 1995.
- Szydło W., *Aspekty podmiotowości prawnej Skarbu Państwa*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 2008, nr 3048, Prawo, CCCIV.
- Więcek M., Żółtek S., *Skutki wyroków TK o niekonstytucyjności przepisów prawa karnego materialnego*, [w:] M. Bernatt, J. Królikowski, M. Ziółkowski (red.), *Skutki wyroków Trybunału Konstytucyjnego w sferze stosowania prawa*, „Studia i Materiały Trybunału Konstytucyjnego” 2013, t. XLVII.
- Wolter A., Ignatowicz J., Stefaniuk K., *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2001.
- Wronkowska S., *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2005.
- Zieliński A., *Prawo do sądu a struktura sądownictwa*, „Państwo i Prawo” 2003, nr 4.

COMMENTARY TO CONSTITUTIONAL COURT DECISIONS OF 18 APRIL 2018 (K 52/16) AND 10 JULY 2000 (SK 12/99)

Summary. Both discussed judgments of the Constitutional Court shall be considered as erroneous. The second judgment is to some extent a result of the first one. The thesis of the first judgment was shaped in a scope that is too wide, where it should be limited only to the situation, in which the regulations of the administrative law do not directly protect a given claim and do not grant this protection a judicial channel. This situation led to extending of the competences of the Supreme Court and courts of general jurisdiction onto subsequent civil law institutions, including such situation, when the regulations of the tax law provide for such protection, along with the judicial channel in administrative courts. At this stage it's hard to decide – even though throughout a couple of last years courts of general jurisdiction and the Supreme Court established a certain pattern of judicial decisions – which direction the court rulings would take. Only the Court of Justice of the European Union or intervention of legislators might change the disadvantageous direction, in which the judicial principles go nowadays.

Keywords: actio Pauliana, dominium, imperium, public claims.

Mateusz Gogol*

MAGAZYN KONSYGNACYJNY W POLSCE

Streszczenie. W artykule przedstawiono warunki funkcjonowania magazynu konsygnacyjnego w Polsce, omówiono przepisy i problemy związane z jego funkcjonowaniem, opisano główne błędy popełnione przez ustawodawcę i wskazano proponowane zmiany legislacyjne, które ułatwią korzystanie z magazynu konsygnacyjnego większej grupie podatników.

Słowa kluczowe: magazyn konsygnacyjny, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (WNT).

1. WPROWADZENIE

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie zasad funkcjonowania w Polsce magazynów konsygnacyjnych, które umożliwiają płatnikom VAT uproszczenie rozliczeń związanych z dokonywanymi transakcjami wewnątrzwspólnotowymi. Nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 1.12.2008 r. wprowadziła uproszczenia dla transakcji prowadzonych za pośrednictwem magazynów konsygnacyjnych¹. W artykule zostaną omówione zasady funkcjonowania magazynów konsygnacyjnych i dokonana będzie analiza przepisów obowiązujących w prawie europejskim oraz polskich przepisów dotyczących zasad funkcjonowania magazynów konsygnacyjnych na terytorium Polski, ujętych w ustawie o podatku od towarów i usług. Przedstawiona zostanie również propozycja zmian przepisów tej ustawy.

* Doradca podatkowy, doktorant Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie, e-mail: mategogol@gmail.com

¹ Art. 1 ust. 15 ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2008 r. Nr 209, poz. 1320).

W dzisiejszym, globalizującym się świecie przedsiębiorstwa zmuszone są do efektywnego zarządzania swoimi zasobami, minimalizowania kosztów i powiększania zysków. Jedną z metod ograniczenia kosztów związanych z posiadaniem zasobów jest dostawa *just in time* (z ang. – ‘dokładnie na czas’). Celem tej metody jest skrócenie czasu produkcji do minimum oraz redukcja zapasów i obniżenie kosztów ich utrzymania. W przypadku kooperacji z kontrahentami z różnych państw, często z innych kontynentów, producenci szukają alternatywnych rozwiązań, takim są np. składy konsygnacyjne. Zgodnie z założeniem koncepcji składów, na dostawcy ciąży obowiązek ich utrzymania. Producent odpowiedzialny jest jedynie za pobranie towarów z magazynu, a obowiązek ich rozliczenia występuje z chwilą ich użycia. Możemy wyróżnić dwa typy składów: *call off stock* (brak polskiej nazwy), gdzie odbiorca towarów jest z góry znany, oraz *consignment stock* (magazyn konsygnacyjny), w którym towar przeznaczony jest dla wielu nabywców.

2. INSTYTUCJA MAGAZYNU KONSYGNACYJNEGO W PRAWIE EUROPEJSKIM

Problematyka składów konsygnacyjnych została poruszona na gruncie prawa europejskiego. W międzynarodowych operacjach gospodarczych dochodzi coraz częściej do transakcji z wykorzystaniem składów konsygnacyjnych.

Dla podmiotów korzystających z tego rodzaju uproszczeń niezwykle istotne jest rozróżnienie na: *consignment stock* (składy konsygnacyjne), które tworzą swoisty rodzaj centrum dystrybucyjnego, gdzie towar przeznaczony jest dla wielu odbiorców, oraz *call off stock* (brak polskiego odpowiednika), w którym odbiorca towarów jest znany z góry. Cechą charakterystyczną obu tych rodzajów składów jest to, że podmiot dokonuje przemieszczenia towarów pomiędzy krajami, składa je w magazynie i dokonuje sprzedaży w przypadku otrzymania zamówienia od odbiorcy². Przed utworzeniem w Europie instytucji wspólnego rynku funkcję taką pełniły składy celne³. W ramach transakcji przy wykorzystaniu składów konsygnacyjnych odbywają się następujące operacje podlegające opodatkowaniu:

– przemieszczenie towarów z kraju Unii Europejskiej do magazynu konsygnacyjnego mieszczącego się w innym kraju Unii Europejskiej – rozumiane jako wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów;

² P. Skorupa, *Transakcje podlegające opodatkowaniu*, [w:] J. Martini (red.), *Dyrektywa VAT 2006/112/WE*, Warszawa 2010, s. 196.

³ K. Sach, R. Namysłowski, *Dyrektywa VAT. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 259.

– przemieszczenie towarów z kraju Unii Europejskiej do magazynu konsygnacyjnego mieszczącego się w innym kraju Unii Europejskiej – rozumiane jako wewnątrzspółnotowe nabycie towarów w kraju położenia magazynu;

– dostawy dla ostatecznego nabywcy towarów na terenie kraju położenia magazynu konsygnacyjnego.

W przypadku dokonywania transakcji za pomocą magazynów konsygnacyjnych, na podatniku państwa członkowskiego Unii Europejskiej ciąży obowiązek rejestracji dla celów podatku od wartości dodanej w państwie przeznaczenia towarów⁴. Po 1 stycznia 1993 r. doszło do rozbieżności w stosowaniu przepisów dotyczących transakcji z wykorzystaniem magazynów konsygnacyjnych. Rozwiązanie powyższe wymuszało w wielu państwach należących do Unii Europejskiej rejestrację dla celów podatku od wartości dodanej. Z kolei państwa takie jak Wielka Brytania, Węgry, Słowacja, Łotwa, Finlandia uznały, że na podmiocie zagranicznym będącym właścicielem towaru nie ciąży obowiązek rejestracji na potrzeby podatku od wartości dodanej w państwie, w którym znajduje się magazyn. Obowiązek rozliczenia transakcji będzie ciążył na podatniku będącym ostatecznym nabywcą towarów. Możliwość stosowania tego rodzaju uproszczenia została potwierdzona przez Komisję Europejską⁵. Instytucja magazynu konsygnacyjnego nie ma swoich podstaw prawnych w Dyrektywie 2006/112/WE (dalej: Dyrektywa VAT), jednak ww. uproszczenia są stosowane przez wiele państw członkowskich i akceptowane przez Komisję Europejską⁶. Dla stosowania tego rodzaju uproszczenia możemy wyróżnić wyżej już wspomniane dwa rodzaje magazynów konsygnacyjnych. Pierwszy z nich, *consignment stock* (skład konsygnacyjny) to magazyn, z którego towary mogą być dostarczane większej liczbie odbiorców⁷. Drugi rodzaj magazynu, tzw. *call off stock* (brak polskiego odpowiednika nazwy), odznacza się tym, że odbiorca towarów w nim składowanych jest z góry znany⁸. Zastosowanie uproszczeń związanych ze składami konsygnacyjnymi jest zależne od tego, czy w danym państwie członkowskim funkcjonują przepisy odnoszące się do magazynów konsygnacyjnych. Na wprowadzenie

⁴ P. Skorupa, *Transakcje podlegające opodatkowaniu*, [w:] J. Martini (red.), *op. cit.*, s. 196.

⁵ K. Sach, R. Namysłowski, *op. cit.*, s. 259.

⁶ T. Michalik, *Komentarz 2012 do art. 2 ustawy o podatku od towarów i usług*, System Informacji Prawnej Legalis.

⁷ P. Skorupa, M. Wojda, *Funkcjonowanie składów konsygnacyjnych oraz call-off stock w Polsce*, „Przegląd Podatkowy” 2009, z. 5, s. 21.

⁸ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz VAT*, Warszawa 2010, s. 198.

powyższych przepisów zdecydowały się: Austria, Belgia, Cypr, Czechy, Dania, Finlandia, Francja, Holandia, Irlandia, Litwa, Łotwa, Malta, Rumunia, Słowacja, Słowenia, Węgry, Wielka Brytania i Włochy.

W państwach, które nie wprowadziły przepisów dotyczących magazynów konsygnacyjnych, nie ma możliwości korzystania z uproszczeń podatkowych dla podmiotów prowadzących powyższe magazyny⁹ (tu przykładem są Niemcy)¹⁰.

3. MAGAZYN KONSYGNACYJNY W ŚWIETLE POLSKICH PRZEPISÓW USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Polski ustawodawca zdecydował się na rozwiązanie drugie, czyli magazynu typu *call off stock*, podobnie jak większość państw Unii Europejskiej¹¹. Takie rozwiązanie ma pozytywne skutki ekonomiczne dla budżetu państwa. Dzięki wprowadzonym przepisom zwiększyła się atrakcyjność polskiej gospodarki¹². Podmioty zagraniczne, decydując się na lokowanie centrów dystrybucyjnych, biorą pod uwagę możliwość korzystania z ułatwień podatkowych dla prowadzących magazyny konsygnacyjne¹³. W krajach naszego regionu ww. ułatwienia istnieją w Czechach, na Łotwie, Węgrzech, Słowacji, Litwie¹⁴.

Istota magazynu konsygnacyjnego w Polsce polega na tym, że:

- dostawca towarów pozostaje ich właścicielem do chwili pobrania z magazynu. Na nim spoczywają koszty składowania towarów (również inne ryzyka);
- towary są dostarczane do polskiego nabywcy przez zagranicznego dostawcę (lub odwrotnie);
- polski podatnik pobiera towary z magazynu w momencie, kiedy są mu potrzebne, i dopiero wtedy ponosi ryzyko związane z tymi towarami (możliwa jest również sytuacja odwrotna)¹⁵.

⁹ A. Bartosiewicz, D. Kosacka-Łędzewicz, *Wewnątrzspółnotowa dostawa towarów*, Vademecum Doradcy Podatkowego.

¹⁰ A. Ball, *Consignment and Call of Stock Transaction between Poland and Germany*, "International VAT Monitor" 2010, (September/October), s. 335.

¹¹ K. Lewandowski, P. Falkowski, *Dyrektywa VAT 2006/112. Komentarz do art. 20*, System Informacji Prawnej Legalis.

¹² K. Sachs, *Ekspertyza w sprawie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (druk 734)*, Warszawa, 13 marca 2007, s. 2.

¹³ R. Styczyński, *Składy konsygnacyjne*, Vademecum Doradcy Podatkowego, nr 103734.

¹⁴ K. Sach, R. Namysłowski, *op. cit.*, s. 260.

¹⁵ R. Styczyński, *op. cit.*

Główne ułatwienia przy dokonywaniu transakcji za pomocą magazynów konsygnacyjnych w Polsce to:

- przesunięcie obowiązku rozpoznania podatku z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia towarów na polski podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Rozwiązanie to umożliwia polskim organom podatkowym dokładniejszą kontrolę i daje możliwość wyeliminowania nadużyć w przypadku transakcji karuzelowych;

- eliminacja konieczności rejestracji dla celów VAT podatnika zagranicznego, odciążająca polskie organy podatkowe w zakresie jego kontroli, co w konsekwencji sprowadza się do niższych kosztów poboru podatku od wartości dodanej, przyczyniając się do tańszej administracji podatkowej.

Przed dokonaną nowelizacją wskazywano, iż ww. rozwiązanie może mieć negatywny wpływ na przepływy pieniężne dla budżetu państwa. Ze względu na wymienione wyżej zalety rozwiązanie to należy uznać za korzystne z punktu widzenia podatników i budżetu państwa¹⁶.

Istotą działania magazynu konsygnacyjnego jest odłożenie w czasie rozliczeń podatkowych z tytułu WNT¹⁷ i brak możliwości rozliczenia podatku VAT przez dostawcę w sytuacji, gdy dokonuje on dostawy towarów do magazynu konsygnacyjnego. Obowiązek ten spoczywa na nabywcy towarów¹⁸.

3.1. Pojęcie magazynu konsygnacyjnego w polskiej ustawie o podatku od towarów i usług

Polski ustawodawca, w ramach przyjętej nowelizacji przepisów o podatku od towarów i usług, wprowadził do polskiego systemu podatkowego pojęcie magazynu konsygnacyjnego.

Pojęcie to zostało zawarte w art. 2 pkt 27c i 27d ustawy o podatku od towarów i usług. Skład konsygnacyjny określa się jako mieszaną konstrukcję prawną obejmującą swym zakresem zarówno umowę składu, jak i komisję.

Zgodnie z polskimi przepisami za magazyn konsygnacyjny należy uznać miejsce wyodrębnione, w którym przechowywane są towary podatnika VAT UE¹⁹. Towary są własnością podatnika podatku od wartości do-

¹⁶ K. Sachs, *op. cit.*, s. 3.

¹⁷ R. Styczyński, *op. cit.*

¹⁸ Pismo z dnia 29 kwietnia 2008 r., Izba Skarbowa w Warszawie IPPP1-443-326/08-4/AK, Lex Omega, nr 24320.

¹⁹ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *op. cit.*, s. 66–67.

danej i zostały przez niego lub na jego rzecz przemieszczone z terytorium państwa członkowskiego UE (innego niż Polska). Przeniesienie prawa do rozporządzania tymi towarami jak właściciel następuje w momencie ich pobrania²⁰.

Z art. 2 pkt 27c ustawy o podatku od towarów i usług wynika, że przyjęto w Polsce koncepcję magazynu *call off stock* (pomimo że polski ustawodawca posługuje się pojęciem magazynu konsygnacyjnego, czyli *consignment stock*). Polski podatnik prowadzący magazyn otrzymuje i przechowuje towary tylko od jednego kontrahenta z Unii Europejskiej i tylko on (polski podatnik) może pobierać towary ze składu. Pojęcie składu konsygnacyjnego nie może odnosić się do uregulowań przyjętych w krajowych przepisach, gdyż oznaczałoby to prowadzenie składu konsygnacyjnego przez podmiot niezależny, w którym do składowania są uprawnione różne podmioty (dostawcy) i prawo do pobierania towarów posiadają różne podmioty²¹. Dlatego za magazyn konsygnacyjny należy uznać miejsce, w którym polski podatnik podatku od wartości dodanej, będący również zidentyfikowanym podatnikiem VAT UE, przechowuje towary należące do podatnika z innego państwa członkowskiego²². Błędne nazewnictwo dotyczące magazynów konsygnacyjnych w Polsce było podnoszone już na etapie prac sejmowych²³.

3.2. Miejsce przechowywania towarów

W polskiej ustawie o podatku od towarów i usług nie zostały określone cechy, jakie powinno spełniać miejsce, w którym towary są przetrzymywane. Miejsce to nie może mieć charakteru wirtualnego. Ma to być wyodrębniony magazyn lub plac składowy²⁴. Dodatkowo możliwa jest sytuacja, w której podatnik posiadający jeden budynek (halę) nie musi w sposób szczególny dostosowywać go na potrzeby prowadzenia magazynu konsygnacyjnego poprzez wyodrębnienie miejsca składowania dostarczonych towarów za pomocą ścian. Dopuszczalna jest sytuacja, w której podat-

²⁰ J. Zubrzycki, *Leksykon VAT 2011*, Wrocław 2011, s. 236.

²¹ *Ibidem*, s. 68.

²² *Ibidem*, s. 67.

²³ K. Sach, *Opinia o projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk nr 734)*, Warszawa, 4 sierpnia 2006 r., s. 2.

²⁴ J. Martini, P. Skorupa, M. Wojda, *Komentarz 2009 do art. 2 ustawy o podatku od towarów i usług*, System Informacji Prawnej Legalis.

nik dokona wyodrębnienia powierzchni magazynu konsygnacyjnego poprzez wymalowanie linii oddzielających magazyn od innej powierzchni²⁵. Wyodrębnienie takie może okazać się niewystarczające w sytuacji, gdy w jednym miejscu znajduje się kilka magazynów. Jak wskazuje P. Łabno, wyodrębnienie musi mieć charakter trwały oraz wyraźny²⁶. By zachować trwałość oraz wyraźny charakter wyodrębnienia, nie wystarczy namalowanie samej linii, lecz konieczne jest wskazanie właściciela magazynu konsygnacyjnego. Pogląd taki wspiera wykładnia językowa. Przez „wyraźny” należy rozumieć ‘dający się łatwo i jednoznacznie zrozumieć’²⁷. Samo wyodrębnienie magazynu za pomocą linii lub ścian jest niewystarczające, ponieważ nie umożliwia w sposób łatwy i precyzyjny określenia, do kogo należy magazyn. Ma to szczególne znaczenie w przypadku, gdy w jednym miejscu znajduje się kilka magazynów konsygnacyjnych. Dodatkowe oznaczenie, nie tylko za pomocą linii, lecz również nazwy, umożliwi łatwiejsze udowodnienie, że magazyn konsygnacyjny został wyodrębniony.

Nie ma też podstaw do uznania za niedopuszczalne na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług sytuacji, w której w jednym pomieszczeniu będzie się mieścić kilka magazynów konsygnacyjnych, pod warunkiem, że każdy z nich będzie odpowiednio wyodrębniony i w każdym z nich będą przechowywane określone towary²⁸. W sytuacji, gdy magazyn jest prowadzony przez podmiot trzeci (operatora logistycznego), nie ma możliwości skorzystania z uproszczenia, jakie daje prowadzenie magazynu konsygnacyjnego. Niedopuszczalna jest taka sytuacja, że dochodzi do przemieszczenia towarów do magazynu konsygnacyjnego, który jest prowadzony przez inny podmiot niż nabywca tych towarów²⁹. Tylko w sytuacji, gdy magazyn prowadzony jest przez ostatecznego nabywcę towarów, uproszczenie ww. ma zastosowanie³⁰.

²⁵ T. Michalik, *Komentarz 2012 do art. 2 ustawy o podatku od towarów i usług*, System Informacji Prawnej Legalis.

²⁶ P. Łabno, *Definicja magazynu konsygnacyjnego*, „Serwis Monitora Podatkowego” 2011, nr 4, s. 12.

²⁷ *Słownik PWN* (online), <https://sjp.pwn.pl/szukaj/wyra%C5%BAny.html> [dostęp 17.04.2019].

²⁸ T. Michalik, *Komentarz 2016 do art. 2 ustawy o podatku od towarów i usług*, System Informacji Prawnej Legalis.

²⁹ J. Martini, P. Skorupa, M. Wojda, *Komentarz 2014 do art. 2 ustawy o podatku od towarów i usług*, System Informacji Prawnej Legalis.

³⁰ Pismo z dnia 29 czerwca 2010 r., Izba Skarbowa w Katowicach IBPP3/443-467/10/BW, Lex Omega nr 36491.

Polski podatnik prowadzący magazyn konsygnacyjny nie musi być właścicielem miejsca, w którym znajduje się ów magazyn. Może również dysponować lokalizacją (miejscem) na podstawie umowy najmu, dzierżawy itp. W przypadku posiadania dowolnego tytułu prawnego dotyczącego lokalizacji (miejsca) prowadzenia magazynu konsygnacyjnego zostaną spełnione przesłanki do jego prowadzenia³¹.

3.3. Warunki dla prowadzącego magazyn konsygnacyjny

Prowadzący magazyn konsygnacyjny musi spełnić szereg warunków określonych w art. 12a ustawy o podatku od towarów i usług w celu rozpoznania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów:

- dostawca towarów nie może być podatnikiem VAT w Polsce (czynnym lub zwolnionym);
- dostawca towarów musi być podatnikiem podatku od wartości dodanej poza Polską, nie może posiadać siedziby, stałego miejsca prowadzenia działalności lub stałego miejsca zamieszkania na terytorium Polski;
- nabywcą towarów musi być podmiot prowadzący magazyn konsygnacyjny, a z przepisów art. 2 pkt 27c ustawy o podatku od towarów i usług wynika, że musi być zarejestrowanym podatnikiem VAT UE;
- towary powinny zostać przemieszczone z innego państwa Unii Europejskiej i stanowić własność dostawcy;
- prowadzący magazyn konsygnacyjny zobowiązany jest do prowadzenia dokumentacji, sprawozdań związanych z ruchem towarów, jak i z prowadzeniem magazynu konsygnacyjnego³².

Bardzo podobne uregulowania dla podatników prowadzących magazyn konsygnacyjny zawiera czeska ustawa o podatku od wartości dodanej. Zgodnie z tymi przepisami:

- odbiorca końcowy musi być znany z góry;
- odbiorca końcowy musi być płatnikiem VAT w Czechach;
- dostawca nie może mieć siedziby, miejsca prowadzenia działalności gospodarczej lub placówki w Czechach i nie może być zarejestrowany (lub podlegać rejestracji) dla celów VAT w Czechach;

³¹ J. Martini, P. Skorupa, M. Wojda, *Komentarz 2010 do art. 2 ustawy o podatku od towarów i usług*, System Informacji Prawnej Legalis.

³² A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *op. cit.*, s. 200–202.

– towary są dostarczane tylko do jednego podatnika podlegającego opodatkowaniu i to on rozlicza VAT z tytułu nabycia³³.

Czy możliwe jest wykorzystanie ułatwień, jakie daje magazyn konsygnacyjny, w przypadku, gdy towary są dostarczane ze spółki matki do oddziału? Organy podatkowe w wydawanych przez siebie interpretacjach stoją na stanowisku, że oddział spółki zagranicznej nie jest oddzielnym podatnikiem VAT. Powyższy pogląd został potwierdzony przez Ministra Finansów w interpretacji ogólnej³⁴. Nie można się zgodzić z tak kategoriowym stanowiskiem Ministra Finansów. W mojej ocenie oddział spółki zagranicznej może być oddzielnym podatnikiem VAT. Potwierdza to wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Oddział spółki może być samodzielnym podatnikiem VAT pod warunkiem ponoszenia ryzyka³⁵. Minister Finansów w interpretacji ogólnej pomija wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, uznając, że oddział spółki zagranicznej nie jest samodzielnym podatnikiem VAT³⁶. Do polskiego organu podatkowego należy ustalenie, czy oddział spółki zagranicznej ponosi ryzyko. W sytuacji, gdy oddział będzie ponosił ryzyko, nie ma przeszkód, by był oddzielnym podatnikiem VAT zarejestrowanym w Polsce i skorzystał z uregulowań dotyczących magazynów konsygnacyjnych. Nie jest natomiast możliwa sytuacja, w której oddział nieponoszący ryzyka będzie oddzielnym podatnikiem VAT. W takiej sytuacji oddział, który nie ponosi ryzyka, nie korzysta z ułatwienia, jakie daje magazyn konsygnacyjny, ponieważ nie spełnia przesłanki, zgodnie z którą dostawca towarów nie może być podatnikiem podatku VAT w Polsce (czynnym lub zwolnionym). Oddział będzie niejako wyodrębnionym podmiotem ze struktury spółki matki i nie jest oddzielnym podatnikiem VAT, ponieważ nie ponosi ryzyka. W mojej ocenie mamy wtedy do czynienia z tym samym podatnikiem, który jedynie rejestruje się do VAT w Polsce. Podmiotem prowadzącym działalność w Polsce pozostaje przedsiębiorca zagraniczny (spółka matka),

³³ C. Platteeuw, P. Pestana Da Silva, *Quick Reference to European VAT Compliance*, http://books.google.pl/books?id=kZHnXzzzUzsC&num=11&hl=pl&redir_esc=y [dostęp 5.04.2013].

³⁴ Wyjaśnienie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2007 r., PT5-033-4/2006/IN/665, System Informacji Prawnej Legalis.

³⁵ Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 23 marca 2006 r. w sprawie Ministero dell'Economia e delle Finanze oraz Agenzia delle Entrate przeciwko FCE Bank, pl.C-210/04, System Informacji Prawnej Legalis.

³⁶ Wyjaśnienie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2007 r., PT5-033-4/2006/IN/665, System Informacji Prawnej Legalis.

a nie oddział, i nie może skorzystać z ułatwienia, jakie daje instytucja magazynu konsygnacyjnego.

Zagadnieniem wymagającym omówienia jest obowiązek rejestracji jako podatnika VAT UE dla prowadzącego magazyn konsygnacyjny. Powyższe należy rozstrzygnąć na gruncie przepisów krajowych i wspólnotowych. W przypadku magazynu konsygnacyjnego przepisy dyrektywy VAT nie regulują tej kwestii³⁷. Zgodnie z art. 2 pkt 27c prowadzący magazyn konsygnacyjny musi być zarejestrowanym podatnikiem VAT UE.

Powyższe stanowisko wspiera wykładnia systemowa wewnętrzna. Na prowadzącym magazyn konsygnacyjny ciąży obowiązek zawiadomienia Naczelnika Urzędu Skarbowego o zamiarze prowadzenia magazynu konsygnacyjnego³⁸. Przy dokonywaniu analizy tego przepisu nasuwa się wniosek, że Naczelnik Urzędu Skarbowego musi otrzymać zawiadomienie od podmiotu prowadzącego magazyn konsygnacyjny, a podmiotem prowadzącym magazyn konsygnacyjny musi być podmiot zarejestrowany jako podatnik VAT UE.

3.4. Ograniczenia w zakresie towarów, które mogą być przedmiotem obrotu przy wykorzystaniu magazynu konsygnacyjnego

Przepis art. 12a ustawy o podatku od towarów i usług nie zawiera wykazów towarów, które nie mogą być przedmiotem nabycia wewnątrz-wspólnotowego przy wykorzystaniu magazynu konsygnacyjnego. Należy podkreślić, że niektóre towary będą podlegać określonym wymogom wynikającym z innych ustaw. Istotnym ograniczeniem nałożonym na nabywcę jest wykorzystanie tych towarów w działalności produkcyjnej lub usługowej prowadzonej przez nabywcę³⁹. Zdaniem organu podatkowego, nie można mówić o działalności usługowej ani o działalności produkcyjnej w sytuacji, gdy podatnik dokonuje np. kompletacji sprzętu komputerowego w postaci gotowych zestawów⁴⁰.

³⁷ T. Michalik, *Komentarz 2018 do art. 2 ustawy o podatku od towarów i usług*, System Informacji Prawnej Legalis.

³⁸ Art. 12a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535).

³⁹ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *op. cit.*, s. 200.

⁴⁰ Pismo z dnia 15 lipca 2011 r., Izba Skarbowa w Łodzi IPTPP2/443-10/11-4/BM, Lex Omega, nr 62704.

3.5. Zawiadomienie

Podatnik, który chce prowadzić magazyn konsygnacyjny, powinien powiadomić Naczelnika Urzędu Skarbowego o zamiarze prowadzenia takiej działalności. Zawiadomienie należy złożyć w stosownym terminie, tj. przed pierwszym wprowadzeniem przez podatnika VAT towaru do magazynu. Należy to uczynić na piśmie.

Zawiadomienie powinno zawierać:

– dane podatnika podatku od wartości dodanej dokonującego przemieszczenia towarów do magazynu konsygnacyjnego oraz prowadzącego magazyn konsygnacyjny, dotyczące ich nazw lub imion i nazwisk, numerów identyfikacyjnych stosowanych na potrzeby odpowiednio podatku od wartości dodanej i innych podatków, adresu siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej oraz adresu, pod którym znajduje się magazyn konsygnacyjny;

– oświadczenie podatnika podatku od wartości dodanej o tym, że zamierza dokonywać przemieszczenia towarów, o którym mowa w art. 11 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, do magazynu konsygnacyjnego; w oświadczeniu wskazuje się prowadzącego magazyn konsygnacyjny⁴¹.

Art. 12a ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług wprowadza ciekawe rozwiązanie odnośnie do zawiadomienia. Jeżeli zawiadomienie nie spełnia wymogów określonych w ust. 1 pkt 3 ww. ustawy, Naczelnik Urzędu Skarbowego w terminie 7 dni od otrzymania zawiadomienia wzywa do jego uzupełnienia. Przy analizie treści art. 12a ust. 2 ustawy nasuwa się pytanie, czy podatnik może prowadzić skład konsygnacyjny w sytuacji, gdy nie spełni wymogów z art. 12a ust. 1, a Naczelnik Urzędu Skarbowego nie wezwie podatnika w terminie 7 dni do uzupełnienia braków? W analizowanym przypadku podatnik nie będzie mógł korzystać z procedury uproszczonej. Tylko złożenie zawiadomienia zawierającego wszystkie elementy, o których mowa w art. 12 ust. 1 pkt 3, jest warunkiem zastosowania uproszczenia⁴². Należy wskazać, że przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie precyzują właściwości miejscowej. W wyniku nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług doszło do usunięcia przepisów odnośnie do właściwości miejscowej organów podatkowych w podatku od towarów i usług. Z dniem 1.01.2016 r. ustawodawca uchylił znaczną część przepisów

⁴¹ J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 238–239.

⁴² T. Michalik, *Komentarz 2012 do art. 12a ustawy o podatku od towarów i usług*, System Informacji Prawnej Legalis.

art. 3⁴³. Aby ustalić właściwość miejscową, należy sięgnąć do przepisów Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 17 Ordynacji podatkowej, miejscem właściwym do złożenia zawiadomienia będzie miejsce zamieszkania lub miejsce siedziby podatnika.

Ustawodawca określił też sposób postępowania w przypadku zmiany danych znajdujących się w zawiadomieniu. Na prowadzącym magazyn konsygnacyjny ciąży obowiązek zgłoszenia tych zmian w terminie 30 dni od momentu ich zaistnienia. W okresie pomiędzy dniem powstania zmiany a dniem upływu terminu zgłoszenia strony mogą korzystać z magazynu konsygnacyjnego w celu dokonywania transakcji wewnątrzspółnotowych. W przypadku niedokonania zgłoszenia zmian w terminie 30 dni w formie pisemnej Naczelnik Urzędu Skarbowego w zależności od charakteru zmian objętych zgłoszeniem może wstrzymywać lub nie transakcje wewnątrzspółnotowe z wykorzystaniem magazynu konsygnacyjnego.

W przypadku, gdy zamiana dotyczy adresu magazynu konsygnacyjnego, nie ma możliwości dokonywania transakcji wewnątrzspółnotowych. Natomiast zmiana adresu dostawcy nie skutkuje zakazem dokonywania takich transakcji⁴⁴.

3.6. Obowiązek prowadzenia ewidencji przez prowadzącego magazyn konsygnacyjny

Na podmiocie prowadzącym magazyn konsygnacyjny ciąży obowiązek ewidencjonowania towarów sprowadzonych do magazynu. Ewidencja musi zawierać następujące elementy:

- datę wprowadzenia towarów do magazynu;
- datę pobrania towarów z magazynu;
- dane pozwalające na identyfikację towarów;
- w przypadku, o którym mowa w art. 20b ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług (w przypadku powrotnego ich przemieszczenia w terminie 24 miesięcy od dnia wprowadzenia towarów do magazynu) – także dane dotyczące powrotnego przemieszczenia towarów⁴⁵.

⁴³ Art. 10 ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2015, poz. 1649).

⁴⁴ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *op. cit.*, s. 202–203.

⁴⁵ T. Michalik, *Komentarz 2016 do art. 20a ustawy o podatku od towarów i usług*, System Informacji Prawnej Legalis.

3.7. Moment powstania szczególnego obowiązku podatkowego

W art. 12a ust. 4–6 ustawodawca określił szczególny moment powstania obowiązku podatkowego przy wykorzystaniu magazynu konsygnacyjnego w następujących przypadkach:

- stwierdzenia braków towarów lub całkowitego ich zniszczenia;
- wykorzystania lub użycia towarów przechowywanych w magazynie;
- sytuacji, gdy towary nie zostały pobrane przez okres 24 miesiące od dnia ich wprowadzenia do magazynu⁴⁶.

Należy zwrócić uwagę na fakt, że towary znajdujące się w magazynie konsygnacyjnym mogą być tam przetrzymywane przez okres 24 miesiące. W sytuacji, gdy nie zostaną pobrane w tym okresie, przyjmuje się fikcję prawną, że pobranie miało miejsce następnego dnia po upływie ww. okresu. Na prowadzącym magazyn konsygnacyjny ciąży obowiązek podatkowy z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia towarów. Art. 20b ust. 3 wprowadza jednak istotne odstępstwo od tej zasady. Jeżeli towar nie został pobrany z magazynu, ale nastąpił powrotny wywóz tego towaru przed upływem 24 miesięcy do innego państwa członkowskiego, to takie działanie nie spowoduje powstania obowiązku podatkowego. Niestety, ustawodawca nie sprecyzował pojęcia powrotnego przemieszczenia towarów. Dlatego w tym zakresie należy dać prymat wykładni językowej i zwrot „z powrotem” powinno się rozumieć jako „w kierunku powrotnym”⁴⁷. W analizowanym przepisie ustawodawcy chodziło raczej o zwrot towaru zagranicznemu dostawcy. Gdyby chodziło o przemieszczenie towaru do dowolnego państwa członkowskiego UE, ustawodawca nie zawarłby sformułowania „powrotne przemieszczenie”. Dokonując wykładni językowej, nie można przeprowadzić interpretacji przepisu w taki sposób, aby pominąć część przepisu⁴⁸. W mojej ocenie, o powrotnym przemieszczeniu towarów możemy mówić w sytuacji przemieszczenia towarów do kraju, z którego towary zostały wysłane do magazynu konsygnacyjnego.

⁴⁶ Art. 12a, ust. 4–6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535).

⁴⁷ *Słownik PWN* (online), <https://sjp.pwn.pl/szukaj/%E2%80%9Ez%20powrotem%E2%80%9D%20.html> [dostęp 17.04.2019].

⁴⁸ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2008, s. 43.

W takim przypadku transakcję uważa się za niebyłą i na podatniku nie ciąży obowiązek podatkowy z tytułu tych przemieszczeń⁴⁹. Istotą magazynu typu *call off stock* jest to, aby towary nie były przetrzymywane przez czas nieokreślony, lecz tylko przez pewien okres i pobierane przez nabywcę w miarę potrzeb⁵⁰. Warto zaznaczyć brak harmonizacji przepisów dotyczących *call off stock*. Toteż państwa członkowskie UE mogą regulować długość terminu, w którym towary powinny zostać pobrane z *call off stock*⁵¹. Polska wprowadziła dość długi termin w porównaniu na przykład do rozwiązań francuskich, zgodnie z którymi towary mogą przebywać w magazynie jedynie przez okres 3 miesięcy⁵². Są też państwa Unii Europejskiej, które wprowadziły nieograniczony czas przechowywania towarów w *call off stock*, są nimi np.: Holandia, Czechy, Węgry i Słowacja.

Odnosząc się do obowiązujących w Polsce przepisów dotyczących okresu, w którym towary muszą być pobrane z magazynu, należy podkreślić, że okres ten jest stosunkowo długi. Zważywszy na brak harmonizacji w kwestii terminu odnośnie do powrotnego przemieszczenia towarów i stanowisko doktryny, że istotą magazynu *call off stock* jest to, aby towary nie były przetrzymywane przez nieokreślony czas, lecz tylko przez pewien okres i pobierane przez nabywcę w miarę potrzeb⁵³, należy uznać, że polski ustawodawca postąpił prawidłowo, określając maksymalnie czas, w jakim towary mogą pozostawać w magazynie.

W razie stwierdzenia braku towarów lub całkowitego ich zniszczenia przyjmuje się fikcyjnie, że towary zostały pobrane z magazynu. Za dzień pobrania towaru z magazynu uważa się dzień, w którym stwierdzono braki lub zniszczenie towarów znajdujących się w magazynie. W przypadku, gdy nie da się ustalić tego dnia, należy przyjąć, że towary zostały pobrane w dniu, w którym stwierdzono ich zniszczenie lub braki⁵⁴, i na podatniku będzie ciążył obowiązek podatkowy z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia towarów⁵⁵.

⁴⁹ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *op. cit.*, s. 345.

⁵⁰ *Ibidem*, s. 203.

⁵¹ P. Skorupa, M. Wojda, *op. cit.*

⁵² C. Platteeuw, P. Pestana Da Silva, *op. cit.*

⁵³ *Ibidem*, s. 203.

⁵⁴ D. Kosacka-Łędzewicz, B. Olszewski, *Transakcje wewnątrzspółnotowe, eksport, import – 2009*, Wrocław 2009, s. 293.

⁵⁵ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *op. cit.*, s. 203.

Podatnik zobowiązany jest wystawić fakturę wewnętrzną z odpowiednią stawką podatkową. Faktura powinna zawierać naliczoną stawkę należnego podatku. Podatek ten będzie jednocześnie stanowił podatek naliczony możliwy do odliczenia na zasadach ogólnych⁵⁶.

W przypadku, gdy towary przechowywane w magazynie konsygnacyjnym zostały użyte lub wykorzystane przed ich pobraniem z magazynu konsygnacyjnego, należy uznać, że pobranie tych towarów ma miejsce w dniu użycia lub wykorzystania tych towarów (zgodnie z art. 12a ust. 5)⁵⁷.

Trzeba przy tym zauważyć, że gdy którykolwiek z warunków zawartych w art. 12a ust. 1 przestaje być spełniony, wówczas na podatniku, który przemieścił towar do magazynu konsygnacyjnego, będzie ciążył obowiązek podatkowy z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia towarów w stosunku do towarów pozostających w tym magazynie (zgodnie z art. 11 ust. 1)⁵⁸. W przypadku pobrania towaru z magazynu na podatniku ciąży obowiązek wykazania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów⁵⁹.

4. TRANSAKcje WEWNĄTRZSPÓLNOTOWE DOKONYWANE PRZY UŻYCIU MAGAZYNU KONSYGNACYJNEGO NA GRUNCIE POLSKICH PRZEPISÓW USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

4.1. Magazyn Konsygnacyjny a WNT

Dostawa towarów do magazynu konsygnacyjnego nie powoduje powstania transakcji wewnątrzspółnotowych. Obowiązek taki powstaje z chwilą pobrania towarów ze składu konsygnacyjnego, nie później jednak niż z dniem wystawienia faktury⁶⁰.

W polskiej ustawie o podatku od towarów i usług uproszczenia związane z wykorzystaniem magazynów konsygnacyjnych zostały unormowane w art. 12a i 20b tej ustawy. W art. 12a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług wskazane zostały warunki, których spełnienie skutkuje uznaniem przemieszczenia towarów przez podatnika podatku od wartości dodanej do

⁵⁶ T. Krywan, *Czy należy opodatkować brakujące towary w magazynie*, „Biuletyn VAT” 2010, z. 2, s. 38.

⁵⁷ D. Kosacka-Łędzewicz, B. Olszewski, *op. cit.*, s. 294.

⁵⁸ J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 241.

⁵⁹ D. Kosacka-Łędzewicz, B. Olszewski, *op. cit.*, s. 298.

⁶⁰ K. Musiał (red. nauk.), A. Bartosiewicz, *Założenie magazynu konsygnacyjnego w Polsce*, Vademecum Doradcy Podatkowego.

magazynu konsygnacyjnego w celu ich dostawy prowadzącemu magazyn konsygnacyjny oraz późniejszego uznania dostawy towarów za WNT u prowadzącego magazyn. Stosownie do wskazanej regulacji skorzystanie z uproszczenia związanego z magazynem konsygnacyjnym będzie możliwe, gdy:

1) dostawca podatnik podatku od wartości dodanej nie będzie zarejestrowany w Polsce jako podatnik VAT czynny lub zwolniony;

2) towary przechowywane w magazynie konsygnacyjnym przeznaczone będą do działalności produkcyjnej lub usługowej, z wyłączeniem działalności handlowej, przez prowadzącego magazyn konsygnacyjny;

3) prowadzący magazyn konsygnacyjny, przed pierwszym wprowadzeniem towarów do magazynu, zawiadomi w formie pisemnej właściwego Naczelnika Urzędu Skarbowego o zamiarze prowadzenia magazynu konsygnacyjnego;

4) prowadzący magazyn konsygnacyjny będzie prowadził ewidencję towarów:

– wprowadzanych do magazynu – zawierającą datę ich wprowadzenia i pobrania z magazynu oraz dane pozwalające na ich identyfikację,

– powrotnie przemieszczonych przez podatnika podatku od wartości dodanej – gdy w okresie 24 miesięcy od dnia wprowadzenia towarów do magazynu konsygnacyjnego nie zostały one pobrane i w związku z tym zostały powrotnie przemieszczone (w takiej sytuacji nie dochodzi do powstania obowiązku podatkowego w WNT)⁶¹.

Aby transakcja mogła zostać rozliczona przez nabywcę prowadzącego magazyn konsygnacyjny, powyższe warunki muszą zostać spełnione łącznie. W sytuacji, gdy nie są spełnione warunki z art. 12a ust. 1, powstaje obowiązek rozliczenia podatku z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia towarów w stosunku to towarów, które znajdują się w magazynie konsygnacyjnym. Obowiązek ten będzie ciążył na podatniku od wartości dodanej, który dokonał dostawy tych towarów.

Przyjęte regulacje pociągają za sobą następujące skutki:

– wyłączają konieczność rejestracji na potrzeby podatku od wartości dodanej na terytorium Polski przez podmioty zagraniczne, które dokonują przemieszczenia towarów do magazynu konsygnacyjnego znajdującego się na terytorium Polski;

⁶¹ Ł. Tuszyński, K. Szymaniak, *Rozliczenia transakcji wewnątrzspółnotowych przy wykorzystaniu magazynu konsygnacyjnego – problemy praktyczne*, „Monitor Podatkowy” 2016, nr 6, s. 15.

– powodują przesunięcie momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia towarów do chwili pobrania towarów z magazynu;

– przenoszą obowiązek rozliczenia transakcji na polskiego podatnika prowadzącego magazyn konsygnacyjny.

Art. 12a ust. 1–3 wprowadza szczegółowe warunki, jakie należy spełnić, by uznać transakcję wewnątrzspółnotową u polskiego podatnika podatku od wartości dodanej, a nie u podatnika VAT, który dokonuje przemieszczenia tych towarów. Z wyżej wymienionych przepisów wynika, że podatnik VAT, który przemieszcza towary do magazynu, nie może być zarejestrowany w Polsce jako podatnik podatku od wartości dodanej czynny lub zwolniony. Dodatkowo, prowadzący magazyn musi spełnić warunki formalne zawarte w przepisach. Podatnik, który prowadzi magazyn konsygnacyjny i pobiera z niego przechowywane towary, może je przeznaczyć wyłącznie do działalności produkcyjnej lub usługowej, lecz nie handlowej⁶². Będzie on również zobowiązany do prowadzenia ewidencji.

4.2. Magazyn Konsygnacyjny a WDT

W przypadku, gdy dojdzie do dostawy towaru do miejsca odpowiadającego magazynowi konsygnacyjnemu w innym kraju UE niż Polska, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dostawy towarów (w momencie pobrania towaru przez nabywcę z magazynu konsygnacyjnego), nie później niż z chwilą wystawienia faktury potwierdzającej tę dostawę. Warunkiem powstania obowiązku podatkowego na powyższych zasadach jest, aby podatnik podatku od wartości dodanej zobowiązany był do wykazania dokonanego przemieszczenia towarów oraz dostawy towarów w innym niż Polska państwie członkowskim, jako WNT, w miesiącu, w którym u polskiego podatnika powstał obowiązek podatkowy z tytułu WDT.

Celowo należy w tym przypadku posłużyć się zwrotem „do miejsca odpowiadającego magazynowi konsygnacyjnemu w innym kraju”. Organy podatkowe stoją na stanowisku, że w przypadku dostawy towarów do magazynu konsygnacyjnego położonego w innym państwie członkowskim towary muszą być dostarczone do magazynu typu *call of stock*⁶³. Powyższy pogląd akcepto-

⁶² J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 237–238.

⁶³ Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 13 października 2014 r., IPPP3/443-698/14-2/KT, Lex Omega nr 255816.

wany jest przez doktrynę⁶⁴. Użycie w art. 20a ust. 1 zwrotu „odpowiadającego magazynowi konsygnacyjnemu” w znaczący sposób ogranicza możliwość skorzystania z ułatwienia, jakie daje magazyn konsygnacyjny w wewnątrzspółnotowej dostawie towarów. Powyższa regulacja nie ma uzasadnienia, ponieważ nakłada na podatnika obowiązek weryfikacji, czy magazyn położony w innym państwie Wspólnoty spełnia cechy magazynu konsygnacyjnego położonego w Polsce. Nakłada to na dostawcę towarów do zagranicznego magazynu konsygnacyjnego obowiązek weryfikacji, czy dany magazyn jest magazynem konsygnacyjnym w rozumieniu polskiej ustawy o podatku od towarów i usług. Należałoby zastąpić zwrot „odpowiadającego magazynowi konsygnacyjnemu” zwrotem „do magazynu konsygnacyjnego w rozumieniu przepisów państwa, w którym transport się zakończył”. Takie rozwiązanie sprawi, że z ułatwienia, jakie daje magazyn konsygnacyjny, będzie można skorzystać w przypadku wysyłki towarów do większej liczby państw.

Należy wskazać, że w przypadku nieuznania przez organ podatkowy dostawy towarów do magazynu konsygnacyjnego (*call off stock*), transakcja będzie rozliczana jako przemieszczenie towarów i następująca po nim dostawa towarów. Dla polskiego podatnika istotne będzie to, czy może on zastosować stawkę 0%. Organy podatkowe stoją na stanowisku, że polski podatnik dokonający dostawy do miejsca nieodpowiadającego magazynowi konsygnacyjnemu (*call off stock*) powinien zarejestrować się do VAT w państwie położenia magazynu, aby skorzystać ze stawki 0%⁶⁵. W rezultacie brak rejestracji w kraju położenia magazynu konsygnacyjnego (*call off stock*) skutkuje obowiązkiem opodatkowania i przesunięcia towarów do innego kraju UE według stawki właściwej dla dostaw krajowych⁶⁶.

5. PODSTAWA OPODATKOWANIA

Co do zasady, w przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, w tym również:

- stwierdzenia braków towarów lub całkowitego ich zniszczenia,
- wykorzystania lub użycia towarów w magazynie,

⁶⁴ T. Michalik, *Komentarz 2016 do art. 20a ustawy o podatku od towarów i usług*, System Informacji Prawnej Legalis.

⁶⁵ Pismo Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 14.01.2015, IBPP4/443-495/14/PK, Lex Omega nr 252630.

⁶⁶ Ł. Tuszyński, K. Szymaniak, *op. cit.*, s. 18.

– niepobrania towarów przez okres 24 miesięcy od dnia ich wprowadzenia do magazynu,
zastosowanie będzie miał art. 29a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

Zgodnie z ww. artykułem, podstawą do opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, łącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze, mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika⁶⁷.

6. PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

Podkreślić należy, że polskie podmioty, które przed wejściem w życie uproszczeń (1 grudnia 2008 r.) prowadziły składy konsygnacyjne, mogą prowadzić je dalej, jeśli spełniają warunki określone w art. 12a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług⁶⁸. Z analizy tego artykułu wynika, że nie jest możliwe zastosowanie instytucji magazynu konsygnacyjnego w ramach transakcji krajowych. Istotą wprowadzonego uproszczenia jest zawarcie transakcji pomiędzy podmiotami z różnych państw członkowskich. Instytucja ta ma za zadanie uprościć transakcje wewnątrzspółnotowe. Wprowadzenie tego uproszczenia dla transakcji krajowych nie miałoby sensu⁶⁹.

7. PODSUMOWANIE I WNIOSKI

Należy zgodzić się z przedstawianymi poglądami i ocenić pozytywnie fakt wprowadzenia instytucji magazynu konsygnacyjnego. Przepisy polskiej ustawy o podatku od towarów i usług ograniczają liczbę podatników mogących skorzystać z uproszczeń obowiązujących przy prowadzeniu magazynu konsygnacyjnego. Dzięki wprowadzonym przepisom została zwiększona atrakcyjność polskiej gospodarki. Podmioty zagraniczne decydując się na lokowanie działalności gospodarczej, biorą pod uwagę możliwość korzystania

⁶⁷ K. Różycki, *Komentarze praktyczne. Czynności zrównane z wewnątrzspółnotowym nabyciem towarów (WNT)*, Vademecum Doradcy Podatkowego.

⁶⁸ Pismo z dnia 29 marca 2011 r. Izba Skarbowa w Warszawie, IPPP3/443-1298/10-4/KC, Lex Omega nr 58119.

⁶⁹ S. Murawski, *Czy skład konsygnacyjny może działać na terenie Polski między polskimi kontrahentami?* Vademecum Doradcy Podatkowego, nr 174980.

z ułatwień, jakie dają magazyny konsygnacyjne. W krajach naszego regionu ww. ułatwienia istnieją w Czechach, na Łotwie, Węgrzech, Słowacji i Litwie.

Wyłączone zostały z tych uproszczeń centra dystrybucji, które nadal muszą rejestrować się w Polsce dla celów związanych z podatkiem od towarów i usług.

Ustawodawca w planowanych pracach nowelizacyjnych powinien zastanowić się nad wprowadzeniem do polskiej ustawy o podatku od towarów i usług przepisów umożliwiających prowadzenie na terytorium Polski magazynu konsygnacyjnego typu *consignment stock*. Umożliwiłoby to korzystanie z ww. uproszczeń większej grupie podmiotów.

Nie znajduje uzasadnienia pogląd, zgodnie z którym uproszczenie dla WDT obowiązujące w Polsce dla magazynu konsygnacyjnego położonego w innym kraju Unii Europejskiej dotyczy jedynie magazynu typu *call off stock*. Uproszczenie to powinno również dotyczyć WDT do magazynu konsygnacyjnego typu *consignment stock*. Faktem jest, że nie dojdzie w tym przypadku do uszczuplenia podatku od towarów i usług. W sytuacji, gdy polski organ podatkowy uzna, że nie doszło do dostawy towarów do magazynu konsygnacyjnego typu *call off stock* w jednym z krajów Unii Europejskiej, może dojść do naruszenia zasady neutralności VAT i zakłócenia rozliczenia tej dostawy, jako transakcji WDT. W przypadku braku rejestracji dostawcy w kraju położenia magazynu i podważania przez polski organ podatkowy faktu, że magazyn, do którego przemieszczono towar z Polski, nie spełnia definicji magazynu konsygnacyjnego typu *call off stock*, dojdzie do podwójnego opodatkowania tej transakcji. Pierwszy raz – według stawki krajowej, a drugi – jako WNT w kraju położenia magazynu konsygnacyjnego. Należy podkreślić, że trudności te nie wynikają jedynie z winy polskiego ustawodawcy, ale również z powodu braku regulacji wspólnotowych. Ustawodawca unijny powinien określić ramy prawne dla rozliczeń transakcji z wykorzystaniem magazynu konsygnacyjnego.

Przerzucenie obowiązku rozpoznania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów z podatnika zagranicznego na rzecz ostatecznego odbiorcy towarów zarejestrowanego dla potrzeb VAT w kraju położenia magazynu i związane z tym zniesienie obowiązku rejestracji dostawcy w Polsce dla celów VAT oceniam pozytywnie. Przeniesienie obowiązku rozpoznania podatku z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia towarów na polski podmiot prowadzący działalność gospodarczą umożliwia polskiemu organom podatkowym dokładniejszą kontrolę oraz wyeliminowanie nadużyć w przypadku transakcji karuzelowych.

BIBLIOGRAFIA

- Bartosiewicz A., Kosacka-Łędzewicz D., *Wewnątrzspółnotowa dostawa towarów*, Vademecum Doradcy Podatkowego.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Komentarz VAT*, Warszawa 2010.
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2008.
- Kosacka-Łędzewicz D., Olszewski B., *Transakcje wewnątrzspółnotowe, eksport, import – 2009*, Wrocław 2009.
- Krywan T., *Czy należy opodatkować brakujące towary w magazynie*, „Biuletyn VAT” 2010, z. 2.
- Lewandowski K., Fałkowski P., *Dyrektywa VAT 2006/112. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Łabno P., *Definicja magazynu konsygnacyjnego*, „Serwis Monitora Podatkowego” 2011, nr 4, System Informacji Prawnej Legalis.
- Martini J., Skorupa P., Wojda M., *VAT 2009. Komentarz*, Warszawa 2009.
- Martini J., Skorupa P., Wojda M., *VAT 2010. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2010.
- Martini J., Skorupa P., Wojda M., *VAT 2014. Komentarz*, wyd. 1, Warszawa 2014.
- Michalik T., *VAT. Komentarz*, wyd. 8, Warszawa 2012.
- Michalik T., *VAT. Komentarz*, wyd. 12, Warszawa 2016.
- Michalik T., *VAT. Komentarz*, wyd. 14, Warszawa 2018.
- Murawski S., *Czy skład konsygnacyjny może działać na terenie Polski między polskimi kontrahentami?* Vademecum Doradcy Podatkowego, nr 174980.
- Musiak K. (red. nauk.), Bartosiewicz A., *Założenie magazynu konsygnacyjnego w Polsce*, Vademecum Doradcy Podatkowego.
- Platteeuw C., Pestana Da Silva P., *Quick Reference to European VAT Compliance*, http://books.google.pl/books?id=kZHnXzzUzsC&num=11&hl=pl&redir_esc=y [dostęp 5.04.2013].
- Różycki K., *Komentarze praktyczne. Czynności zrównane z wewnątrzspółnotowym nabyciem towarów (WNT)*, Vademecum Doradcy Podatkowego.
- Sach K., Namysłowski R., *Dyrektywa VAT. Komentarz*, Warszawa 2008.
- Skorupa P., *Transakcje podlegające opodatkowaniu*, [w:] J. Martini (red.), *Dyrektywa VAT 2006/112/WE*, Warszawa 2010.
- Skorupa P., Wojda M., *Funkcjonowanie składów konsygnacyjnych oraz call-off stock w Polsce*, „Przegląd Podatkowy” 2009, z. 5 (Czytelnia czasopism on-line).
- Styczyński R., *Składy konsygnacyjne*, Vademecum Doradcy Podatkowego, nr 103734.
- Tuszyński Ł., Szymaniak K., *Rozliczenia transakcji wewnątrzspółnotowych przy wykorzystaniu magazynu konsygnacyjnego – problemy praktyczne*, „Monitor Podatkowy” 2016, nr 6, System Informacji Prawnej Legalis.
- Zubrzycki J., *Leksykon VAT 2011*, Wrocław 2011.

CALL OFF STOCK IN POLAND

Summary. The article presents the conditions for the call of stock in Poland, discusses the rules and problems related to the call of stock, describes the main mistakes made by the legislator and suggests proposed legislative changes that will facilitate the use of call of stock for a larger group of taxpayers.

Keywords: call of stock, consignment stock.

Jakub Jankowski*

ZAKRES OCHRONY PODATNIKÓW UNIKAJĄCYCH OPODATKOWANIA W KONTEKŚCIE ZASADY *IN DUBIO* *PRO TRIBUTARIO* I ZASAD SYSTEMOWYCH CIT

Streszczenie. W ramach niniejszej publikacji zostają przedstawione kluczowe zagadnienia związane z problematyką ochrony podatników unikających opodatkowania. Problem ten jest analizowany zwłaszcza w kontekście zasady *in dubio pro tributario*, zasad systemowych CIT oraz klauzuli ogólnej obejścia prawa podatkowego. Pod adresem ustawodawcy zostają sformułowane postulaty *de lege lata* oraz *de lege ferenda* dotyczące skonstruowania odpowiedniej korelacji (współzależności) między tymi zagadnieniami.

Słowa kluczowe: unikanie opodatkowania, zasada *in dubio pro tributario*, wewnątrz krajowe środki antyabuzywne, klauzula ogólna obejścia prawa podatkowego, zasada powszechności opodatkowania.

1. WSTĘP

Na przestrzeni ostatnich lat ustawodawca podejmuje coraz intensywniejsze działania skierowane przeciwko zjawisku unikania opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych [CIT]. Uchwalane są kolejne pakiety mające uszczelnić pobór CIT poprzez likwidację sztucznych struktur podatkowych odpowiedzialnych za funkcjonowanie unikania opodatkowania. Działania ustawodawcy nie skupiają się praktycznie w żadnym stopniu na zidentyfikowaniu strukturalnych przyczyn występowania

* Doktor nauk prawnych, doradca podatkowy i ekspert ds. prawnych różnych instytucji państwowych oraz organizacji przedsiębiorców, e-mail: j.jankowski@onet.eu

unikania opodatkowania, co tylko potęguje narastanie zjawiska inflacji prawa podatkowego. W wyniku wprowadzanych zmian, CIT w coraz mniejszym stopniu przypomina klasyczny podatek dochodowy i ewoluuje w kierunku bliżej nieznanym. Można już wręcz mówić o kryzysie konstrukcji podatku dochodowego od osób prawnych w obecnej wersji. W ramach niniejszej publikacji przeanalizowana zostaje problematyka ochrony podatników unikających opodatkowania w kontekście zasady *in dubio pro tributario* i zasad systemowych CIT. Skonstruowanie odpowiedniej korelacji (współzależności) między tymi zagadnieniami na poziomie ustawowym może być bowiem znacznie efektywniejszym narzędziem przeciwdziałania unikaniu opodatkowania niż obszerne pakiety uszczelniające.

2. PRZESŁANKI FUNKCJONOWANIA „LEGALNEGO” UNIKANIA OPODATKOWANIA W CIT

W doktrynie prawa podatkowego wskazuje się, że możliwość funkcjonowania „legalnego” unikania opodatkowania¹ w CIT jest spowodowana istnieniem trzech zasadniczych dylematów dotyczących wykładni prawa podatkowego:

1. Czy prawo podatkowe powinno być interpretowane ściśle, bez możliwości stosowania wykładni rozszerzającej poprzez odwołanie się do wykładni celowościowej lub analogii?

2. Czy prawo podatkowe powinno być przedmiotem „wykładni ekonomicznej”?

3. Czy prawna forma transakcji powinna być uwzględniana przed jej treścią?²

Przesłanki te, pomimo że zostały sformułowane na początku XXI wieku, nadal zachowują aktualność i – po nieznaczących modyfikacjach – mogą zostać wykorzystane do weryfikacji pytania, czy na gruncie obecnie

¹ Dla celów niniejszej publikacji przez unikanie opodatkowania rozumie się działanie podatnika ukierunkowane wyłącznie na osiągnięcie korzyści podatkowej i jednocześnie pozbawione uzasadnienia ekonomicznego. Taki też pogląd prezentowany jest w najnowszej literaturze przedmiotu – J. Jankowski, *Optymalizacja podatkowa w podatkach dochodowych – dopuszczalność oraz prawne granice*, Warszawa 2019, s. 45; M. Kondej, *Granice optymalizacji podatkowej w podatkach dochodowych przed wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, Poznań 2017, s. 181–182.

² M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 73.

istniejącego stanu prawnego spełnione są warunki umożliwiające „legalne” unikanie opodatkowania? Niemniej przed wykorzystaniem tych przesłanek do zbadania opisanego problemu, zasadne jest poczynienie pewnych uwag o charakterze „technicznym”.

Po pierwsze, powstaje pytanie, czy ww. przesłanki (zasady wykładni prawa podatkowego) znajdują zastosowanie zawsze, bez jakichkolwiek wyjątków? Czy stwierdzenie zaistnienia sytuacji unikania opodatkowania uprawnia administrację skarbową lub sądy administracyjne do zmiany zasad wykładni *ad casum*? Kwestia ta ma istotne znaczenie, ponieważ przykładowo wykładnia ekonomiczna może funkcjonować jako dyrektywa wykładni drugiego stopnia (dyrektywa wyboru) albo doktryna orzecznicza skierowana przeciwko unikaniu opodatkowania. W związku z powyższym, dalszej analizie zostanie poddana również kwestia zakresu ochrony podatników unikających opodatkowania na tle pozostałych podatników w kontekście obowiązujących zasad wykładni.

Po drugie, w polskim systemie podatkowym obowiązują gwarancje proceduralno-instytucjonalne chroniące podatników przed arbitralnością administracji skarbowej w interpretacji treści przepisów ustaw podatkowych.

W konsekwencji należy rozważyć, czy również w tym zakresie ochrona podatników unikających opodatkowania jest taka sama jak w przypadku pozostałych podatników.

3. PODSTAWOWE ZASADY WYKŁADNI PRAWA PODATKOWEGO W CIT (ZAGADNIENIA WĘZŁOWE)

Ze względu na ingerencyjny i tetyczny charakter prawa podatkowego wskazuje się, że pierwszeństwo w procesie ustalania wykładni przepisów podatkowych należy przyznać wykładni językowej³. Oczywiście, zasada pierwszeństwa wykładni językowej nie ma charakteru absolutnego i należy raczej traktować ją jako punkt wyjścia przy interpretacji przepisów podatkowych. Można bowiem spotkać się z poglądami, iż językowy sens przepisu powinien być skonfrontowany z innymi przepisami oraz uwzględnić cel regulacji prawnej⁴. Nie jest to jednak możliwe w przypadku, gdy odejście od literalnego brzmienia przepisu prowadziło do zwiększenia podstawy opodatkowania w oparciu o kryteria pozaustawowe. Wówczas taka

³ Uchwała NSA z 17 stycznia 2011 r., sygn. akt II FPS 2/10.

⁴ Wyrok NSA z 21 lutego 2018 r., sygn. akt II FSK 176/15.

interpretacja przepisów jest uznawana za wykładnię *contra legem*⁵. Administracja skarbowa nie może korygować jednoznacznego brzmienia przepisu ustawy podatkowej w sposób niekorzystny dla podatników w drodze pozajęzykowych metod wykładni, a zwłaszcza wykładni celowościowej⁶.

W prawie podatkowym obowiązuje bowiem nakaz wykładni ścisłej, a w szczególności zakaz stosowania takiej wykładni rozszerzającej przepisów prawa podatkowego, która zwiększałaby zakres obciążeń podatkowych podatnika. Wykładnia rozszerzająca jest dopuszczalna jedynie na korzyść podatnika⁷. Fundamentalną zasadą prawa podatkowego jest to, że zakres przedmiotu opodatkowania musi być precyzyjnie określony w ustawie podatkowej, a interpretacja jej przepisów nie może być rozszerzająca⁸. Niniejsza dyrektywa wykładni wynika bezpośrednio z przepisów Konstytucji RP, a w szczególności z art. 217, zgodnie z którym „nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy” (art. 217 Konstytucji RP). W myśl natomiast art. 84 Konstytucji „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Przepisy te interpretowane łącznie wprowadzają konstytucyjną zasadę ustawowego nakładania podatków (zasada *nullum tributum sine lege*)⁹. Zasada ta zakazuje tworzenia pozaustawowych podatkowoprawnych stanów faktycznych poprzez stosowanie analogii czy wykładni rozszerzającej.

Stosowanie analogii jest możliwe – na zasadzie wyjątku – tylko wówczas, gdy wypełnienie istniejącej luki legislacyjnej jest korzystne dla podatnika, a więc wtedy, gdy nie nastąpi rozszerzenie zakresu jego obowiązków

⁵ Wyrok NSA z 28 października 2015 r., sygn. akt II FSK 3048/13; A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika*, cz. II, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 10, s. 39.

⁶ Wyrok NSA z 17 lutego 2016 r., sygn. akt II FSK 3585/13.

⁷ Por. L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów*, Toruń 2002, s. 266.

⁸ Wyrok WSA w Bydgoszczy z 12 listopada 2013 r., sygn. akt I SA/Bd 793/13.

⁹ Zdaniem M. Kalinowskiego, przepis art. 217 Konstytucji jedynie uzupełnia art. 84, regulując wymagania co do treści ustawy, która ma nałożyć na obywatela obowiązek ponoszenia świadczenia podatkowego (por. M. Kalinowski, *op. cit.*, s. 57). Wniosek ten może wydawać się niezasadny wobec umieszczenia art. 84 Konstytucji w rozdziale II o tytule „Obowiązki”, jednakże w treści przepisu art. 84 Konstytucji – zgodnie z zasadami składni języka polskiego – nacisk jest położony na zwrot „określony w ustawie”, tzn. obowiązek zapłaty podatku wynikać musi z ustawy (B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 140–141).

daninowych. W prawie podatkowym, w przeciwieństwie do prawa prywatnego, sięganie do analogii z ustawy (*analogia legis*), a nawet analogii z prawa (*analogia iuris*), polegającej na sformułowaniu nowej normy, wypełniającej stan luki prawnej i jednocześnie kreującej nowy prawnopodatkowy stan faktyczny, w oparciu o pewne ogólne wartości (np. zasady prawa, domniemane preferencje aksjologiczne ustawodawcy), nie jest dopuszczalne¹⁰. Podatnik nie może ponosić konsekwencji ewidentnych błędów i zaniedbań prawodawcy, w tym zwłaszcza takich, które powodują lukę w prawie naruszającą podstawowe zasady porządku konstytucyjnego¹¹. Analogia w prawie podatkowym może co najwyżej uzupełniać luki konstrukcyjne (techniczne, rzeczywiste) uniemożliwiające właściwe stosowanie prawa podatkowego¹².

Judykatura oraz doktryna dotychczas nie wykształciły jednolitego rozumienia wykładni gospodarczej (ekonomicznej). Zdaniem B. Brzezińskiego, wykładnia gospodarcza oznacza stosowanie przepisów prawa w kontekście założenia, że podatnik działa i powinien działać w sposób typowy dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą¹³. Wykładnia gospodarcza według tej koncepcji opiera się na dwóch podstawowych założeniach:

1. Podatnik powinien zachowywać się z jednej strony gospodarczo racjonalnie, z drugiej zaś – podatkowo neutralnie.

2. Wszyscy podatnicy powinni podlegać adekwatnemu obciążeniu podatkowemu, tj. płacić podatek w wysokości odpowiadającej ogólnym założeniom konstrukcji podatku, z uwzględnieniem przysługujących ulg i zwolnień¹⁴.

R. Mastalski zalicza wykładnię gospodarczą do wykładni celowościowej. Zmierza ona w tym wypadku do interpretacji tego prawa z punktu widzenia gospodarczej rzeczywistości, wyraźnie rozróżniając treść oraz cywilnoprawną formę czynności prawnych¹⁵. Nacisk położony jest na prawdziwą treść tych czynności, a nie ich zewnętrzną formę (ekonomiczna analiza opodatkowania).

Wykładnia gospodarcza odpowiadająca koncepcji B. Brzezińskiego i R. Mastalskiego to tak naprawdę dyrektywa wykładni I stopnia, zakładająca opodatkowanie czynności prawnych według kryteriów ekonomicznych

¹⁰ Wyrok NSA z 5 kwietnia 2016 r., sygn. akt II FSK 462/14.

¹¹ Wyrok NSA z dnia 24 października 2006 r., sygn. akt I FSK 93/06.

¹² Wyrok NSA z dnia 29 sierpnia 2012 r., sygn. akt II FSK 166/11.

¹³ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 163.

¹⁴ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa...*, s. 164.

¹⁵ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 94.

i przyznanie pierwszeństwa regule interpretacji zachowań podatnika według koncepcji „treść nad formą”. Realizacja postulatu adekwatnego opodatkowania wymagałaby istnienia konkretnej podstawy prawnej w przepisach podatkowych i mogłaby pozostawać w sprzeczności z konstytucyjną zasadą *nullum tributum sine lege*. Opodatkowanie czynności podatnika według zasady „treść nad formą” wiązałoby się z koniecznością przyjęcia stanowiska świadczącego o autonomii prawa podatkowego w stosunku do prawa cywilnego, zgodnie z koncepcją „pojęć swoistych” lub „wołą ustawodawcy”¹⁶.

Ekonomiczna wykładnia prawa podatkowego może być również rozumiana jako doktryna służąca zwalczaniu unikania opodatkowania. W polskim systemie podatkowym nie funkcjonują, na wzór krajów *common law*, doktryny orzecznicze mające zapobiegać unikaniu opodatkowania (np. doktryna *substance over form* czy *business purpose*)¹⁷. W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2002 r., gdy w polskim systemie podatkowym nie funkcjonowała klauzula obejścia prawa podatkowego (GAAR – ang. *general anti-avoidance rules*) w wersji normatywnej, administracja skarbową i sądownictwo administracyjne próbowały zwalczać unikanie opodatkowania na podstawie art. 58 k.c. oraz koncepcji autonomii prawa podatkowego. Koncepcja ta polegała na stosowaniu przepisów kodeksu cywilnego dotyczących obejścia prawa do podważenia skutków czynności prawnych podatników na gruncie prawa podatkowego. Ostatecznie „precedensowy” wyrok NSA z 24 listopada 2003 r. w sprawie *Optimusa* (sygn. akt FSA 3/03) spowodował upadek sądowej klauzuli obejścia prawa podatkowego¹⁸. W związku z akcesją Polski do Unii Europejskiej, w niektórych wyrokach sądów administracyjnych można zauważyć tendencję powrotu do koncepcji sądowej klauzuli obejścia prawa podatkowego¹⁹. Klauzula ta na gruncie podatków dochodowych znajduje jednak zastosowanie w bardzo ograniczonym zakresie i nie jest w zasadzie stosowana przez sądy administracyjne do podważania skutków podatkowych

¹⁶ C. Kosikowski, *Autonomia prawa podatkowego – głos krytyczny*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 7, s. 8–9.

¹⁷ Więcej na temat poszczególnych anglosaskich doktryn orzeczniczych w: B. Brzeziński, R. Korgol, *Doktryna substance over form w orzecznictwie podatkowym sądów w Kanadzie*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2011, s. 60–88.

¹⁸ B. Brzeziński, *Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, nr 1, s. 7 i nast.

¹⁹ K. Radzikowski, *Obejście prawa podatkowego w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 6, s. 14 i nast.

skomplikowanych i wielopiętrowych sztucznych struktur podatkowych²⁰. Zdarzają się przy tym pojedyncze przypadki, gdy sądy administracyjne na podstawie art. 199a Ordynacji podatkowej (dalej: O.p.) przyznają administracji skarbowej kompetencję do dokonywania, dla celów prawa podatkowego, ustalenia treści czynności cywilnoprawnej²¹.

Z uwagi na konstytucyjne standardy w zakresie tworzenia i stosowania prawa podatkowego oraz brak hierarchii poszczególnych dyrektyw wykładni na poziomie ustawowym, za reprezentatywne należy uznać następujące ogólne zasady wykładni prawa podatkowego:

- nakaz stosowania wykładni literalnej przepisów prawa podatkowego;
- zakaz stosowania wykładni rozszerzającej w prawie podatkowym, jeżeli wykładnia taka miałaby prowadzić do rozszerzenia zakresu należności podatkowych, a to ze względu na zasadę *nullum tributum sine lege*;
- zasadę, zgodnie z którą przepisy wprowadzające przywileje podatkowe mają charakter wyjątkowy i nie mogą podlegać wykładni rozszerzającej;
- regułę, w myśl której wolności i uprawnienia mogą być interpretowane rozszerzająco²².

4. GAAR A „LEGALNOŚĆ” UNIKANIA OPODATKOWANIA

GAAR – wprowadzona ponownie do polskiego systemu podatkowego w wersji normatywnej w roku 2016²³ – nie jest wykładnią prawa podatkowego *sensu stricte*. Nie polega ona bowiem na „odpowiednim” stosowaniu przepisów ustawy podatkowej do faktów niemieszczących się w podatkowoprawnym stanie faktycznym na zasadzie analogii, lecz uznaniu tychże faktów – w drodze fikcji prawnej – za fakty innego rodzaju, mieszczące się w podatkowoprawnym stanie faktycznym²⁴. Skutkiem zastosowania GAAR jest reklasyfikacja stanu faktycznego dla celów podatkowych

²⁰ N. Kociak, *Wykładnia gospodarcza w orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 4, s. 42 i nast.

²¹ Tak np. wyrok WSA w Szczecinie z 4 kwietnia 2018 r., sygn. akt I SA/Sz 130/18, orzeczenie nieprawomocne.

²² Zasady usystematyzowane przez Lecha Morawskiego. Zob. L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 1999, s. 165–166.

²³ Na mocy ustawy z 1 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r., poz. 846); dalej: ustawa wprowadzająca GAAR.

²⁴ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa...*, s. 169.

według kryterium czynności odpowiedniej bądź uznanie stanu faktycznego za nieistniejący²⁵.

Pomimo że GAAR nie jest instytucją związaną z wykładnią prawa podatkowego, należy uznać, że ostatni warunek funkcjonowania „legalnego” unikania opodatkowania nie jest spełniony. Administracja skarbowa dysponuje bowiem narzędziem, które pozwala na opodatkowanie czynności prawnych podatników na podstawie kryterium „treść nad formą”. Czy zatem unikanie opodatkowania jest nadal „legalne”, skoro działania takie wchodzi w zakres hipotezy GAAR? Niewłaściwe zrozumienie tego, jak GAAR wpływa na „legalność” unikania opodatkowania, może prowadzić do wyciągnięcia nazbyt uogólnionych wniosków co do faktycznej natury prawnej tego zjawiska. W konsekwencji, do posługiwania się terminem „legalność” unikania opodatkowania, w zależności od aktualnie obowiązujących zasad wykładni przepisów podatkowych w systemie podatkowym²⁶, należy podchodzić niezwykle ostrożnie.

Ustawodawca podatkowy może „oficjalnie” nie akceptować unikania opodatkowania, lecz jednocześnie nie wprowadzać w tym zakresie żadnych zakazów czy nakazów. Wówczas można mówić o „cichej tolerancji” ustawodawcy dla funkcjonowania tego zjawiska. Działania podatników unikających opodatkowania są wtedy uznawane za „pośrednie łamanie prawa podatkowego” lub „pozornie legalne”²⁷, ponieważ pomimo swego ewidentnie negatywnego wydźwięku w odbiorze społecznym, są prawnie dopuszczalne. Obowiązywanie GAAR nie wprowadza żadnych nowych standardów uznawania „legalności” unikania opodatkowania, lecz wyłącznie wyposaża administrację skarbową w efektywne narzędzie przeciwdziałania temu zjawisku²⁸. Fakt, iż ustawodawca zaczyna podejmować działa-

²⁵ Art. 119a § 1 w zw. z art. 119a § 5 O.p.

²⁶ Stanowisko takie prezentuje m.in. Hanna Filipczyk. Zob. H. Filipczyk, *Status etyczny unikania opodatkowania i jego znaczenie prawne*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 8, s. 25.

²⁷ K. Radzikowski klasyfikuje takie zachowania jako „pośrednie łamanie prawa podatkowego” (K. Radzikowski, *Planowanie podatkowe a obejście prawa*, [w:] Ł. Ziółek (red.) (praca zbiorowa), *Międzynarodowe planowanie podatkowe*, Warszawa 2007, s. 195–196), a A. Zalański jako „pozornie legalne” unikanie opodatkowania (A. Zalański, *Nadużycie swobody przedsiębiorczości a unikanie opodatkowania – glosa do wyroku ETS z 12.09.2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd przeciwko Commissioners of Inland Revenue*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2007, nr 1, s. 44).

²⁸ Podobnie M. Kondej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz do przepisów materialnoprawnych*, Poznań 2018, s. 16–17.

nia skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania, nie oznacza jeszcze, iż zjawisko to staje się naraz „nielegalne”. W przypadku zastosowania wewnątrz krajowego środka antyabuzynnego, jakim *par excellence* jest GAAR, unikanie opodatkowania staje się tylko względnie bezskuteczne – skutki czynności prawnej zostają uchylone na gruncie prawa podatkowego, lecz zachowują skuteczność na gruncie prawa cywilnego²⁹. Środek ten znajduje zastosowanie wyłącznie w stosunku do podatników, którzy swe działania opierają na przepisach prawa i działają legalnie³⁰.

Definiowanie „legalności” unikania opodatkowania jako działań podatników dopuszczalnych na gruncie obowiązujących zasad wykładni prawa podatkowego, bez odniesienia do regulacji kodeksu karno-skarbowego czy rzeczywistego (pozornego) charakteru czynności prawnych na gruncie prawa cywilnego, jest niepoprawne metodologicznie i wprowadza niepotrzebne zamieszanie w istniejącej siatce pojęciowej „form oporu podatkowego”. Powoduje to, iż nadal wśród części przedstawicieli aparatu skarbowego zdaje się niestety pokutować przekonanie, że uchylanie się od opodatkowania i unikanie opodatkowania to pojęcia tożsame³¹.

W konsekwencji, właściwsze wydaje się mówienie o warunkach funkcjonowania „legalnego na gruncie systemowym (efektywnego na gruncie podatkowym)” unikania opodatkowania³². „Legalność systemowa” unikania opodatkowania powinna być przy tym odnoszona nie tylko do zasad wykładni prawa podatkowego, lecz również należy ją rozpatrywać przez pryzmat obowiązujących w danym systemie podatkowym środków antyabuzynnych³³.

²⁹ M. Gordon, *Obejście prawa czy unikanie opodatkowania? Uwagi terminologiczne*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013, s. 176–177.

³⁰ M. Kolibski, K. Turzyński, *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych – polemika*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12, s. 17–23.

³¹ Tezę tę potwierdza próba stosowania przez administrację skarbową art. 199a Ordynacji podatkowej do zwalczania sztucznych struktur podatkowych ważnych na gruncie prawa cywilnego (unikanie opodatkowania), podczas gdy hipoteza niniejszego przepisu dotyczyła czynności pozornych, bezwzględnie nieważnych na gruncie cywilnym i karalnych na gruncie kodeksu karno-skarbowego (zob. W. Nykiel, M. Wilk, *Nieprzydatność art. 199a § 2 ordynacji podatkowej w walce z unikaniem opodatkowania a następstwa czynności pozornych*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 2, s. 20).

³² W wyroku z 11 maja 2004 r. (sygn. akt K 4/03) TK posługiwał się zwrotem „legalność o charakterze systemowym” dla właściwego opisanego natury problemu.

³³ Podobnie J. Jankowski, *Optymalizacja podatkowa...*, s. 118.

5. ZAKRES OCHRONY PODATNIKÓW UNIKAJĄCYCH OPODATKOWANIA – UWAGI OGÓLNE

Zasada *nullum tributum sine lege*, wyrażona w art. 84 i 217 Konstytucji, determinuje podstawowe zasady wykładni prawa podatkowego. Zasady te w polskim systemie prawa podatkowego stanowią niejako ochronę podatnika przed arbitralnością władz podatkowych, a w szczególności mają gwarantować określanie wysokości zobowiązania podatkowego wyłącznie na podstawie jasnych i czytelnych kryteriów znajdujących się w ustawie podatkowej. W przypadku unikania opodatkowania dochodzi do kolizji dwóch wartości konstytucyjnych – zasady ustawowego nakładania podatków oraz zasady równości (art. 31 ust. 1 Konstytucji). Podatnicy cechujący się tożsamą istotną cechą relewantną (zbliżony poziom rentowności z prowadzonej działalności gospodarczej) znajdują się w odmiennej sytuacji prawnopodatkowej, tj. podmiot unikający opodatkowania płaci zobowiązanie podatkowe w znacznie niższej wysokości niż drugi podmiot lub w ogóle go nie płaci³⁴. W przypadku wystąpienia unikania opodatkowania prowadzącego do kolizji z art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji RP, pierwszeństwo jest przyznawane zasadzie *nullum tributum sine lege*³⁵. Sytuacja ta częściowo wynika z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którym postanowienia Konstytucji normujące zasady ogólne nie mogą stanowić samodzielnych wzorców kontroli w zakresie, w jakim określony problem konstytucyjnoprawny doczekał się odrębnej, wyraźnej regulacji w szczegółowych postanowieniach Konstytucji dotyczących poszczególnych wolności i praw obywatelskich³⁶. Okoliczność, iż z dobrodziejstw ochronnej funkcji wykładni prawa podatkowego korzystają również podatnicy unikający opodatkowania, nie ma tutaj większego znaczenia. TK w wyroku w sprawie konstytucyjności przepisów o nieujawnionych źródłach przychodu³⁷ przyznał wprost, że ukrywanie dochodów (uchylanie się od opodatkowania) oznacza również lekceważenie obowiązku przestrzegania prawa (art. 83 Konstytucji), obowiązku lojalności wobec państwa i troski o dobro wspólne (art. 82 Konstytucji) oraz prowadzi do nieusprawiedliwionego w świetle zasady równości (art. 32 Konstytucji)

³⁴ Podatnicy skutecznie unikający opodatkowania dzięki korzyściom podatkowym osiągają – bez gospodarczego uzasadnienia – lepsze rezultaty ekonomiczne niż ci podatnicy, którzy nie podejmują tego rodzaju działań. Zob. A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania – moda czy konieczność*, „Infos” 2016, nr 5, s. 3–4.

³⁵ Wyrok NSA z 20 października 2016 r., sygn. akt II FSK 1582/16.

³⁶ Wyrok TK z 10 marca 2009 r., sygn. akt P 80/08.

³⁷ Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09.

uprzywilejowania nieuczciwych podatników względem podatników rzetelnie wywiązujących się z powinności podatkowych. Zdaniem TK, argumentacja ta nie jest jednak wystarczająca, aby pozbawić podatników uchylających się od opodatkowania korzystania z dobrodziejstwa instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych. Wynika to z faktu, iż konstrukcja i terminy przedawnienia w prawie podatkowym muszą zostać określone w sposób jednoznaczny i precyzyjny, a przede wszystkim muszą realizować podstawową funkcję omawianej instytucji, tj. doprowadzenie do ostatecznego wygaśnięcia należności podatkowej, niezależnie od oceny zachowania podatników. Powyższy wyrok TK wskazuje w sposób jednoznaczny, iż zasady wykładni prawa podatkowego nie mogą być „płynne”, w zależności od stanu faktycznego sprawy. Skoro bowiem na ochronę zasługują podatnicy uchylający się od opodatkowania, to tym bardziej na taką ochronę zasługują podatnicy nieunikający opodatkowania. Przyznanie prymatu wykładni celowościowej względem wykładni językowej i dopuszczenie możliwości stosowania analogii stałoby w ewidentnej sprzeczności z zasadą ustawowego nakładania podatków. Wymagałoby znacznego rozszerzenia dotychczasowego pola interpretacji przepisów podatkowych (szerszego zarysowania ram wykładni) – z brzmienia słów ustawy do możliwego sensu słów ustawy³⁸. Wówczas jednak spełnione byłyby przesłanki wskazujące na niezachowanie konstytucyjnego standardu należytej określoności przepisów podatkowych, tj.:

- interpretacja przepisu prawnego wypełniona jest elementami subiektywnymi;
- treść przepisu prawnego nie jest przedmiotem jednolitej linii orzeczniczej;
- ustalenie hipotezy normy prawnej wynikającej z danego przepisu jest rezultatem niedozwolonego prawotwórstwa administracji skarbowej³⁹.

Do 14 lipca 2016 r., wobec braku GAAR, w polskim systemie podatkowym możliwości korzystania z „efektywnego podatkowo” unikania opodatkowania były bardzo szerokie. Obowiązujące zasady wykładni prawa podatkowego umożliwiały podatnikom tworzenie coraz to nowych struktur podatkowych, które w drodze wykładni prawa podatkowego były akceptowane przez sądy administracyjne. Orzecznictwo sądów administracyjnych, stosując „klasyczne” zasady wykładni prawa podatkowego, pozwalało na tworzenie struktur podatkowych pozwalających na osiągnięcie nieuzasadnionych korzyści podatkowych postulowanych przez samych

³⁸ R. Mastalski, *op. cit.*, s. 94.

³⁹ Zobacz wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03.

podatników. Tytułem przykładu można wskazać następujące struktury podatkowe funkcjonujące w dużym stopniu dzięki orzecznictwu sądów administracyjnych:

- nieopodatkowane wydanie majątku likwidowanej spółki osobowej (powstałej z przekształcenia spółki komandytowo-akcyjnej);
- urealnienie wartości podatkowej aktywów rzeczowych wypłacanych w formie dywidendy niepieniężnej;
- podwyższenie kosztu uzyskania podatkowego sprzedawanego aktywa rzeczowego poprzez wcześniejsze wniesienie w formie aportu do spółki osobowej⁴⁰.

Powstaje zatem pytanie, czy wobec ewentualnego braku GAAR, względnie innych podobnych środków antyabuzyjnych w polskim systemie podatkowym, podatnicy unikający opodatkowania mogą w sposób zupełnie „nieskrępowany” tworzyć efektywne podatkowo sztuczne struktury korporacyjne i czerpać z nich nieuzasadnione korzyści podatkowe? W doktrynie prawa podatkowego można spotkać się z postulatami obniżenia standardów ochrony dla podatników unikających opodatkowania⁴¹. Mając na uwadze orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego i brak realnej możliwości zmiany treści aktualnie obowiązującej Konstytucji – zdaniem autora tego tekstu – zasadne jest rozważenie następujących postulatów:

- odważniejsze sięgnięcie do tzw. głębokiej struktury podatku CIT i podjęcie próby wykształcenia na drodze orzeczniczej zasad systemowych (konstrukcyjnych) CIT – postulat *de lege lata*;
- zmiana wykładni art. 84 Konstytucji poprzez wywiedzenie z treści tego przepisu zasady powszechności opodatkowania – postulat *de lege lata*;
- ograniczenia w sferze instytucjonalno-proceduralnej dla podatników unikających opodatkowania – postulat *de lege ferenda*.

⁴⁰ Więcej na temat korzyści podatkowych związanych ze stosowaniem tych struktur oraz przyjętych przez sądy administracyjne zasad wykładni w: H. Filipczyk, *Sądy administracyjne jako promotor unikania opodatkowania w podatkach dochodowych*, https://www.academia.edu/28814677/S%C4%84DY_ADMINISTRACYJNE_JAKO_PROMOTOR_UNIKANIA_OPODATKOWANIA_W_PODATKACH_DOCHODOWYCH [dostęp 7.08.2018].

⁴¹ Postuluje się obniżenie poziomu ochrony podatników unikających opodatkowania, ponieważ aktualne standardy ochrony sformułowane są na tak wysokim poziomie, iż stworzenie odpowiednich wewnątrz krajowych środków antyabuzyjnych spełniających te standardy jest w praktyce niewykonalne (por. D. Mączyński, *Wpływ orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego na trwałość instytucji materialnego prawa podatkowego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2014, z. 3, s. 27).

6. SIĘGNIĘCIE DO TZW. GŁĘBOKIEJ STRUKTURY PODATKU CIT I WYKSZTAŁCENIE NA DRODZE ORZECZNICZEJ ZASAD SYSTEMOWYCH (KONSTRUKCYJNYCH) PODATKU CIT

Głęboka struktura podatku to założenia konstrukcyjne niemające postaci przepisu, ale które można zrekonstruować (odtworzyć) w drodze całościowej analizy aktu prawnego⁴². Wykształcenie przez judykaturę zasad kształtujących strukturę wewnętrzną podatku CIT niewątpliwie w dużym stopniu zmniejszyłoby ułomność tworzonego prawa podatkowego, jak również pozwoliłoby w dokładniejszy sposób wyznaczyć prawne granice unikania opodatkowania. Analogicznie zasady funkcjonują już od blisko dekady na gruncie podatku VAT (np. zasada neutralności). Recepcja powyższych zasad do kanonów wykładni przepisów ustaw o podatkach dochodowych na drodze orzeczniczej nie byłaby zatem niczym szczególnym. Poniżej zostaną zaprezentowane przykładowe schematy unikania opodatkowania, które ostatecznie nie stały się „efektywne podatkowo” na skutek orzecznictwa sądów administracyjnych wykorzystujących zasady systemowe CIT. Przykłady te mają wskazywać na zasadność i celowość dalszego kształtowania zasad systemowych CIT na drodze orzeczniczej.

6.1. Darowizny w ramach podatkowej grupy kapitałowej – stan prawny do 31.12.2017 r. (przykład 1)

Spółki kapitałowe A i B tworzą podatkową grupę kapitałową (PGK). Spółka A dokonuje darowizny znaku towarowego na rzecz Spółki B. Powstaje pytanie, w jakiej wysokości Spółka A powinna rozpoznać koszt podatkowy:

- wartości rynkowej z dnia dokonania darowizny pomiędzy A i B (wariant 1),

- rzeczywiście poniesionych wydatków przez A (wariant 2)⁴³.

W przypadku przyjęcia wariantu 1 jako prawidłowego powstaje możliwość nieopodatkowanego ujawnienia wartości znaku towarowego (przeszacowanie do poziomu aktualnej wartości rynkowej). Przychód Spółki B z tytułu darowizny znaku towarowego zostaje rozliczony z kosztem podatkowym Spółki A na poziomie PGK. W ten sposób przychód Spółki B

⁴² B. Brzeziński, *Wykładnia prawa...*, s. 101.

⁴³ Szerzej na ten temat w: M. Lachowicz, K. Marchocka, *Koszty uzyskania przychodów u darczyńcy w przypadku darowizny w formie niepieniężnej w ramach podatkowej grupy kapitałowej*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 9, s. 41–49.

zostaje skompensowany z kosztem Spółki A, natomiast Spółki B jest uprawniony do amortyzacji darowanego znaku towarowego według jego aktualnej wartości rynkowej⁴⁴.

Rozstrzygając sprawę o zbliżonym stanie faktycznym, NSA opowiedział się za wariantem 1, uznając, że cechy konstrukcyjne CIT wykluczają możliwość dwukrotnego zaliczania tego samego wydatku do kosztów podatkowych przez jeden podmiot (tutaj: PGK), podobnie zresztą jak ta sama wartość nie może być dwukrotnie opodatkowana w odniesieniu do jednego podmiotu⁴⁵. NSA potwierdził wprawdzie, że zasada ta nie jest wprost wyrażona w żadnym z przepisów u.p.d.o.p., jednakże zestawienie obowiązujących regulacji dotyczących sposobu konstruowania podstawy opodatkowania uzasadnia przyjęcie takiego założenia⁴⁶. W opinii sądu, przyjęcie wariantu 1 prowadziłyby do tzw. „karuzeli kosztów” poprzez wielokrotne zaliczanie tego samego wydatku do kosztów podatkowych⁴⁷.

6.2. Sprzedaż środka trwałego wniesionego aportem do spółki kapitałowej – stan prawny do 31.12.2016 r. (przykład 2)

Spółka kapitałowa A wnosi wkład niepieniężny w postaci nieruchomości do Spółki kapitałowej B. Wartość aportu zostaje odniesiona w większości na kapitał zapasowy B. Spółka B sprzedaje nieruchomość otrzymaną aportem podmiotowi trzeciemu. Spółka B ma wątpliwość, w jakiej wysokości rozpoznać koszt podatkowy w związku ze sprzedażą nieruchomości:

- wartości początkowej wynikającej z ewidencji środków trwałych Spółki B (wariant 1);
- wartości nominalnej udziałów wydanych Spółce A w zamian za wniesiony aport (wariant 2).

Spółka A w związku z aportem rozpoznaje przychód jedynie z tytułu wartości aportu przekazanej na kapitał zakładowy Spółki B (wartość

⁴⁴ Nie jest to przy tym jedyna możliwość nieuzasadnionej redukcji ciężarów fiskalnych z wykorzystaniem darowizn w ramach PGK, możliwa była również redukcja dochodu podatkowego powstałego na transakcji zbycia składnika aktywów (zob.: M. Potyrała, *Modyfikacja przepisów regulujących funkcjonowanie podatkowych grup kapitałowych*, „Przeгляд Podatkowy” 2018, nr 5, s. 30–31).

⁴⁵ O zasadach systemowych CIT związanych z funkcjonowaniem PGK – zob.: J. Jankowski, *Podatkowa grupa kapitałowe daje tylko pozorne korzyści*, „Prawo i Podatki” 2014, nr 5, s. 20.

⁴⁶ Zob. wyrok NSA z 27 października 2015 r., sygn. akt II FSK 2112/13.

⁴⁷ *Ibidem*.

nominalna udziałów), natomiast Spółka B ustala wartość początkową nieruchomości w wysokości wartości rynkowej z dnia dokonania aportu. W konsekwencji, na etapie aportu doszło do praktycznie nieopodatkowanego przyrostu wartości majątku w ramach grupy podmiotów powiązanych (Spółki A i B). W przypadku uznania poprawności wariantu 2, Spółka B uzyska ekonomicznie dodatni wynik na transakcji sprzedaży aktywa, jednakże dla celów CIT cała transakcja będzie neutralna podatkowo ze względu na podwyższenie kosztu podatkowego na wcześniejszym etapie transakcji⁴⁸.

NSA, powołując się na zasadę uznawania za koszt podatkowy tylko rzeczywiście poniesionych wydatków, opowiedział się za wariantem 1⁴⁹. Zdaniem NSA, wartości początkowej środka trwałego wynikającego z umowy aportowej nie można utożsamiać z wydatkiem na nabycie środka trwałego. Wartość ta stanowi bowiem wyłącznie efekt wyceny składników majątku wnoszonych do Spółki – nie jest to poniesienie wydatku w rozumieniu przepisów u.p.d.o.p. Kosztem podatkowym może być wyłącznie kwotowo określone zmniejszenie aktywów albo zwiększenie zobowiązań lub rezerw, które prowadzi do zmniejszenia zysków (dochodów), a szerzej kapitałów własnych podatnika, albo do zwiększenia jego strat⁵⁰. W konsekwencji, w przedmiotowej sprawie kosztem podatkowym powinna być wartość nominalna udziałów wydanych w zamian za aport.

6.3. Aport znaku towarowego do Spółki kapitałowej i przekształcenie jej w spółkę osobową – stan prawny do 31.12.2016 r. (przykład 3)

Spółka kapitałowa A wnosi wkład niepieniężny w postaci znaku towarowego do Spółki kapitałowej B. Wartość aportu zostaje odniesiona w większości na kapitał zapasowy B. Spółka B zostaje przekształcona w spółkę osobową. Powstaje wątpliwość, czy Spółka A jako wspólnik Spółki B może zaliczać do kosztów podatkowych odpisy amortyzacyjne od całej wartości początkowej wartości niematerialnej i prawnej (wariant 1) czy też jedynie od wartości przekazanej pierwotnie na kapitał zakładowy Spółki B (wariant 2). Podobnie jak w przykładzie 2, Spółka A w związku z aportem rozpoznaje przychód jedynie z tytułu wartości aportu przekazanej na kapitał

⁴⁸ Więcej na ten temat w: J. Jankowski, *Aport z agio jako sposób na optymalizację podatkową*, „Nieruchomości” 2014, nr 9, s. 31 i n.

⁴⁹ Wyrok NSA z 14 stycznia 2014 r., sygn. akt II FSK 219/12.

⁵⁰ *Ibidem*.

zakładowy Spółki B (wartość nominalna udziałów), natomiast Spółka B ustala wartość początkową znaku towarowego w wysokości wartości rynkowej z dnia dokonania aportu. Przepisy u.p.d.o.p. w przypadku spółek kapitałowych dopuszczają możliwość zaliczania do kosztów podatkowych odpisów amortyzacyjnych od wartości aportu przekazanej na kapitał zakładowy Spółki kapitałowej (wartość ta stanowi przychód wnoszącego aport). Przepisy u.p.d.o.p. nie zawierają jednak regulacji w przypadku, gdy taka spółka kapitałowa zostanie przekształcona w spółkę osobową⁵¹.

Analizując systematykę przepisów u.p.d.o.p. dotyczących amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych, WSA w Łodzi uznał prawidłowość wariantu 2 ze względu na zasadę kontynuacji amortyzacji u podmiotów łączonych, przekształcanych bądź przejmowanych oraz zakazu amortyzacji środków trwałych nabytych nieodpłatnie w zakresie, w jakim nieodpłatne nabycie nie podlegało opodatkowaniu⁵².

7. SPRZECZNOŚĆ Z PRZEDMIOTEM I CELEM PRZEPISU USTAWY PODATKOWEJ W ROZUMIENIU PRZEPISÓW ORDYNACJI PODATKOWEJ A ZASADY SYSTEMOWE (CECHY KONSTRUKCYJNE) CIT

Sprzecznosc z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej jest jednym z elementów ustawowej definicji unikania opodatkowania, której to wystąpienie uprawnia organ podatkowy do zastosowania klauzuli ogólnej obejścia prawa podatkowego⁵³. Ustawodawca w żadnym miejscu nie wyjaśnia jednak, jak należałoby rozumieć sprzecznosc z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej⁵⁴. Z pewnością pod pojęciem tym nie należy rozumieć zasady powszechności opodatkowania, skutkującej koniecznością nałożenia jak najwyższego podatku w danych okolicznościach. Należy raczej uznać, że ustawodawcy chodziło o działania, które w świetle

⁵¹ Szerzej ma temat tej metody unikania opodatkowania w: P. Dudek, *Luka w prawie pozwala na optymalizację przy przekształceniu*, „Dziennik Gazeta Prawna” 2016, 22.03.

⁵² Zobacz wyrok WSA w Łodzi z 8 grudnia 2016 r., sygn. akt I SA/Łd 846/16, orzeczenie prawomocne.

⁵³ Stosownie do art. 119a § 1 O.p., czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny.

⁵⁴ Zob.: uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Druk Sejmowy nr 367, Sejm VIII Kadencji, s. 23, <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=367> [dostęp 31.07.2018].

określonej normy prawa podatkowego mieszczą się w zakresie jej stosowania, ale równocześnie są niezgodne z jej duchem⁵⁵. Za prawidłowością tego poglądu przemawia uzasadnienie do projektu ustawy wprowadzającej GAAR, gdzie projektodawca posługuje się zwrotem „działania stojące w sprzeczności z celem i istotą regulacji podatkowych”⁵⁶. W konsekwencji pod pojęciem sprzeczności z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej należałoby rozumieć takie działania podatnika, które są sprzeczne z zasadami systemowymi (konstrukcyjnymi) CIT zdekodowanymi z treści przepisów u.p.d.o.p. powiązanych ze sobą funkcjonalnie (np. regulacje dotyczące amortyzacji czy zasad zaliczania wydatków do kosztów podatkowych). Pogląd ten zdaje się dzielić również szef KAS, o czym świadczy analiza pojęcia „sprzeczności z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej” zawarta w jednej z odmów wydania opinii zabezpieczającej⁵⁷. Sprawa dotyczyła nieopodatkowanej wypłaty niepodzielnych zysków zgromadzonych w spółce kapitałowej. Podatnik planował „przenieść” niepodzielne zyski Spółki A do Spółki B w ramach podziału przez wydzielenie i następnie przekształcenie Spółki kapitałowej B w spółkę osobową. Szef KAS przeanalizował przepisy u.p.d.o.p. dotyczące opodatkowania udziałowców/akcjonariuszy w związku z transferem dochodu wypracowanego w spółce kapitałowej, tj:

- wypłata dywidendy;
- przekazanie całości lub części utworzonego kapitału zapasowego na kapitał zakładowy (zwiększenie wartości nominalnej udziałów);
- przekształcenie przedsiębiorstwa w spółkę osobową oraz jego likwidacja, wskutek której następuje przekazanie udziałowcom majątku likwidowanego podmiotu;
- likwidację spółki kapitałowej.

Zdaniem szefa KAS, przepisy u.p.d.o.p. wprowadzają ogólną zasadę opodatkowania dystrybucji zysków spółki kapitałowej do jej wspólników niezależnie od wybranej formy, ponieważ każda z ww. transakcji jest zdarzeniem podlegającym opodatkowaniu na gruncie CIT. W konsekwencji, sposób działania zaprezentowany przez podatnika powinien zostać uznany

⁵⁵ M. Kondej, *Hipoteza normy klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Praktyka Podatkowa” 2016, nr 1, s. 5–6.

⁵⁶ Tak też M. Guzek, M. Stefaniuk, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2016, nr 11, s. 23.

⁵⁷ Zob.: odmowa szefa KAS wydania opinii zabezpieczającej z 22 maja 2017 r., nr SP3.8011.4.2016.

za sprzeczny z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej ze względu na niezgodność ze wspomnianą wyżej regułą.

Wprowadzenie sprzeczności z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej jako elementu ustawowej definicji unikania opodatkowania powinno wymusić pogłębioną refleksję w doktrynie i judykaturze na temat zasad konstrukcyjnych CIT⁵⁸. Tworzenie zasad systemowych CIT byłoby zjawiskiem akceptowalnym z perspektywy konstytucyjnej, znajdującym odzwierciedlenie w orzecznictwie TK⁵⁹. Niestety, dotychczasowa praktyka stosowania GAAR niekoniecznie gwarantuje, iż interpretacja terminu sprzeczności z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej rzeczywiście przyczyni się do wykształcenia zasad systemowych (cech konstrukcyjnych) CIT. Przykładowo, szef KAS w jednej z odmów wydania opinii zabezpieczającej uznał, iż opodatkowanie według stawki 19% dochodów kadry zarządzającej osiągniętych w związku z realizacją programu motywacyjnego opartego na pochodnych instrumentach finansowych jest sprzeczne z przedmiotem i celem przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁶⁰. O ile rzeczywiście sposób działania podatnika przedstawiony w opisanym wniosku można uznać za sztuczny, to już wyprowadzenie z aktualnie obowiązujących regulacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zasady progresywnego opodatkowania dochodów kadry menedżerskiej (według skali podatkowej 18% i 32%) należy uznać za zbyt daleko idącą uznaniowość w tworzeniu generalnej zasady systemowej (cechy konstrukcyjnej) podatku.

8. ZASADA *IN DUBIO PRO TRIBUTARIO* A GAAR – POZORNY BRAK KONFLIKTU?

Z dniem 1 stycznia 2016 r. zasada *in dubio pro tributario* została wprowadzona do Ordynacji podatkowej⁶¹. Nowo dodany art. 2a stanowi, iż nie-
dające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego

⁵⁸ H. Filipczyk, *Status etyczny...*, s. 26.

⁵⁹ Przykładowo, w wyroku z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, TK kilkakrotnie podkreślił, że podwójne opodatkowanie jest „sprzeczne z rozwiązaniami prawnymi zawartymi w samej ustawie [o] podatku dochodowym”. Innymi słowy, zakaz podwójnego opodatkowania jest zasadą o randze ustawowej, wyprowadzaną z ustaw podatkowych, a niemającą bezpośredniego osadzenia w ustawie zasadniczej.

⁶⁰ Zob.: odmowa szefa KAS wydania opinii zabezpieczającej z 19 grudnia 2017 r., nr DOK4.8011.4.2017.

⁶¹ Ustawa z 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r., poz. 1197).

rozstrzyga się na korzyść podatnika. Z interpretacji ogólnej Ministra Finansów wynika, że zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, wyrażona *explicite* w przepisach Ordynacji podatkowej, dotyczy tylko wątpliwości co do treści przepisów prawa, a nie wątpliwości co do stanu faktycznego⁶². Przyjmuje się, że stosowanie GAAR w wersji normatywnej jest związane tak naprawdę z oceną danego stanu faktycznego *ad casum* i nie ma w zasadzie nic wspólnego z wykładnią przepisów prawa podatkowego. Klauzula ma bowiem charakter fikcji prawnej – w wyniku jej zastosowania zostaje wykreowany model sposobu postępowania rozsądnego podatnika kierującego się celami gospodarczymi – innymi niż podatkowe (odpowiedni stan faktyczny w ocenie administracji skarbowej)⁶³. Na tej podstawie można wnioskować, że zasada *in dubio pro tributario* nie znajduje się w potencjalnym konflikcie z GAAR. Przekonanie to jednak jest złudne, zwłaszcza w kontekście silnych związków prawa podatkowego z prawem cywilnym. Określenie wystąpienia podatkowoprawnego stanu faktycznego nie jest zazwyczaj możliwe bez uprzedniej analizy skutków czynności prawnej na gruncie prawa cywilnego⁶⁴. Opisane związki prawa podatkowego z cywilnym sprawiają, iż niektórzy autorzy określają je „prawem podwójnej wykładni”⁶⁵. Jest to trafne sformułowanie, które dobitnie wskazuje, że dokonując reklasyfikacji podatkowej czynności prawnych wskutek stosowania GAAR, organ podatkowy tak naprawdę dokonuje również wykładni przepisów. Dokonywana jest wówczas analiza przepisów z zakresu prawa cywilnego i prawa podatkowego. Przedmiotem wykładni są wtedy zwłaszcza normy prawa podatkowego, które pozwalają ustalić, czy działanie podatnika było sprzeczne z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Trudno uznać, iż wówczas podatnikowi nie przysługuje prawo do powołania się na zasadę *in dubio pro tributario*, zwłaszcza gdy istnienie jakiejś zasady systemowej (cechy konstrukcyjnej) CIT jest wysoce wątpliwe.

Dowolności aparatu skarbowego w tworzeniu nieistniejących zasad systemowych CIT na potrzeby stosowania GAAR sprzeciwia się zatem zasada *in dubio pro tributario*. Wykształcenie cech konstrukcyjnych CIT

⁶² Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie stosowania art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, nr PK4.8022.44.2015.

⁶³ H. Filipczyk, *Stosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania – zagadnienia wybrane*, „Monitor Podatkowy” 2016, nr 7, s. 14.

⁶⁴ R. Mastalski, *op. cit.*, s. 27.

⁶⁵ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 151.

powodowałoby, iż niepewność związana ze stosowaniem GAAR dotyczyłaby wyłącznie tych podatników, którzy kształtując swoje stosunki cywilnoprawne w sposób dalece nietypowy, osiągają w ten sposób szczególnie korzystne wyniki wykładni, sprzeczne z zasadami systemowymi CIT⁶⁶. Jeżeli podatnik dokonuje zwykłych czynności cywilnoprawnych do osiągnięcia zamierzonego rezultatu gospodarczego, pozostaje w granicach prawnopodatkowego stanu faktycznego, wyznaczanego przez ścisłe normy prawa podatkowego⁶⁷.

Odesłanie wyłącznie do kryterium „sprzeczności z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej” może powodować, iż z ochrony byłiby wyłączeni podatnicy uzyskujący „nadsystemowe” korzyści podatkowe, którzy jednak prowadzą realną działalność gospodarczo-inwestycyjną, niemającą charakteru sztucznych struktur podatkowych⁶⁸. Sedno problemu tkwi w tym, czy ustawodawcy „na ołtarzu” walki z unikaniem opodatkowania wolno poświęcić podatników stosujących inne formy oporu podatkowego niż unikanie opodatkowania? Odpowiedź na tak postawione pytanie musi być negatywna. Wyłączenie podatników unikających opodatkowania z zakresu stosowania zasady *in dubio pro tributario*, bez jednoczesnego precyzyjnego i jasnego zdefiniowania unikania opodatkowania na poziomie ustawowym, należy uznać za niedopuszczalne. Zwłaszcza w kontekście znikomej praktyki stosowania GAAR i związanych z tym wątpliwości co do znaczenia zakresu znaczeniowego sprzeczności z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej oraz braku precyzyjnych kryteriów odróżniających unikanie opodatkowania od innych istniejących form oporu podatkowego.

⁶⁶ Niektórzy praktycy prawa podatkowego postulują pomijanie rezultatów wykładni szczególnie korzystnych dla podatników w przypadku, gdy analogiczne zdarzenia na gruncie podatku dochodowego nie pozwalałyby na osiągnięcie podobnych korzyści (por.: A. Ossowski, *Przekształcenie spółki nie wpływa na koszt nabycia udziałów*, „Rzeczpospolita” 2017, 6.03.

⁶⁷ P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 2, s. 50–51.

⁶⁸ Dobrą ilustrację tego problemu stanowi zamieszanie interpretacyjne wokół terminu „część odsetkowa raty leasingowej” na gruncie art. 15c ust. 12 u.p.d.o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2018 r. (zob.: J. Jankowski, *Analiza wątpliwości interpretacyjnych wokół terminu „część odsetkowa raty leasingowej” a zasada in dubio pro tributario*, „Monitor Podatkowy” 2018, nr 11, s. 26–27).

9. WYKŁADNIA ART. 84 KONSTYTUCJI W ŚWIETLE ZASADY POWSZECHNOŚCI OPODATKOWANIA

Można spotkać się z poglądem, iż redakcja art. 84 Konstytucji świadczy wyłącznie o istnieniu zasady ustawowego nakładania podatków z pominięciem zasady powszechności opodatkowania. Termin „każdy” nie jest bowiem synonimem słowa „wszyscy” i należy go rozumieć w kontekście, w jakim został zastosowany, czyli „tylko ten, kto”⁶⁹. Adresatem normy nie jest więc „każdy”, lecz „ten, kto” został uznany za podatnika na podstawie przepisów ustaw podatkowych, poddawanych ogólnym zasadom wykładni prawa podatkowego. W konsekwencji, tylko ten, kto jest objęty określonym w ustawie obowiązkiem podatkowym, zobowiązany jest do ponoszenia świadczenia podatkowego⁷⁰. Obowiązek poniesienia ciężarów publicznych ciąży na podatniku jedynie w takim zakresie, w jakim wynika to z ustawy podatkowej⁷¹.

Według alternatywnej koncepcji, treści przepisu ar. 84 Konstytucji nie należy utożsamiać wyłącznie z wymogiem ustawowego uregulowania obciążeń podatkowych i przyjmować, że ustanawia on jedynie wyjątek od zasady wolności od ingerencji w prawo własności⁷². Przepis ten stanowi bowiem potwierdzenie obowiązywania zasad powszechności i ustawowego nakładania podatków, spośród których zasada *nullum tributum sine lege* ma znaczenie istotniejsze⁷³.

Niezależnie od trafności ww. koncepcji, każda z nich zakłada „swoisty” prymat zasady ustawowego nakładania podatków ze względu na położenie akcentu na zwrocie „określone w ustawie”. Podobnie orzecznictwo TK potwierdza wprawdzie istnienie zasady powszechności opodatkowania i wskazuje art. 84 Konstytucji jako podstawę funkcjonowania tej zasady, jednakże sposób interpretacji tej zasady pozbawia ją w praktyce większego znaczenia na etapie wykładni przepisów ustaw podatkowych (stosowania prawa podatkowego). Kluczowe elementy zasady powszechności opodatkowania według tez orzeczniczych Trybunału Konstytucyjnego są następujące:

⁶⁹ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki...*, s. 141.

⁷⁰ *Ibidem*.

⁷¹ M. Kalinowski, *op. cit.*, s. 57.

⁷² R. Mastalski, *op. cit.*, s. 19.

⁷³ A. Huchla, *Ciężary i świadczenia publiczne a podatki w świetle art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, [w:] P. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Białystok 2010, s. 147.

- „każdy” powinien przyczynić się do zaspokajania wspólnych potrzeb;
- podatkiem są objęte wszystkie stany faktyczne i prawne (przedmiot podatku), określone zjawiska (majątek, obrót, dochód), z którymi wiąże się obowiązek podatkowy;
- w prawidłowo skonstruowanym systemie każdy powinien być objęty obowiązkiem podatkowym, jeżeli spełnione są warunki powstania stosunku podatkowego⁷⁴.

Analiza powyższych elementów „składowych” zasady powszechności opodatkowania prowadzi do konkluzji, iż nacisk jest tu położony na aspekt podmiotowy niniejszej zasady („każdy” powinien przyczynić się do zaspokajania wspólnych potrzeb). Z art. 84 Konstytucji nie należy natomiast wywodzić dyrektywy powszechności opodatkowania w znaczeniu przedmiotowym, a zatem wymogu objęcia podatkiem wszystkich sfer aktywności jednostki (wszystkich możliwych zjawisk ekonomicznych)⁷⁵. Powszechność opodatkowania w znaczeniu przedmiotowym to w zasadzie jedynie postulat prowadzenia efektywnej polityki fiskalnej, skierowany do ustawodawcy podatkowego⁷⁶. Położenie akcentu na aspekt podmiotowy zasady powszechności opodatkowania, przy jednoczesnej marginalizacji elementu przedmiotowego, powoduje szereg istotnych konsekwencji:

- prawnopodatkowe stany faktyczne są tworzone przez ustawodawcę na podstawie „technicznych” przepisów ustaw podatkowych i nie istnieją realnie w życiu społecznym (poza tekstem ustawy podatkowej), należy więc uznać, że w prawie podatkowym nie występują luki o charakterze aksjologicznym;
- zasada równości została już uwzględniona przez ustawodawcę przy tworzeniu prawa podatkowego, natomiast przy jego stosowaniu uwzględnia się ją podczas wykładni. Jeżeli zatem wykładnia prawa podatkowego prowadzi do wniosku, że spośród dwóch stanów faktycznych o tożsamej treści gospodarczej ustawodawca chciał opodatkować tylko jeden, to należy przyjąć, że z woli ustawodawcy zasada równości ulega ograniczeniu⁷⁷.

⁷⁴ Por. wyrok TK z 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14.

⁷⁵ Zob. wyrok TK z 18 listopada 2014 r., sygn. akt K 23/12.

⁷⁶ Zob. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 81–82.

⁷⁷ Krytycznie wobec tej koncepcji P. Karwat (zob.: P. Karwat, *op. cit.*, s. 49). Przykładowo, w Niemczech przepisy podatkowe, które ułatwiają unikanie opodatkowania, są uznawane za niekonstytucyjne ze względu na naruszenie konstytucyjnej zasady równości

Unikanie opodatkowania pozostanie działaniem cechującym się legalnością o charakterze systemowym na poziomie wykładni prawa podatkowego, dopóki aspekt przedmiotowy zasady powszechności opodatkowania nie będzie rozumiany jako sytuacja, w której wszystkie podmioty znajdujące się w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości) są opodatkowane na identycznych zasadach. Oczywiście, postulat ten można wywodzić z zasady równości i sprawiedliwości, jednak tylko w sytuacji, gdy zostanie on umiejscowiony w ramach zasady powszechności opodatkowania, możliwe będzie przyjęcie odmiennych zasad wykładni w przypadku podatników unikających opodatkowania.

10. OGRANICZENIA PROCEDURALNO-INSTITUCJONALNE DLA PODATNIKÓW UNIKAJĄCYCH OPODATKOWANIA

Choć zasady równości i sprawiedliwości stoją niżej w hierarchii wartości konstytucyjnych niż zasada *nullum tributum sine lege* i nie mogą być wykorzystywane jako przesłanki do ograniczenia ochrony podatników unikających opodatkowania na poziomie wykładni prawa podatkowego, to jednak mają znaczenie z perspektywy ogólnie postrzeganych funkcji prawa jako „sztuki tego, co dobre i sprawiedliwe”⁷⁸. Wydaje się, że jest to odróżnienie dwóch zasadniczych kwestii – normatywnej konstrukcji podatku oraz otoczenia prawnego, w jakim on funkcjonuje. Element oceny słusznościowej (zasady równości i sprawiedliwości) na gruncie prawa podatkowego ma dużo większe znaczenie w tym ostatnim przypadku. Przykładowo, pozabawienie podatników uchylających się od opodatkowania dobrodziejstwa instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego nie jest dopuszczalne, natomiast opodatkowanie ukrywanych nielegalnie dochodów według stawki sankcyjnej w wysokości 75% jest już dopuszczalne⁷⁹. Nie jest możliwe zwalczanie unikania opodatkowania poprzez pozaustawowe rozszerzenie przedmiotu opodatkowania w drodze wykładni rozszerzającej czy zastosowanie analogii. Podobne wnioski płyną z wyroku TK dotyczącego skargi pauliańskiej odnośnie do należności podatkowych⁸⁰. Sytuacje, które

(zob.: H. Litwińczuk, *Regulacje o cenach transferowych a ogólna norma przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 10, s. 21).

⁷⁸ Wyrok TK z 10 marca 2009 r., sygn. akt P 80/08.

⁷⁹ Wyrok TK z 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09.

⁸⁰ Wyrok TK z 18 kwietnia 2018 r., sygn. akt K 52/16.

nie kreują nowej sytuacji materialno-prawnej w sferze prawa podatkowego, nie podlegają „rygoryzmowi” wykładni prawa podatkowego związanego ze stosowaniem zasady *nullum tributum sine lege*. Regulacje prawno-podatkowe niewkraczające w obszar uprawnień i obowiązków podatkowych o charakterze materialno-prawnym mogą być w większym stopniu analizowane przez pryzmat zasady równości, sprawiedliwości czy powszechności opodatkowania. Do takich regulacji należałoby również zaliczyć instytucjonalne procesowe gwarancje dla podatników, które mają ich chronić przed arbitralnością administracji skarbowej. Z instytucjonalnej ochrony w tym zakresie korzystają również zazwyczaj podatnicy unikający opodatkowania.

Dobitnym przykładem może być sposób wykorzystania przez podatników instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego do agresywnej optymalizacji podatkowej. Wśród podatników ukształtowała się praktyka dzielenia zapytania o skutki jednej operacji gospodarczej na odrębne elementy (etapy operacji gospodarczej), a dodatkowo pytania w odrębnych wnioskach o różne warianty tej samej operacji⁸¹. Podatnicy uzyskiwali w ten sposób od administracji skarbowej poradę, w jaki sposób nie płacić podatków w Polsce. Problem wykorzystania urzędowych interpretacji przepisów prawa podatkowego do unikania opodatkowania był dostrzegany przez judykaturę, która wskazywała, iż abstrakcyjny, niejednoznaczny, wielowątkowy, wielowariantowy stan faktyczny nie może być przedmiotem wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej⁸². Ostatecznie ustawodawca wraz z wprowadzeniem GAAR zdecydował, iż sytuacje mogące potencjalnie stanowić przypadki unikania opodatkowania nie mogą być przedmiotem wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego⁸³. Jednocześnie, w przedmiocie instytucji klauzuli obejścia prawa podatkowego i interpretacji przepisów prawa podatkowego wydanych przed jej wejściem w życie powstawało pytanie, czy wydane interpretacje mogą chronić przed

⁸¹ W. Morawski, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego – od GAAR do KAS*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 4, s. 33.

⁸² Tak m.in. NSA w wyroku z 19 kwietnia 2016 r., sygn. akt II FSK 536/14.

⁸³ Na mocy ustawy wprowadzającej GAAR do Ordynacji podatkowej został wprowadzony art. 14b § 5b O.p., zgodnie z którym „Nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a”.

zastosowaniem GAAR⁸⁴? Dochodziło do kolizji wartości, z jednej strony występowała konieczność przeciwdziałania naruszeniu zasady równości poprzez wykorzystanie interpretacji podatkowych do unikania opodatkowania, a z drugiej strony – zmniejszenie zakresu ochrony instytucjonalnej podatników. Ostatecznie NSA uznał, iż interpretacje uzyskane uprzednio, przed wejściem w życie GAAR, nie chronią podatnika przed ewentualnym zastosowaniem klauzuli obejścia prawa podatkowego⁸⁵. Uzasadnieniem dla możliwości zmniejszenia zakresu ochrony instytucjonalnej dla podatników unikających opodatkowania był fakt, że instytucje urzędowych interpretacji podatkowych nie są związane ze stosowaniem przepisów prawa materialnego regulujących określony podatek⁸⁶.

Ustawodawca, zamiast wprowadzać kolejne środki antyabuzywne lub przepisy ukierunkowane na likwidację partykularnych sztucznych struktur podatkowych, powinien rozważyć podjęcie alternatywnych działań na zupełnie nowej płaszczyźnie, jaką są instytucjonalno-procesowe gwarancje chroniące podatników przed arbitralnością administracji skarbowej.

11. PODSUMOWANIE

Unikanie opodatkowania może cechować się legalnością o charakterze systemowym (być efektywne podatkowo) na gruncie prawa podatkowego pod warunkiem istnienia określonych reguł wykładni dla tej gałęzi prawa (prymat wykładni językowej, zakaz stosowania analogii na niekorzyść podatników etc.). Istnienie w systemie prawa GAAR w sposób systemowy znacząco ogranicza możliwości efektywnego podatkowo unikania opodatkowania, jednakże nie oznacza to definitywnego rozwiązania problemu funkcjonowania zjawiska unikania opodatkowania w podatkach dochodowych. Dotychczasowa znikoma praktyka stosowania GAAR nie pozwala w sposób jednoznaczny stwierdzić, czy efekt ten nie ma jedynie charakteru tymczasowego. W przypadku gdyby GAAR pozostała „martwym”

⁸⁴ Pomijam tutaj świadomie kwestię możliwości stosowania GAAR do odnoszenia korzyści podatkowych wynikających z transakcji dokonanych przed wejściem w życie klauzuli obejścia prawa podatkowego i związanych z tym przepisów intertemporalnych zawartych w ustawie wprowadzającej GAAR (szerzej na ten temat w: M. Kondej, *Problematyka intertemporalna stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przeгляд Podatkowy” 2017, nr 7, s. 20–27).

⁸⁵ Zob.: wyrok NSA z 18 grudnia 2017 r., sygn. akt II FSK 2877/17.

⁸⁶ Por.: uchwała NSA z dnia 25 czerwca 2012 r., sygn. akt I FPS 4/12.

narzędziem w rękach administracji skarbowej lub została uznana za niekonstytucyjną przez Trybunał Konstytucyjny wskutek kolizji z zasadą *in dubio pro tributario* (każdy z tych scenariuszy wydaje się na obecnym etapie wysoce prawdopodobny), podatnicy znów uzyskują praktycznie nieograniczone możliwości unikania opodatkowania. Konstytucyjna zasada *nullum tributum sine lege* nie pozwala bowiem na zmianę dotychczasowego zakazu wykładni w sposób prowadzący do rozszerzenia przedmiotu opodatkowania na podstawie kryteriów pozaustawowych. Możliwość taka istniałaby w przypadku innego rozumienia w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zasady powszechności opodatkowania w znaczeniu przedmiotowym. Pewnym remedium może być „pełniejsze” wykształcenie zasad systemowych (cech konstrukcyjnych) CIT, które w niektórych przypadkach były już wykorzystywane przez sądownictwo administracyjne do odmowy przyznania podatnikom nieuzasadnionych korzyści podatkowych, będących rezultatem nader korzystnej dla nich wykładni. Alternatywnie ustawodawca może podejmować działania zmniejszające zakres ochrony podatników unikających opodatkowania w sferze instytucjonalno-procesowej, która nie jest związana bezpośrednio ze stosowaniem przepisów materialnego prawa podatkowego wyznaczających zakres obowiązku podatkowego.

BIBLIOGRAFIA

- Brzeziński B., *Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, nr 1.
- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Brzeziński B., R. Korgol, *Doktryna substance over form w orzecznictwie podatkowym sądów w Kanadzie*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2011.
- Dudek P., *Luka w prawie pozwala na optymalizację przy przekształceniu*, „Dziennik Gazeta Prawna” 2016, 22.03.
- Filipczyk H., *Sądy administracyjne jako promotor unikania opodatkowania w podatkach dochodowych*, <https://www.academia.edu>
- Filipczyk H., *Status etyczny unikania opodatkowania i jego znaczenie prawne*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 8.
- Filipczyk H., *Stosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania – zagadnienia wybrane*, „Monitor Podatkowy” 2016, nr 7.
- Gordon M., *Obejście prawa czy unikanie opodatkowania? Uwagi terminologiczne*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013.

- Guzek M., Stefaniuk M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2016, nr 11.
- Huchla A., *Ciążary i świadczenia publiczne a podatki w świetle art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, [w:] P. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*. Wyd. Temida 2, Białystok 2010.
- Jankowski J., *Analiza wątpliwości interpretacyjnych wokół terminu „część odsetkowa raty leasingowej” a zasada in dubio pro tributario*, „Monitor Podatkowy” 2018, nr 11.
- Jankowski J., *Aport z agio jako sposób na optymalizację podatkową*, „Nieruchomości” 2014, nr 9.
- Jankowski J., *Optymalizacja podatkowa w podatkach dochodowych – dopuszczalność oraz prawne granice*, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2019.
- Jankowski J., *Podatkowa grupa kapitałowa daje tylko pozorne korzyści*, „Prawo i Podatki” 2014, nr 5.
- Kalinowski M., *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa, Toruń 2001.
- Karwat P., *Obejście prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 2.
- Kociak N., *Wykładnia gospodarcza w orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 4.
- Kondej M., *Granice optymalizacji podatkowej w podatkach dochodowych przed wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, Polskie Wydawnictwo Prawnicze Iuris, Poznań 2017.
- Kondej M., *Hipoteza normy klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Praktyka Podatkowa” 2016, nr 1.
- Kondej M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz do przepisów materialnoprawnych*, Polskie Wydawnictwo Prawnicze Iuris, Poznań 2018.
- Kondej M., *Problematyka intertemporalna stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 7.
- Kosikowski C., *Autonomia prawa podatkowego – głos krytyczny*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 7.
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011.
- Lachowicz M., Marchocka K., *Koszty uzyskania przychodów u darczyńcy w przypadku darowizny w formie niepieniężnej w ramach podatkowej grupy kapitałowej*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 9.
- Litwińczuk H., *Regulacje o cenach transferowych a ogólna norma przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 10.
- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika*, cz. II, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 10.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008.
- Mączyński D., *Wpływ orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego na trwałość instytucji materialnego prawa podatkowego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2014, z. 3.

- Morawski L., *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 1999.
- Morawski L., *Wykładnia w orzecznictwie sądów*, Toruń 2002.
- Morawski W., *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego – od GAAR do KAS*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 4.
- Nykiel W., Wilk M., *Nieprzydatność art. 199a § 2 ordynacji podatkowej w walce z unikaniem opodatkowania a następstwa czynności pozornych*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 2.
- Olesińska A., *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania – moda czy konieczność*, Biuro Analiz Sejmowych, „Infos” 2016, nr 5.
- Ossowski A., *Przekształcenie spółki nie wpływa na koszt nabycia udziałów*, „Rzeczpospolita” 2017, 6.03.
- Potyrała M., *Modyfikacja przepisów regulujących funkcjonowanie podatkowych grup kapitałowych*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 5.
- Radzikowski K., *Obejście prawa podatkowego w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 6.
- Radzikowski K., *Planowanie podatkowe a obejście prawa*, [w:] Ł. Ziółek (red.), *Międzynarodowe planowanie podatkowe*, Difin, Warszawa 2007.
- Zalasiński A., *Nadużycie swobody przedsiębiorczości a unikanie opodatkowania – glosa do wyroku ETS z 12.09.2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd przeciwko Commissioners of Inland Revenue*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2007, nr 1.

THE SCOPE OF THE PROTECTION OF TAXPAYERS AVOIDING TAX IN THE LIGHT OF THE *IN DUBIO PRO TRIBUTARIO* PRINCIPLE AND SYSTEMIC PRINCIPLES OF CIT

Summary. As part of this publication, the key issue of legal protection of taxpayers avoiding taxation are analyzed. This issue is analyzed especially in the context of the *in dubio pro tributario* principle, construction (systemic) principles of CIT and general anti avoidance rules. The appropriate *de lege lata* and *de lege ferenda* postulates aimed at constructing the correlation (interdependence) between these matters at the statutory level are formulated.

Keywords: tax avoidance, principle of *in dubio pro tributario*, domestic anti-avoidance rules, general anti-avoidance rules, the principle of common taxation.

Aleksandra Tychmańska*

PROBLEMATYKA PODZIAŁU MAJĄTKU
POLIKWIDACYJNEGO SPÓŁKI Z O.O.
ZE SZCZEGÓLNYM UWZGLĘDNIENIEM
ZAGADNIENIA WYDANIA JEGO SKŁADNIKÓW
W FORMIE RZECZOWEJ W ŚWIETLE
PRAWA PODATKOWEGO

Streszczenie. W artykule zostało przeanalizowane zagadnienie podziału majątku polikwidacyjnego spółki z o.o. pomiędzy jej wspólników, ze szczególnym uwzględnieniem problematyki wydania jego składników w formie rzeczowej. Przyczynkiem do analizy niniejszego zagadnienia była niejednolita linia orzecznicza sądów administracyjnych w zakresie uznania, czy czynność wydania majątku polikwidacyjnego w formie rzeczowej prowadzi do powstania po stronie spółki przychodu. Autorka skupia się zarówno na regulacjach prawa podatkowego, jak też prawa handlowego oraz zasad rachunkowości w odniesieniu do tej kwestii.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy od osób prawnych, likwidacja spółki kapitałowej, świadczenie w formie niepieniężnej.

* Uniwersytet Warszawski, Wydział Prawa i Administracji. Laureatka VII Edycji Programu Diamentowy Grant, email: aleksandra.tychmanska@gmail.com

1. UWAGI WSTĘPNE

Przedmiotem artykułu jest analiza zagadnienia podziału majątku polikwidacyjnego spółki z o.o. pomiędzy jej wspólników, ze szczególnym uwzględnieniem problematyki wydania jego składników w formie rzeczowej. Regulacja tego zagadnienia stwarza szczególnie poważne problemy w prawie podatkowym powodując istotne wątpliwości interpretacyjne w zakresie uznania czy czynność wydania majątku polikwidacyjnego w formie rzeczowej prowadzi do powstania po stronie spółki przychodu. W związku z tym artykuł skupia się w szczególności na przestudiowaniu, jak przedmiotowa materia uregulowana została w prawie podatkowym. Analizując podatkowe skutki wydania majątku polikwidacyjnego, warto jednak przyrzeć się także temu, jak niniejsze zagadnienie jest ujęte w przepisach prawa handlowego oraz w przepisach z zakresu rachunkowości, co pozwoli ukazać analizowaną materię w szerszej perspektywie.

2. PODATKOWE SKUTKI WYDANIA MAJĄTKU POLIKWIDACYJNEGO
W FORMIE RZECZOWEJ

Zgodnie z art. 14a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹, w sytuacji gdy podatnik przez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości lub w części zobowiązanie – w tym z tytułu zaciągniętej pożyczki (kredytu), dywidendy, umorzenia albo zbycia w celu umorzenia udziałów (akcji) – przychodem takiego podatnika jest wysokość zobowiązania uregulowanego w następstwie takiego świadczenia. Regulacja ta jest źródłem licznych wątpliwości interpretacyjnych. Można zasadniczo wyróżnić dwie grupy stanowisk: (1) te uznające, że wydanie majątku likwidowanej spółki jej wspólnikom prowadzi do powstania przychodu do opodatkowania po stronie spółki – w związku z tym, że wydanie majątku polikwidacyjnego w formie rzeczowej stanowi spełnienie zobowiązania spółki względem jej wspólników², oraz (2) te oparte na przekonaniu, że czynność ta nie może prowadzić do powstania przychodu po stronie spółki – w tym przypadku wysuwane są różne argumenty na poparcie tej tezy.

¹ Dz.U. z 2018 r., poz. 1036 z późn. zm.; dalej: u.p.d.o.p.

² Por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 listopada 2015 r., I SA/Wr 1563/15, Lex nr 2042239.

2.1. Poprzedni stan prawny i możliwość powstania przysporzenia po stronie podmiotu spełniającego świadczenie zamienne

Na wstępie prowadzonych rozważań należy zaznaczyć, że spór o opodatkowanie czynności wydania majątku polikwidacyjnego w formie rzeczowej po stronie spółki istniał jeszcze w poprzednim stanie prawnym, przed wprowadzeniem art. 14a. W celu opisanego wydania majątku polikwidacyjnego w formie rzeczowej sądy administracyjne odwoływały się do konstrukcji *datio in solutum* (świadczenie w miejsce wypełnienia). Instytucja ta została uregulowana w art. 453 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny³. Zgodnie z tym przepisem, „jeżeli dłużnik w celu zwolnienia się ze zobowiązania spełnia za zgodą wierzyciela inne świadczenie, zobowiązanie wygasa”.

Organy podatkowe oraz część składów orzekających stojących na stanowisku, że czynność ta powinna podlegać opodatkowaniu, uzasadniając tę tezę, wskazywały na treść art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p., podkreślając, że katalog ujętych w nim przychodów ma charakter otwarty, oraz na art. 14 u.p.d.o.p., który określał sposób ustalania wielkości przychodu będącego następstwem zbycia rzeczy lub praw majątkowych. Zaznaczano, że czynność ta jest odpłatna, ponieważ podmiot otrzymuje korzyść w postaci zmniejszenia się jego zobowiązania⁴. Ponadto „cena nie zawsze musi być wyrażona w pieniądzu. Może również przybrać postać zwolnienia danego podmiotu (dłużnika) z ciążących na nim zobowiązań wobec innego podmiotu”⁵. Podkreślano, że czynność prawna jest odpłatna w sytuacji, gdy podmiot, który dokonał przysporzenia, otrzymuje w zamian korzyść majątkową stanowiącą ekwiwalent tego przysporzenia – w omawianym przypadku poprzez zbycie majątku polikwidacyjnego spółka otrzymuje ekwiwalent w postaci zmniejszenia się jej zobowiązań⁶.

Większość sądów administracyjnych zajęła jednak odmienne stanowisko w przedmiocie podatkowych skutków wydania majątku polikwidacyjnego. Wskazywały one, że *datio in solutum* jest formą zaspokojenia zobowiązania i co do zasady nie powoduje żadnego przysporzenia po stronie

³ Dz.U. z 2018 r., poz. 1025 z późn. zm.; dalej: k.c..

⁴ Z uzasadnienia wyroku WSA w Warszawie z dnia 4 lipca 2012 r., III SA/Wa 2075/12, Lex nr 1330653.

⁵ Interpretacja indywidualna z dnia 22 października 2013 r., IPTPB3/423-297/13-2/MF.

⁶ Interpretacja indywidualna z dnia 9 marca 2012 r., IPPB3/423-1053/11-2/DP.

spełniającego świadczenie dłużnika⁷. Wydanie majątku polikwidacyjnego nie stanowi wykonania przez spółkę umowy dwustronnie zobowiązującej, prowadzi ono jedynie do wygaśnięcia zobowiązania spółki względem współnika, zaś udziałowiec nie będzie zobowiązany wykonać na rzecz spółki jakiegokolwiek świadczenia wzajemnego⁸. Ponadto podkreślano, że tak jak zwolnienie z długu stanowi przysporzenie dłużnika z tytułu darowania mu długu, tak tych samych skutków nie można przypisać *datio in solutum*, które ściśle wiąże wygaśnięcie zobowiązania z zaspokojeniem wierzyciela. Zwolnienie z długu jest bowiem przysporzeniem dłużnika wskutek darowania mu długu⁹.

Istotnym głosem w dyskusji było wskazanie na ogólną zasadę prawa podatkowego, zgodnie z którą ta sama czynność nie może wywoływać obowiązku podatkowego u dwóch stron tej czynności¹⁰. Zgodnie zaś z art. 17 ust. 1 pkt 4 lit. c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹¹, opodatkowaniu podlega przychód uzyskany z tytułu podziału majątku likwidowanej osoby prawnej lub spółki¹². Tak więc w tym przypadku z ustawy podatkowej wynika wprost, że w związku z wydaniem majątku polikwidacyjnego przez spółkę jej wspólnikom po stronie współników powstaje przychód do opodatkowania. Przychodem podatkowym może być wartość charakteryzująca się definitywnym przyrostem majątku podatnika, zaś w tym przypadku czynność ta nie prowadzi do zwiększenia majątku samej likwidowanej spółki, natomiast powoduje pozbawienie jej majątku (jej aktywa netto ulegają zmniejszeniu)¹³. W wyroku z dnia 8 lutego 2012 r. Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił natomiast, że „wypłata z zysku w formie rzeczowej

⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 stycznia 2015 r., II FSK 2083/13, Lex nr 1646209.

⁸ Interpretacja indywidualna z dnia 23 lutego 2018 r., IPPB3/423-899/13-3/S/DP/MC.

⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 lutego 2018 r., II FSK 385/16, Lex nr 2468011.

¹⁰ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 lipca 2017 r., II FSK 1641/15, Lex nr 2324701.

¹¹ Dz.U. z 2018 r., poz. 200 z późn. zm.

¹² Również odpowiednio w u.p.d.o.p.: art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. e („Za przychody z zysków kapitałowych uważa się przychody z udziału w zyskach osób prawnych, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 1 pkt 4b, stanowiące przychody faktycznie uzyskane z tego udziału, w tym wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3”).

¹³ Interpretacja indywidualna z dnia 23 lutego 2018 r., IPPB3/423-899/13-3/S/DP/MC.

spowoduje przesunięcie danej pozycji z aktywów na pasywa w bilansie spółki. Nie powstanie jednak z tego tytułu żadne przysporzenie majątkowe, a więc przychód podatkowy w spółce¹⁴.

Institucja *datio in solutum* była wykorzystywana w procesach restrukturyzacyjnych, przy wypłacie dywidendy, umorzeniu udziałów czy regulowaniu pożyczek, stając się równocześnie sposobem na optymalizację podatkową. Przykładowo, gdy spółka wypłacała dywidendę w formie rzeczowej, w rzeczywistości spełniała swoje zobowiązanie. Oszczędność podatkowa polegała na tym, że gdyby spółka chciała sprzedać składnik aktywów, wiązałoby się to z koniecznością rozpoznania przez spółkę przychodu podatkowego na gruncie u.p.d.o.p. Natomiast w sytuacji, gdy spółka wypłacała wspólnikowi dywidendę w formie rzeczowej, przenosząc na niego składniki aktywów, zwalniała się ze zobowiązania z tytułu dywidendy oraz zbywała składnik majątku, nie wykazując przychodu z odpłatnego zbycia. Dominowała linia orzecznicza uznająca, że spółka wydając rzecz jako dywidendę, reguluje tylko swoje zobowiązanie, niczego w zamian nie otrzymując, w związku z czym nie można mówić o powstaniu przychodu po stronie spółki¹⁵.

2.2. Obecny stan prawny

W związku ze sporem dotyczącym tego, w jaki sposób należy podatkowo traktować regulowanie zobowiązań po stronie spełniającego świadczenie w formie niepieniężnej, ustawą z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw¹⁶ ustawodawca zdecydował się wprowadzić do u.p.d.o.p. art. 14a. Nowa regulacja zaczęła obowiązywać od 1 stycznia 2015 r. Nie rozwiązała jednak wątpliwości interpretacyjnych, ponieważ nowo wprowadzony przepis wśród przykładowych świadczeń niepieniężnych, których wykonanie reguluje w całości lub w części zobowiązanie, nie wymieniał wydania majątku polikwidacyjnego w formie rzeczowej.

¹⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 lutego 2012 r., II FSK 1384/10, Lex nr 1104752.

¹⁵ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 lutego 2012 r., II FSK 1384/10, Lex nr 1104752; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 lutego 2013 r., II FSK 1771/11, Lex nr 1277934.

¹⁶ Dz.U. z 2014 r., poz. 1328 ze zm.

Pewna wskazówka interpretacyjna została zawarta w uzasadnieniu do projektu ustawy proponującego wprowadzenie do u.p.d.o.p. artykułu 14a¹⁷. Można było z niej wywnioskować, że intencją ustawodawcy było ujednoczenie skutków podatkowych występujących po stronie spółki w związku z regulowaniem w formie rzeczowej zobowiązań wobec wspólnika z tytułu m.in. likwidacji spółki oraz opodatkowania czynności przekazania majątku w formie rzeczowej. Podstawę tego założenia stanowił następujący fragment uzasadnienia projektu ustawy: „[...] przyczyną podjęcia kwestii ustalania wartości przychodów i kosztów świadczeń w naturze jest niejednolita linia orzecznicza sądów administracyjnych w sprawach dotyczących m.in. skutków podatkowych występujących po stronie spółki w związku z regulowaniem w formie rzeczowej zobowiązań wobec wspólnika z tytułu należnej dywidendy, umorzenia udziałów, likwidacji spółki”

Pierwsza linia orzecznicza, uznająca, że wydanie majątku likwidowanej spółki jej wspólnikom prowadzi do powstania przychodu do opodatkowania po stronie spółki, z reguły wskazywała na czysto doprecyzowujący charakter art. 14a u.p.d.o.p.¹⁸. Wpisując przekazanie majątku polikwidacyjnego w formie rzeczowej w ramy konstrukcji *datio in solutum* podkreślano, że „z punktu widzenia konsekwencji podatkowych sytuacja jest taka sama, jak ta, w której spółka dokonałaby odpłatnego zbycia składników majątkowych, tym samym osiągnęłaby przychód do opodatkowania, a następnie środki pieniężne z tego zbycia przekazałaby uprawnionemu udziałowcowi”¹⁹. Wskazywano, że *datio in solutum* jest formą spełnienia świadczenia, które dopiero w momencie jego wykonania będzie stanowiło przychód na podstawie art. 14a u.p.d.o.p.²⁰. W tej grupie prezentowano także poglądy podkreślające, że art. 14a u.p.d.o.p. nie obejmuje swoim zakresem jedynie wykonania zobowiązania pieniężnego w formie *datio in solutum*, ponieważ przepis mówi o „regulowaniu” zobowiązania w formie niepieniężnej. Znajdzie on w związku z tym zastosowanie także w przypadku świadczeń niepieniężnych wykonywanych w celu uregulowania w całości lub części zobowiązań o określonej wysokości²¹. Ponadto

¹⁷ Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy z dnia 14 kwietnia 2014 r. (druk nr 2330) o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw; dalej jako: „uzasadnienie”.

¹⁸ Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 lutego 2017 r., I SA/Gd 1218/16, Lex nr 2239245.

¹⁹ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 23 listopada 2016 r., I SA/Bd 719/16, Lex nr 2228025.

²⁰ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 kwietnia 2016 r., I SA/Gl 1264/15, Lex nr 2059049.

²¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 czerwca 2017 r., II FSK 658/17, Lex nr 2351662.

część składów podkreślała, że w wyniku likwidacji spółki powstaje zobowiązanie spółki do spełnienia świadczenia w formie wypłaty równowartości odpowiedniej części majątku w postaci kwoty pieniężnej lub poprzez wydanie określonego składnika majątku. W wyniku czynności przekazania majątku likwidowanej spółki natomiast nastąpi spełnienie zobowiązania spółki względem wspólnika²².

Zgodnie z drugim poglądem z kolei czynność wydania majątku polikwidacyjnego nie prowadzi do powstania przychodu po stronie spółki, ponieważ czynność ta nie stanowi realizacji stosunku zobowiązaniowego, w wyniku którego spółka osiągnie stanowiące przychód przysporzenie²³. Jest to czynność odrębna, która ma miejsce już po uregulowaniu zobowiązań ciężących na spółce. Czynność wydania majątku wynika wprost z art. 286 k.s.h., nie z umowy o charakterze cywilnoprawnym. Po stronie spółki powstaje wprawdzie przysporzenie, jednak ma ono charakter jedynie korporacyjny, konieczny do wykreślenia spółki z rejestru²⁴. Jest to czynność wyłącznie o charakterze technicznym, a nie stosunek umowny między wierzycielem a dłużnikiem²⁵. W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 stycznia 2015 r. wskazano, że: „[p]rzekazanie majątku likwidowanej spółki wspólnikowi jest czynnością jednostronną, która nie nakłada na wspólnika obowiązku spełnienia świadczenia wzajemnego; wspólnik nie płaci też żadnej ceny²⁶. Kolejnym argumentem było wskazanie, że art. 286 k.s.h. mówi o „podziale majątku między wspólników”, nie o wierzytelności i wierzycielach²⁷.

Ponadto niektóre składy sędziowskie wskazywały, że zmiana legislacyjna wprowadzająca do u.p.d.o.p. art. 14a stanowiła całkowicie nowe uregulowanie²⁸. Podkreślało to argumentację, że opodatkowanie *datio in solutum* nie wynika wprost z samego charakteru tej instytucji, w związku z czym nie może wynikać z ogólnej regulacji art. 12 u.p.d.o.p. czy

²² Por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 listopada 2015 r., I SA/Wr 1563/15, Lex nr 2042239.

²³ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 lutego 2017 r., I SA/Gd 1218/16, Lex nr 2239245.

²⁴ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 19 kwietnia 2016 r., I SA/Łd 146/16, Lex nr 2023098.

²⁵ J. Sekita, *Towary lub usługi zamiast zapłaty. Wybrane problemy opodatkowania datio in solutum*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 1, s. 10.

²⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 stycznia 2015 r., II FSK 2844/12, ONSAiWSA 2016, z. 3(51).

²⁷ J. Sekita, *op. cit.*, s. 10.

²⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 czerwca 2017 r., II FSK 1220/15, Lex nr 2325336.

interpretacji rozszerzającej art. 14a u.p.d.o.p. *Datio in solutum* stanowi bowiem czynność prawną jednostronną i nieodpłatną, ponieważ dokonując jej, spółka nie otrzymuje w zamian żadnego przysporzenia²⁹. W związku z tym, że artykuł nie mówi wprost o wydaniu majątku polikwidacyjnego wspólnikom, równocześnie wypowiadając się o dywidendach czy umorzeniu udziałów, trudno stwierdzić, że racjonalny ustawodawca zapomniał o wymienieniu tych czynności w treści przepisu³⁰.

W prowadzonej analizie warto także wskazać na tezę wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 stycznia 2015 r., w którym sąd podkreślił, że „[w] orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego utrwalili się poglądy, iż treść umowy cywilnoprawnej wywołuje skutek wyłącznie pomiędzy stronami tej umowy i nie może modyfikować treści obowiązku podatkowego, który jest stosunkiem administracyjnoprawnym między poszczególnymi podatnikami a budżetem państwa i kształtowany jest bezpośrednio przez normy prawa podatkowego”³¹. Na uwagę zasługuje również wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, w którym sąd wskazał, że art. 14a u.p.d.o.p. reguluje sytuacje, w których świadczenie niepieniężne spełniane jest w miejsce świadczenia pieniężnego, do którego to świadczenia podatnik był zobowiązany. W przypadku natomiast przekazania majątku polikwidacyjnego w formie rzeczowej nie można mówić o istnieniu zobowiązania, które miałyby swoją „wysokość” i które można byłoby „regulować”³². Tym samym sąd stanął na stanowisku, że w tej sytuacji nie można mówić o możliwości wpisania niniejszej czynności w ramy konstrukcji *datio in solutum*.

Rozbieżność interpretacyjna pojawiła się także w zakresie uznania, czy art. 14a u.p.d.o.p. odnosi się także do sytuacji, w których pierwotna treść stosunku prawnego przewiduje niepieniężną formę świadczenia. Z jednej strony można uznać, że artykuł znajdzie w tej sytuacji zastosowanie, jeżeli tylko możliwe jest określenie wysokości regulowanego zobowiązania³³.

²⁹ A. Kidyba, *Komentarz aktualizowany do art. 1–300 Kodeksu spółek handlowych komentarz do art. 286* [online]. System Informacji Prawnej LEX [dostęp 6.07.2018].

³⁰ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 sierpnia 2017 r., III SA/Wa 2976/16, Lex nr 2375928.

³¹ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 stycznia 2015 r., II FSK 2083/13, Lex nr 1646209; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 maja 1999 r., sygn. akt III SA 5036/98, Lex nr 40952.

³² Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 listopada 2017 r., III SA/Wa 2630/16, Lex nr 2447188.

³³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 czerwca 2017 r., II FSK 658/17, Lex nr 2351662.

Z drugiej strony w takiej sytuacji zasadniczo wykonanie jakiegokolwiek świadczenia niepieniężnego prowadziłyby po stronie wykonawcy do powstania przychodu, natomiast celem regulacji było zrównanie sytuacji osób spełniających świadczenia w formie pieniężnej i niepieniężnej³⁴.

Podsumowując tę analizę, należy stwierdzić, że zagadnienie skutków podatkowych czynności wydania majątku polikwidacyjnego w formie rzeczowej po stronie spółki budzi liczne wątpliwości.

Podstawową wątpliwość stanowi uznanie, czy *datio in solutum* może prowadzić do powstania przychodu po stronie wykonującego świadczenie. Każda ze stron posiada argumenty, które zasługują na uwagę. Rzeczywiście, wątpliwość może budzić opodatkowanie *datio in solutum*, gdy spojrzymy na tę konstrukcję jako na konstrukcję ściśle wiążącą wygaśnięcie zobowiązania z zaspokojeniem wierzyciela o charakterze odpłatnym. Formułując zagadnienie w ten sposób, przychodem wydaje się być wygaśnięcie zobowiązania, co jawi się jako wniosek nieprzekonujący. Ponadto wątpliwość budzi powstanie przychodu po obu stronach czynności, w szczególności w sytuacji, gdy spojrzymy na tę konstrukcję jako na czynność jednostronną. Z drugiej strony, jeżeli, tak jak wskazuje strona uznająca, czynność ta prowadzi do powstania przychodu po stronie spełniającego świadczenie, zauważymy, że w sytuacji gdyby podmiot regulujący zobowiązanie chciał je spełnić w formie pieniężnej, musiałby wcześniej sprzedać dany składnik, doprowadzając do powstania po swojej stronie przychodu. Wydaje się, że logiczne jest mówienie o powstaniu przychodu po stronie wykonującego świadczenie.

W celu rozwiania wątpliwości opodatkowania *datio in solutum* po stronie spełniającego świadczenie, ustawodawca wprowadził do u.p.d.o.p. art. 14a. Zmiana ta nie doprowadziła jednak do rozwiania wątpliwości interpretacyjnych, ponieważ artykuł nie mówił wprost o wydaniu majątku polikwidacyjnego. Wydaje się w związku z tym, że tak jak w poprzednim stanie prawnym wątpliwości niektórych budziła sama możliwość opodatkowania *datio in solutum* po stronie spełniającego świadczenie, ponieważ nie akceptowali oni tezy o powstaniu przychodu po stronie spełniającego świadczenie niepieniężne, tak w sytuacji, gdy artykuł nie mówi wprost o tej czynności, opór budzi wpisanie jej w ramy regulacji art. 14a u.p.d.o.p. Opór ten można uznać za uzasadniony, jeśli uzna się, że opodatkowanie

³⁴ W. Majkowski, M. Michna, *Wydanie wspólnikom majątku w postaci rzeczowej przez spółkę kapitałową w likwidacji*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 10, s. 25.

tej czynności nie wynika z samego jej charakteru oraz gdy zauważy się, że mimo iż ustawodawca pisał o likwidacji spółki w uzasadnieniu do art. 14a u.p.d.o.p., to nie zawarł o niej wzmianki w przepisie wymieniającym szereg innych tytułów. Warto także wskazać, że przepisy ustaw podatkowych mówią wprost o powstaniu przychodu po stronie wspólnika otrzymującego majątek polikwidacyjny. Tym bardziej wzmacnia to argumentację, zgodnie z którą ustawodawca jednak nie dążył do opodatkowania przedmiotowej czynności po stronie spółki.

Wczytując się natomiast w brzmienie art. 14a, należy zwrócić uwagę na zwrot „wysokość zobowiązania uregulowanego w następstwie takiego świadczenia”. Wydaje się, że w prawie cywilnym rozróżnia się raczej „wysokość świadczenia” – która odnosi się do świadczeń pieniężnych, oraz „wartość świadczenia” – odnoszącą się do świadczeń niepieniężnych. Zobowiązanie należy zaś rozumieć jako węzeł prawny łączący strony stosunku cywilnoprawnego. Ponadto *datio in solutum* prowadzi do zmiany treści zobowiązania, czyli zmiany treści stosunku prawnego. Wątpliwe więc wydaje się mówienie o wysokości zobowiązania uregulowanego tym świadczeniem.

3. CHARAKTER CZYNNOŚCI WYDANIA MAJĄTKU POLIKWIDACYJNEGO W ŚWIETLE PRAWA HANDLOWEGO

Czynność wydania majątku polikwidacyjnego stanowi element upłynnienia majątku spółki i należy do czynności likwidacyjnych *sensu stricto*³⁵. Czynności likwidacyjne są przeprowadzane przez likwidatorów spółki, do których zgodnie z art. 282 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych³⁶ należy zakończenie interesów bieżących spółki, ściągnięcie wierzytelności, wypełnienie zobowiązań i upłynnienie majątku spółki. Likwidatorzy zobowiązani są do zaspokojenia albo zabezpieczenia wszystkich wierzytelności. Przed spłatą wszystkich zobowiązań nie można wypłacać wspólnikom żadnych zysków ani dokonywać podziału majątku spółki. Dopiero wykonanie czynności przewidzianych w art. 282 k.s.h. umożliwia podział majątku spółki zgodnie z art. 286 k.s.h.³⁷. Majątek

³⁵ J. Naworski, *Komentarz do art. 286*, [w:] T. Siemiątkowski, R. Potrzeusza, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz. Tytuł III. Spółki kapitałowe. Dział I. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością*, Warszawa 2011, s. 648.

³⁶ Dz.U. z 2017 r., poz. 1577 z późn. zm.; dalej: k.s.h.

³⁷ Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 20 września 2007 r., II CSK 240/07, Lex nr 487505.

polikwidacyjny, czyli składniki pozostałe po przeprowadzeniu likwidacji, jest dzielony między wspólników, tym kończy się likwidacja spółki *sensu stricto*³⁸.

W związku z powyższym należy zauważyć, że zgodnie z k.s.h. spółka zobowiązana jest najpierw do zaspokojenia lub zabezpieczenia roszczeń wszystkich wierzycieli. W tym przypadku nie budzi wątpliwości charakter tej czynności jako czynności spełnienia zobowiązania spółki względem jej wierzycieli. K.s.h. wprost posługuje się terminem „wypełniania zobowiązań”.

W przypadku wydania majątku polikwidacyjnego natomiast, w tym w formie rzeczowej, kodeks posługuje się sformułowaniem „podziału majątku”. Czy w tej sytuacji można mówić jednak o spełnieniu przez spółkę zobowiązania ciężącego na niej w stosunku do wspólników?

Pojęcie zobowiązania zdefiniowane jest w art. 353 k.c. Zgodnie z przedmiotową regulacją zobowiązanie polega na tym, że wierzyciel może żądać od dłużnika świadczenia, a dłużnik powinien świadczenie spełnić. Za podstawowy element treści zobowiązania należy uznać wierzytelność, czyli możliwość żądania od dłużnika świadczenia³⁹.

Art. 286 k.s.h. dotyczy podziału majątku spółki, wskazując, że następuje on po zaspokojeniu lub zabezpieczeniu wierzycieli. Podziałowi między wspólników podlega kwota likwidacyjna, czyli wartość wynikająca ze sprawozdania finansowego. Podział majątku polikwidacyjnego może nastąpić w przeciągu 6 miesięcy od ogłoszenia o otwarciu likwidacji w „Monitorze Sądowym i Gospodarczym”. Właścicielami majątku polikwidacyjnego są wspólnicy⁴⁰.

Pozostały w spółce majątek dzielony jest w stosunku do udziałów posiadanych przez wspólników. Zasadą jest wypłata stosownego udziału w nadwyżce majątkowej, ponieważ art. 282 mówi o tym, że likwidatorzy mają obowiązek upłynnić majątek spółki. Upłynnienie majątku spółki służy dokonaniu rozliczeń z wierzycielami. Podział majątku w formie pieniężnej ułatwia sprawiedliwy podział jego składników⁴¹, jednak możliwe jest także dokonanie podziału poprzez wydanie poszczególnych

³⁸ W. Missala, Ł. Wolbach, *Czynności likwidacyjne*, [w:] W. Missala, *Likwidacja spółki kapitałowej. Prawo, podatki, rachunkowość*, Warszawa 2013, s. 114–115.

³⁹ A. Olejniczak, *Art. 353*, [w:] A. Kidyba, *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania – część ogólna*, wyd. II, Warszawa 2010, s. 22.

⁴⁰ W. Missala, Ł. Wolbach, *op. cit.*, s. 114–115.

⁴¹ M. Litwińska-Werner, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 722–723.

jego składników w formie rzeczowej. Warto w tym miejscu wskazać, że w praktyce w majątku likwidowanej spółki przed jego podziałem pomiędzy wspólników znajdują się z reguły nie tylko kwoty pieniężne, ale też składniki rzeczowe. W takiej sytuacji składniki te powinny zostać upłynnione bądź wydane w formie rzeczowej. W doktrynie podkreśla się, że jest to możliwe pod warunkiem, że wszyscy wspólnicy wyrażą zgodę na to, żeby spółka zamiast wypłacać im kwotę likwidacyjną, spełniła inne świadczenie⁴². M. Rodzynkiewicz wskazuje, że „[n]ie można [...] wykluczyć świadczeń w naturze za porozumieniem stron, a w szczególności w drodze *datio in solutum*”. Podział pozostałego majątku w naturze może wynikać także z zapisów umowy spółki (art. 286 § 3)⁴³. W tym miejscu warto wspomnieć, że konstrukcja *datio in solutum* budzi poważne wątpliwości interpretacyjne w doktrynie prawa cywilnego, jest uważana za zbyt wyabstrahowaną, stwarzającą poważne trudności w stosowaniu jej w praktyce⁴⁴. Wątpliwość budzi m.in. uznanie, czy w przypadku *datio in solutum* mamy do czynienia ze zmianą treści pierwotnego zobowiązania⁴⁵. Przykładowo, F. Zoll wskazuje, że konstrukcja ta nie prowadzi do modyfikacji treści samego zobowiązania, a jedynie zmienia sam sposób spełnienia świadczenia⁴⁶. M. Berek wskazuje natomiast, że na instytucję *datio in solutum* składają się dwa kluczowe elementy, które muszą występować łącznie: zmiana treści zobowiązania w zakresie należnego wierzycielowi przedmiotu świadczenia oraz spełnienie przez dłużnika świadczenia zastępczego⁴⁷. Autor podaje przykład, w którym wskazuje, że w sytuacji, gdy „pożyczkobiorca sumy pieniężnej przenosi na pożyczkodawcę własność rzeczy, *pactum de in solutum dando* polega na zmianie treści stosunku prawnego w sposób rodzący zobowiązanie dłużnika do przeniesienia własności rzeczy”⁴⁸.

⁴² E. Mentel-Wyrzychowska, *Podział w naturze majątku likwidowanej spółki z o.o.*, „Gazeta Podatkowa” 2013, nr 39(976), s. 17.

⁴³ M. Rodzynkiewicz, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. 5, Warszawa 2013, s. 542.

⁴⁴ F. Zoll, *Świadczenie w miejsce wykonania*, [w:] M. Pecyna, *Wykonanie i skutki naruszenia zobowiązań. Projekt z uzasadnieniem*, Kraków 2009, s. 198–201.

⁴⁵ M. Berek, *Datio in solutum w polskim prawie cywilnym*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego” 2012, nr 3, s. 654–656.

⁴⁶ F. Zoll, *op. cit.*, s. 201.

⁴⁷ M. Berek, *op. cit.*, s. 685.

⁴⁸ *Ibidem*, s. 674–675.

Podsumowując tę część rozważań, należy stwierdzić, że przepisy k.s.h. zawierają dość ogólne regulacje dotyczące kwestii podziału majątku spółki między jej wspólników. K.s.h. w art. 286 posługuje się sformułowaniem „podziału majątku”. Odczytując te regulacje wespół z art. 282 k.s.h., można wnioskować, że zasadą jest podział majątku po jego upłynnieniu, możliwe jest jednak dokonanie podziału w formie rzeczowej. Doktryna podkreśla, że w przypadku wydania majątku w formie rzeczowej z reguły ujmuje się tę czynność w ramy konstrukcji *datio in solutum*⁴⁹. W związku z częściowo dyspozytywnym charakterem art. 282 k.s.h. umowa spółki może jednak przewidywać także inną formę rozliczenia⁵⁰.

W związku z tym, że majątek polikwidacyjny stanowi własność wspólników spółki, wydaje się, że można mówić o istnieniu stosunku zobowiązaniowego pomiędzy spółką a wspólnikami. Spółkę łączy węzeł prawny ze wspólnikiem, polegający na tym, że wspólnik (wierzyciel) może żądać od spółki (dłużnika) świadczenia, czyli wydania majątku polikwidacyjnego. Jak wskazuje P. Antoszek: „W stosunkach wewnętrznych spółki kapitałowej spełniona jest jedna z najistotniejszych cech stosunku cywilnoprawnego, za którą uznaje się brak prawnej kompetencji jednego podmiotu prawa cywilnego do jednostronnego kształtowania sytuacji prawnej drugiego podmiotu”⁵¹. O autonomii wspólników świadczy także fakt, że to do nich należy decyzja o tym, w jakiej formie chcą przyjąć dzielony majątek spółki.

Odnosząc powyższe do zagadnienia podatkowych skutków wydania majątku polikwidacyjnego po stronie spółki, wydaje się, że w świetle przepisów k.s.h. można mówić, że wydając wspólnikom majątek polikwidacyjny, spółka spełnia względem nich świadczenie wynikające z łączącego ich stosunku zobowiązaniowego. Wątpliwe wydaje się przypisywanie tej czynności charakteru jedynie technicznego.

Tak jak wspomniano wcześniej, podział majątku polikwidacyjnego pomiędzy wspólników może natomiast wystąpić zarówno w formie pieniężnej, jak i niepieniężnej. W przypadku wydania majątku w formie niepieniężnej podstawą tej czynności może być umowa spółki bądź *datio in solutum*. Jeżeli nastąpi to w formie *datio in solutum*, następuje uregulowanie

⁴⁹ Por. M. Rodzynkiewicz, *op. cit.*, s. 542–543; A. Kidyba, K. Kopaczyńska-Pieczniak, *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością*, Warszawa 2013, s. 426.

⁵⁰ A. Kidyba, K. Kopaczyńska-Pieczniak, *op. cit.*, s. 426.

⁵¹ P. Antoszek, *Cywilnoprawny charakter uchwał wspólników spółek kapitałowych*, Warszawa 2009, s. 192.

zobowiązania pierwotnie pieniężnego w formie niepieniężnej. W przypadku natomiast, gdy umowa spółki przewiduje wydanie składników majątku polikwidacyjnego w formie niepieniężnej, wyłączając z zakresu czynności likwidacyjnych upłynnienie majątku spółki, regulowane zobowiązanie od początku ma charakter niepieniężny⁵².

4. RACHUNKOWOŚĆ LIKWIDOWANEJ SPÓŁKI

Do istotnych przepisów regulujących wydanie majątku polikwidacyjnego spółki z o.o. należy zaliczyć art. 5 ust. 2, art. 12 ust. 1 pkt 5, art. 12 ust. 2 pkt 2, art. 12 ust. 2 pkt 6, art. 29 ust. 2a, art. 36 ust. 3, art. 45 ust. 1 oraz art. 76 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁵³.

Na dzień poprzedzający dzień postawienia jednostki w stan likwidacji zamyka się księgi rachunkowe⁵⁴, zostają one otwarte w dniu rozpoczęcia likwidacji⁵⁵, jest to pierwszy dzień nowego roku obrotowego. W tym przypadku otwierając księgi rachunkowe, należy sporządzić bilans otwarcia, w którym wartości aktywów wycenia się według cen sprzedaży możliwych do uzyskania, a zobowiązania według wartości podlegającej zapłacie⁵⁶. Spółka postawiona w stan likwidacji jest zobowiązana sporządzić sprawozdanie finansowe⁵⁷.

Sprawozdanie likwidacyjne podsumowujące przeprowadzoną likwidację jest sporządzane bezpośrednio przed dokonaniem podziału między wspólników albo akcjonariuszy majątku spółki, który pozostał po zaspokojeniu lub zabezpieczeniu wierzycieli⁵⁸. Sprawozdanie likwidacyjne jest sprawozdaniem finansowym, wyróżnianym z uwagi na szczególny moment jego sporządzenia. Służy ono m.in. wykazaniu niespłaconych i niezabezpieczonych zobowiązań spółki; pozwala także wykazać, jakie aktywa pozostały do podziału między wspólników. Podlega ono zatwierdzeniu. Likwidator składa organowi podatkowemu sprawozdanie finansowe⁵⁹ wraz

⁵² Podobnie: W. Majkowski, M. Michna, *op. cit.*, s. 28.

⁵³ Dz.U. z 2018 r., poz. 395 z późn. zm.; dalej: „ustawa o rachunkowości”.

⁵⁴ Art. 12 ust. 2 pkt 6 ustawy o rachunkowości.

⁵⁵ Art. 12 ust. 1 pkt 5 ustawy o rachunkowości.

⁵⁶ A. Helin, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 133.

⁵⁷ Art. 45 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

⁵⁸ Art. 286 § 1 k.s.h.

⁵⁹ Art. 290 k.s.h., możliwość złożenia odpisów.

z zeznaniami podatkowymi spółki oraz zawiadania o zakończeniu postępowania likwidacyjnego⁶⁰.

Po podziale majątku między wspólników należy sporządzić sprawozdanie finansowe na dzień zakończenia likwidacji. Kończącą czynnością jest złożenie wniosku o wykreślenie spółki z Krajowego Rejestru Sądowego na formularzu KRS-X2 do sądu rejestrowego. Do wniosku należy dołączyć sprawozdanie likwidacyjne, sprawozdanie finansowe na dzień zakończenia likwidacji, protokół potwierdzający ich zatwierdzenie przez zgromadzenie wspólników oraz oświadczenie likwidatorów o ogłoszeniu obu sprawozdań w siedzibie spółki. Wykreślenie spółki z rejestru ma charakter konstytutywny⁶¹.

Konkludując, podział majątku polikwidacyjnego między wspólników wyznacza moment sporządzenia dwóch sprawozdań finansowych: sprawozdania likwidacyjnego oraz sprawozdania na dzień zakończenia likwidacji. Ponadto należy zauważyć, że w bilansie otwarcia, a także w sprawozdaniu finansowym określa się szczegółowo wartość posiadanego przez spółkę majątku. Konieczne jest wskazanie m.in. wartości aktywów trwałych. Znaną jest także wartość majątku polikwidacyjnego. W związku z tym wydaje się, że możliwe jest określenie wartości otrzymywanego przez wspólników świadczenia – zarówno w przypadku, gdy będzie miało formę pieniężną, jak i niepieniężną.

5. WNIOSKI

Istnieją liczne argumenty pozwalające na uznanie, że wydanie przez spółkę polikwidacyjnego majątku jej wspólnikom prowadzi do powstania po jej stronie przychodu na kanwie art. 14a u.p.d.o.p. Nie są one jednak w pełni przekonujące i pozostaje pole do argumentacji wskazującej na to, że wydanie majątku polikwidacyjnego nie prowadzi do powstania żadnego przysporzenia po stronie spółki. W związku z istnieniem poważnych rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych w przedmiocie uznania, czy wydanie majątku polikwidacyjnego wspólnikom w formie rzeczowej prowadzi do powstania po stronie spółki przychodu, konieczne jest zdaniem autorki tego tekstu odwołanie się do zasady *in dubio pro tributario*.

⁶⁰ W. Missala, Ł. Wolbach, *op. cit.*, s. 113.

⁶¹ A. Witosz, *Rozwiązanie i likwidacja spółek handlowych*, Warszawa 2011, s. 182.

W ostatnim wyroku Trybunału Konstytucyjnego zaznaczono: „W wypadku gdy po starannej aplikacji językowych dyrektyw wykładni oraz – ewentualnym – odrzuceniu tych wariantów interpretacyjnych, które nie spełniają wymogów systemowych, interpretator nie uzyskał jednoznaczności poddanej wykładni regulacji daninowej, spośród możliwych rezultatów interpretacyjnych, musi dokonać wyboru rezultatu najbardziej korzystnego z punktu widzenia sytuacji prawnej podatnika lub innego podmiotu obowiązującego do świadczenia daniny publicznoprawnej”⁶². Należy ponadto wskazać na regulację zawartą w art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁶³ Stanowi ona gwarancję określenia podmiotu, przedmiotu i stawek podatkowych na poziomie ustawowym, tym samym zapewniając, że akt podustawowy ani interpretacja przepisu ustawy podatkowej nie będą mogły być na tyle swobodne, by zmieniły na niekorzyść czyjąkolwiek sytuację prawnopodatkową⁶⁴.

Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych prowadzi do wniosku, że większość ze składów popierająca tezę, że art. 14a u.p.d.o.p. obejmuje swoim zakresem wydanie majątku polikwidacyjnego spółki w formie rzeczowej, w największym stopniu opierała swoje rozumowanie na zapisach uzasadnienia ustawy. Należy to uznać za przejaw nieuprawnionej wykładni funkcjonalnej na niekorzyść podatnika. W procesie wykładni uregulowań sądy powinny w szczególności zauważyć poważne wątpliwości interpretacyjne rodzące się na tle tego zagadnienia (zarówno w obszarze wykładni językowej, jak i systemowej) oraz związaną z tym faktem niepewność podatnika co do treści przepisów prawa. Biorąc pod uwagę, że zagadnienie to prowadzi do wysuwania odmiennych wniosków przez różne składy wojewódzkich sądów administracyjnych, jak i Naczelnego Sądu Administracyjnego, wydaje się być w pełni uzasadnione mówienie o „niedających się usunąć wątpliwościach co do treści przepisów prawa podatkowego”, i w związku z tym o konieczności rozstrzygnięcia tych wątpliwości na korzyść podatnika.

Zdaniem autorki, w celu rozstrzygnięcia poważnych wątpliwości interpretacyjnych związanych z art. 14 u.p.d.o.p. właściwe byłoby, żeby legislator uściślił brzmienie przedmiotowej regulacji, ostatecznie

⁶² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, OTK-A 2018/2.

⁶³ Dz.U. 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

⁶⁴ T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne artykułu 2017 Konstytucji*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Ex iniuria non oritur ius*, Poznań 2003, s. 220.

rozstrzygając, czy czynność wydania majątku polikwidacyjnego w formie rzeczowej prowadzi do powstania przychodu po stronie spółki. W obecnym stanie prawnym nie jest możliwe udzielenie jednoznacznej odpowiedzi na to pytanie. Ponadto analiza przedmiotowej czynności z punktu widzenia prawa handlowego, jak i przepisów dotyczących rachunkowości, prowadzi do wniosku, że tak ustawodawca, jak i sądy administracyjne często błędnie interpretują pojęcia z tych dziedzin prawa. W sytuacji więc, gdy ustawodawca nie reguluje znaczenia danych pojęć na potrzeby ustaw podatkowych i konieczne jest odwoływanie się do innych dziedzin prawa regulujących tę materię, niezbędne jest dokładne zrozumienie mechanizmów rządzących tymi dziedzinami. Może to prowadzić do powstania poważnych trudności, ponieważ zasady wynikające z innych dziedzin prawa mogą być interpretowane przez osoby zajmujące się prawem podatkowym ogólnikowo i bez zrozumienia bądź rodzić poważne wątpliwości interpretacyjne nawet wśród przedstawicieli doktryny⁶⁵. W związku z tym w sytuacji, gdy wątpliwości wywołuje interpretacja pojęć z innych dziedzin prawa, uzasadniona wydaje się próba ich interpretacji w ogólnych ramach prawa podatkowego, w obrębie których kluczowa jest identyfikacja przychodu⁶⁶.

BIBLIOGRAFIA

- Antoszek P., *Cywilnoprawny charakter uchwał wspólników spółek kapitałowych*, Warszawa 2009.
- Berek M., *Datio in solutum w polskim prawie cywilnym*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego” 2012, nr 3.
- Dębowska-Romanowska T., *Dylematy interpretacyjne artykułu 2017 Konstytucji*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Ex iniuria non oritur ius*, Poznań 2003.
- Helin A., *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, Warszawa 2012.

⁶⁵ Na marginesie warto wspomnieć, że omawiane zagadnienie może stanowić interesujący przedmiot rozważań na kanwie problematyki autonomii prawa podatkowego. Wyniki analizy skłaniają do wysunięcia postulatu, żeby ustawodawca tworząc przepisy prawa podatkowego, w jak największym stopniu poruszał się w obrębie pojęć i zasad wypracowanych w ramach prawa podatkowego, co pozwoli uniknąć możliwych trudności interpretacyjnych związanych z analizą pojęć z innych dziedzin prawa.

⁶⁶ Zdaniem autorki, w analizowanym przypadku, w związku z niejednoznacznością regulacji z art. 14a u.p.d.o.p., istotne jest jej ujęcie w świetle ogólnych zapisów u.p.d.o.p. odnoszących się do pojęcia przychodu oraz skupienie się na odpowiedzi na pytanie o możliwość identyfikacji przysporzenia po stronie spółki spełniającej świadczenie względem wspólnika.

- Kidyba A., *Komentarz aktualizowany do art. 1–300 Kodeksu spółek handlowych. Komentarz do art. 286* [online]. System Informacji Prawnej LEX.
- Kidyba A., Kopaczyńska-Pieczniak K., *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością*, Warszawa 2013.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).
- Litwińska-Werner M., *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa 2007.
- Majkowski W., Michna M., *Wydanie wspólnikom majątku w postaci rzeczowej przez spółkę kapitałową w likwidacji*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 10.
- Mentel-Wyrzychowska E., *Podział w naturze majątku likwidowanej spółki z o.o.*, „Gazeta Podatkowa” 2013, nr 39(976).
- Missala W., Wolbach Ł., *Czynności likwidacyjne*, [w:] W. Missala, *Likwidacja spółki kapitałowej. Prawo, podatki, rachunkowość*, Warszawa 2013.
- Naworski J., *Komentarz do art. 286*, [w:] T. Siemiątkowski, R. Potrzeusza, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz. Tytuł III. Spółki kapitałowe. Dział I. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością*, Warszawa 2011.
- Olejniczak A., *Art. 353*, [w:] A. Kidyba, *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania – część ogólna*, wyd. II, Warszawa 2010.
- Rodzinkiewicz M., *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. 5, Warszawa 2013.
- Sekita J., *Towary lub usługi zamiast zapłaty. Wybrane problemy opodatkowania datio in solutum*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 1.
- Witosz A., *Rozwiązanie i likwidacja spółek handlowych*, Warszawa 2011.
- Zoll F., *Świadczenie w miejsce wykonania*, [w:] M. Pecyna, *Wykonanie i skutki naruszenia zobowiązań. Projekt z uzasadnieniem*, Kraków 2009.

ISSUE OF LIMITED LIABILITY COMPANY'S POST LIQUIDATION ASSETS PARTITION WITH A PARTICULAR EMPHASIS ON THE QUESTION OF ITS COMPONENTS NON-CASH DISTRIBUTION IN THE LIGHT OF TAX LAW

Summary. The article concerns a comprehensive analysis of the distribution of post-liquidation assets among its shareholders, with particular emphasis on the issue of non-cash distribution. The author wishes to present the title subject in a comprehensive manner, therefore the article presents how the concerned matter has been regulated in commercial law, in accounting regulations and in tax law. The regulation of this issue creates particularly serious problems in tax law, causing significant interpretative doubts, whether a distribution of post-liquidation assets in non-cash form generates revenue at the level of a company. Therefore, in summary it is worth considering whether in the light of tax law identification of the revenue on the side of the company is justified in such a situation.

Keywords: corporate income tax, liquidation of corporation, non-cash distribution.

Anna Justyńska*

SKUTKI PRAWNOPODATKOWE WYSTĄPIENIA WSPÓLNIKA ZE SPÓŁKI OSOBOWEJ NIEBĘDĄCEJ PODATNIKIEM PODATKU DOCHODOWEGO

Streszczenie. Instytucja wystąpienia wspólnika ze spółki osobowej transparentnej na cele podatku dochodowego wywołuje szereg konsekwencji na gruncie prawa podatkowego, w szczególności na gruncie podatków dochodowych, a niekiedy również na gruncie podatku od towarów i usług. Skutki te różnicowane są w zależności od tego, czy wynagrodzenie występującego wspólnika wypłacane jest w pieniądzu czy też przyjmuje postać niepieniężną. Zgola inne konsekwencje wiążą się również z przypadkiem odstąpienia od wypłacenia występującemu wspólnikowi wynagrodzenia. Przy tym kompleksowa analiza omawianej instytucji wymaga również ustalenia skutków podatkowych, jakie powstają po stronie pozostających w spółce wspólników. Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie skutków podatkowych omawianej regulacji, z uwzględnieniem orzecznictwa sądów administracyjnych oraz interpretacji indywidualnych wydawanych przez organy podatkowe.

Słowa kluczowe: spółka osobowa, spółka niebędąca osobą prawną, wystąpienie wspólnika, podatek dochodowy, podatek od towarów i usług, wynagrodzenie w formie rzeczowej, udział kapitałowy.

1. WSTĘP

Zakończenie uczestnictwa w handlowej spółce osobowej nie musi każdorazowo być związane z likwidacją takiej spółki, bądź też zbyciem przysługującego wspólnikowi ogółu praw i obowiązków w spółce na rzecz

* Doradca podatkowy, doktorantka w Katedrze Prawa Podatkowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, e-mail: a.justynska@interia.pl

podmiotu trzeciego, na podstawie art. 10 § 1 Kodeksu spółek handlowych¹. Zmiana składu osobowego handlowej spółki osobowej może zostać również dokonana poprzez złożenie przez jednego ze współników oświadczenia o wypowiedzeniu umowy spółki, na podstawie art. 61 § 1 k.s.h. W takim wypadku, jeżeli pozostający w spółce wspólnicy postanowią o dalszym trwaniu spółki, występujący wspólnik ma prawo do wynagrodzenia z tytułu jego wystąpienia ze spółki.

Zdarzenie to niesie ze sobą daleko idące konsekwencje na gruncie ustaw podatkowych nie tylko w odniesieniu do występującego wspólnika, ale również w odniesieniu do współników pozostających w spółce. W niniejszym opracowaniu przedstawiono rozważania na temat skutków prawnych i podatkowych czynności wystąpienia wspólnika ze spółki osobowej transparentnej na cele podatku dochodowego (jawnej, partnerskiej oraz komandytowej) za wypłatą wynagrodzenia w formie pieniężnej lub rzeczowej, z jednoczesnym uwzględnieniem przypadku, gdy wystąpienie ze spółki następuje bez wypłaty wynagrodzenia wspólnikowi występującemu. Rozważania te zostały uzupełnione analizą skutków podatkowych powstających po stronie pozostających w spółce wspólników w związku z wystąpieniem jednego z nich.

2. INSTYTUCJA WYSTĄPIENIA WSPÓLNIKA ZE SPÓŁKI OSOBOWEJ NA GRUNCIE PRAWA HANDLOWEGO

Wypowiedzenie umowy spółki na podstawie art. 61 § 1 k.s.h. dla swej skuteczności wymaga jedynie woli wspólnika składającego oświadczenie o wypowiedzeniu umowy spółki, bez konieczności uzyskania zgody pozostałych współników czy samej spółki. Stosownie do treści powołanego powyżej przepisu, jeżeli spółkę zawarto na czas nieoznaczony, wspólnik może wypowiedzieć umowę spółki na sześć miesięcy przed końcem roku obrotowego. Jednocześnie, zgodnie z art. 61 § 3 k.s.h. „wypowiedzenia dokonuje się w formie pisemnego oświadczenia, które należy złożyć pozostałym współnikom albo wspólnikowi uprawnionemu do reprezentowania spółki”. Wspólnicy w umowie spółki w dowolny sposób mogą ustalić termin, w jakim oświadczenie o wypowiedzeniu umowy spółki może zostać dokonane. Nie jest natomiast możliwe wyłączenie prawa wspólnika do wypowiedzenia

¹ Ustawa z dnia 15 września 2000 roku – Kodeks spółek handlowych, Dz.U. z 2017 r., poz. 1577 ze zm.; dalej: k.s.h.

umowy spółki². Jednocześnie, nie ma on obowiązku przedstawienia uzasadnienia dla złożenia oświadczenia o wypowiedzeniu umowy spółki, lecz również nie ma prawa do uzależnienia wypowiedzenia umowy spółki od uprzedniego spełnienia się warunku. Wypowiedzenie umowy spółki pod warunkiem jest bowiem nieważne³.

Co do zasady wypowiedzenie umowy spółki jest jedną z przyczyn rozwiązania umowy spółki i pociąga za sobą obowiązek wszczęcia procesu likwidacji. Niemniej stosownie do treści art. 64 § 1 k.s.h. pomimo wypowiedzenia umowy spółki przez wspólnika spółka trwa nadal pomiędzy pozostałymi wspólnikami, jeżeli umowa spółki tak stanowi lub pozostali wspólnicy tak postanowią.

Zasady określania wysokości wynagrodzenia wspólnikowi występującemu ze spółki zostały określone w art. 65 k.s.h. Stosownie do § 1 powyższego przepisu „w przypadku wystąpienia wspólnika ze spółki wartość udziału kapitałowego wspólnika albo jego spadkobiercy oznacza się na podstawie osobnego bilansu, uwzględniającego wartość zbywcą majątku spółki”. Przepis ten odnosi się do pojęcia „udziału kapitałowego”, który stosownie do treści art. 50 § 2 k.s.h. odpowiada wartości rzeczywiście wniesionego przez wspólnika wkładu.

W przypadku wypowiedzenia umowy spółki dniem bilansowym, na który powinien zostać przygotowany bilans, o którym mowa w art. 65 § 1 k.s.h., jest ostatni dzień roku obrotowego, w którym upłynął termin wypowiedzenia. Wartość udziału kapitałowego, obliczonego z uwzględnieniem powyższych reguł, powinna zostać wypłacona występującemu wspólnikowi w pieniądzu, a jedynie rzeczy wniesione przez niego tylko do używania powinny zostać zwrócone w naturze (art. 65 § 3 k.s.h.). Zaznaczyć należy, że jeżeli udział kapitałowy występującego wspólnika, obliczony według powyższych zasad, wykazuje wartość ujemną, to wspólnik zobowiązany będzie do wyrównania spółce brakującej, przypadającej na niego wartości. Rozszerzenie wynikającego z umowy spółki zwolnienia z partycypacji w stratach bieżących w doktrynie przyjmuje się za wątpliwe⁴. Tym samym, zasadne jest wyraźne wskazanie w umowie spółki zwolnienia wspólnika z obowiązku wyrównania brakującej wartości udziału kapitałowego przypadającego na występującego ze spółki wspólnika.

² M. Rodzyńkiewicz, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. 4, Warszawa 2012, s. 121.

³ Wyrok Sądu Najwyższego z 29 kwietnia 2009 r., sygn. II CSK 614/08.

⁴ Por. M. Rodzyńkiewicz, *op. cit.*, s. 126.

Oprócz obowiązku zwrotu występującemu wspólnikowi przypadającego na niego udziału kapitałowego oraz zwrotu rzeczy wniesionych tylko do używania, występujący wspólnik ma ponadto prawo do żądania wypłaty przypadającego na niego udziału w zysku za poprzednie lata obrotowe oraz za rok, w którym złożył oświadczenie o wypowiedzeniu umowy spółki. Ponadto, zgodnie z art. 65 § 5 k.s.h. występujący wspólnik ma również prawo do uczestnictwa w zysku ze spraw jeszcze niezakończonych. Uprawnienie to obarczone jest jednak ryzykiem, bowiem wspólnik ten uczestniczy również w ewentualnej stracie ze spraw jeszcze niezakończonych, a jednocześnie nie ma już wpływu na prowadzenie tych spraw.

Wspólnicy w umowie spółki mają prawo do określenia innych zasad ustalania wynagrodzenia z tytułu wystąpienia wspólnika ze spółki, a nawet do wyłączenia prawa do wynagrodzenia za wystąpienie ze spółki. Nie ma tym samym przeszkód, aby wspólnikowi przysługiwało prawo do zwrotu wniesionego przez niego wkładu niepieniężnego, w miarę możliwości w tej samej formie, w której został on wniesiony (np. zwrotu wniesionej nieruchomości).

3. WYSTĄPIENIE WSPÓLNIKA ZE SPÓŁKI OSOBOWEJ – SKUTKI NA GRUNCIE USTAW PODATKOWYCH

3.1. Wystąpienie za wynagrodzeniem w formie pieniężnej

Otrzymanie przez występującego wspólnika środków pieniężnych tytułem wynagrodzenia za wystąpienie ze spółki niebędącej osobą prawną (tj. ze spółki jawnej, partnerskiej lub komandytowej) pozostaje neutralne podatkowo na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych czy podatku od towarów i usług, lecz wywołuje skutki na gruncie ustaw o podatkach dochodowych.

W pierwszej kolejności wskazać należy, że stosownie do treści art. 14 ust. 2 pkt 16 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵, do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej zalicza się środki pieniężne otrzymane przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu wystąpienia z takiej spółki. Jednocześnie, zgodnie z art. 14 ust. 3 pkt 11 u.p.d.o.f., do przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym nie zalicza się środków pieniężnych

⁵ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2018 r., poz. 200 ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.

otrzymanych przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu wystąpienia z takiej spółki, w części odpowiadającej uzyskanej przed wystąpieniem przez wspólnika nadwyżce przychodów nad kosztami ich uzyskania, o których mowa w art. 8, pomniejszonej o wypłaty dokonane z tytułu udziału w tej spółce i wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodów.

Oznacza to, że w pierwszej kolejności należy obliczyć różnicę pomiędzy przychodami i kosztami ich uzyskania, przypadającymi występującemu wspólnikowi w całym okresie, w którym był on wspólnikiem spółki, z której występuje. Wartość tę należy ustalić przy uwzględnieniu ogólnych zasad dotyczących ustalania dochodu z tytułu uczestnictwa w spółce niebędącej osobą prawną, wynikających z art. 8 u.p.d.o.f. Następnie kwotę tę należy pomniejszyć o wypłacone występującemu wspólnikowi środki z tytułu udziału w spółce, a także o poniesione wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodów. Tak obliczona wartość nie zostanie zaliczona do przychodów, nadwyżka natomiast stanie się podstawą do ustalenia dochodu do opodatkowania z tytułu otrzymania wynagrodzenia za wystąpienie ze spółki niebędącej osobą prawną. Stosownie do treści art. 24 ust. 3c u.p.d.o.f., „dochodem z tytułu wystąpienia wspólnika ze spółki niebędącej osobą prawną w przypadku otrzymania środków pieniężnych jest różnica między przychodem z tego tytułu, ustalonym zgodnie z art. 14, a wydatkami na nabycie lub objęcie prawa do udziałów w takiej spółce”. Od tak obliczonego dochodu podatnik zobowiązany będzie odprowadzić zaliczkę na poczet podatku dochodowego, a następnie wykazać go w rocznym zeznaniu podatkowym⁶.

W podobny sposób uregulowane zostały zasady opodatkowania środków pieniężnych wypłacanych występującemu wspólnikowi spółki niebędącej osobą prawną, będącemu podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Stosownie do art. 12 ust. 4 pkt 3a lit. b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁷, do przychodów opodatkowanych podatkiem dochodowym nie zalicza się środków pieniężnych otrzymanych przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu wystąpienia z takiej spółki, w części odpowiadającej wydatkom na nabycie lub objęcie prawa do udziałów w takiej spółce i uzyskanej przed

⁶ Por.: interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 16 kwietnia 2014 r., nr ITPB1/415-54/14/MP.

⁷ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2018 r., poz. 1036 ze zm.; dalej: u.p.d.o.p.

wystąpieniem przez wspólnika nadwyżce przychodów nad kosztami ich uzyskania, o których mowa w art. 5, pomniejszonej o wypłaty dokonane z tytułu udziału w takiej spółce i wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodów.

W praktyce wątpliwości budzić może, co należy rozumieć pod pojęciem wydatków na nabycie lub objęcie prawa do udziałów w spółce niebędącej osobą prawną, o których mowa w art. 12 ust. 4 pkt 3a lit. b u.p.d.o.p. oraz w art. 24 ust. 3c u.p.d.o.f. Jeżeli występujący wspólnik wniósł do spółki, z której występuje, wkład pieniężny, to jego wartość stanowić będzie wartość wydatków na objęcie prawa do udziałów w spółce niebędącej osobą prawną, o której mowa w powołanych powyżej przepisach⁸. Podobnie, jeżeli ogół praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną został nabyty tytułem umowy sprzedaży, wydatkami na nabycie udziałów w spółce będzie cena sprzedaży uiszczona przez występującego wspólnika.

Jednocześnie podkreślić należy, że obliczenie dochodu do opodatkowania następuje w oderwaniu od kodeksowych zasad ustalania wysokości wynagrodzenia przysługującego wspólnikowi wypowiadającemu umowę spółki, czyli w oderwaniu od zasad ustalania wartości udziału kapitałowego do wypłaty wspólnikowi. Dlatego też, jeżeli występujący wspólnik nabył ogół praw i obowiązków tytułem darowizny, pomimo że przysługuje mu udział kapitałowy w spółce o określonej wartości, to faktycznie nie poniósł on żadnych wydatków na nabycie ogółu praw i obowiązków w spółce, przez co nie będzie możliwe pomniejszenie osiągniętego przez niego przychodu (dochodu) z tytułu otrzymania wynagrodzenia za wystąpienie ze spółki. Ten sam skutek odnosić się będzie również do innych przypadków nieodpłatnego nabycia ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną przez wspólnika będącego podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.

Wątpliwości powstają również w przypadku, gdy występujący wspólnik wniósł do spółki wkład niepieniężny. Zgodnie ze stanowiskiem organów podatkowych, pod pojęciem wydatków na objęcie udziałów w spółce niebędącej osobą prawną, o których mowa w art. 24 ust. 3c u.p.d.o.f. oraz w art. 12 ust. 4 pkt 3a lit. b u.p.d.o.p., należy rozumieć tzw. „wydatki historyczne”, czyli wydatki, które zostały poniesione przez występującego wspólnika na wytworzenie lub nabycie przedmiotu wkładu (np. cena sprzedaży,

⁸ Por.: interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 16 lutego 2017 r., nr 1462-IPPB1.4511.1193.2016.2.MJ.

uiszczona przez występującego wspólnika), a nie wartość rynkową składnika majątku, który został przez występującego wspólnika wniesiony do spółki tytułem wkładu niepieniężnego. Ponadto, jednym z dalszych warunków jest to, aby poniesione wydatki historyczne nie zostały uprzednio zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, np. w formie odpisów amortyzacyjnych⁹. Stanowisko to potwierdzane jest w orzeczeniach sądów administracyjnych¹⁰. Należy jednak zwrócić uwagę na pogląd odrębny od powyższego, zgodny z którym w przypadku wystąpienia wspólnika ze spółki niebędącej osobą prawną, za wydatki na objęcie udziałów w tej spółce należy uznać wartość wnoszonego do spółki aportu określoną na dzień wniesienia go do spółki na podstawie raportu niezależnego rzeczoznawcy¹¹.

Powyższe zasady określania wysokości wydatków na nabycie lub objęcie udziałów w spółce niebędącej osobą prawną znajdują zastosowanie również w przypadku, gdy spółka, z której występuje wspólnik, powstała w wyniku przekształcenia innej spółki. Przykładowo, w przypadku wystąpienia ze spółki komandytowej, powstałej w wyniku przekształcenia spółki cywilnej, za wydatki na objęcie udziałów w spółce komandytowej, o których mowa w art. 24 ust. 3c u.p.d.o.f. oraz w art. 12 ust. 4 pkt 3a lit. b u.p.d.o.p., uznana zostanie wartość wkładu pieniężnego wniesionego do spółki przekształconej (spółki cywilnej)¹².

⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 8 maja 2015 r., nr ITPB3/4510-133/15/AW; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 12 grudnia 2016 r., nr 0461-ITPB1.4511.800.2016.1.DP; interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 czerwca 2017 r., nr 0113-KDIPT2-3.4011.12.2017.3.AC; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 15 stycznia 2015 r., nr IPPB1/415-1202/14-2/MS1.

¹⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 10 maja 2016 r., sygn. III SA/Wa 1325/15 [prawomocny]; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z 18 sierpnia 2015 r., sygn. I SA/Bd 474/15 [prawomocny]; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 4 lipca 2012 r., sygn. I SA/Kr 672/12 [prawomocny].

¹¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 5 lipca 2018 r., sygn. III SA/Wa 1325/15 [nieprawomocny]; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 14 grudnia 2017 r., sygn. I SA/Łd 903/17 [nieprawomocny]; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z 11 maja 2016 r., sygn. I SA/Bk 1362/15 [nieprawomocny]; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 listopada 2015 r., sygn. II FSK 2224/13.

¹² Por.: interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 11 lipca 2016 r., nr IPPB1/4511-504/16-2/ES.

Gdy występującym wspólnikiem jest spółka niebędąca osobą prawną, transparentna, opodatkowanie na cele podatku dochodowego wynagrodzenia otrzymywanego przez tę spółkę z tytułu wystąpienia z innej spółki niebędącej osobą prawną będzie następować na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (jeżeli wspólnikami występującej spółki są podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych) lub na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (jeżeli wspólnikami występującej spółki są podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych). Opodatkowanie następuje stosownie do udziału w zysku przysługującego każdemu ze wspólników występującej spółki niebędącej osobą prawną, stosownie do zasad wynikających z art. 8 u.p.d.o.f. oraz art. 5 u.p.d.o.p. Dotyczy to również przypadku, gdy wspólnikami w występującej spółce niebędącej osobą prawną są zarówno podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych, jak i podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych.

Jeżeli występujący ze spółki niebędącej osobą prawną wspólnik otrzymał tytułem wynagrodzenia środki pieniężne w kwocie przewyższającej wartość, o której mowa w art. 14 ust. 3 pkt 12 u.p.d.o.f. oraz w art. 12 ust. 4 pkt 3a lit. b u.p.d.o.p., po jego stronie powstaje przychód do opodatkowania podatkiem dochodowym. Jeżeli występującym wspólnikiem jest podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych, przychód ten należy zaliczyć do źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., tzn. do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej¹³. W przypadku występujących wspólników będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, gdzie przychodem jest nadwyżka ponad wartość wskazaną w art. 12 ust. 4 pkt 3a lit. b u.p.d.o.p., począwszy od 1 stycznia 2018 r. również konieczne jest uprzednie dokonanie prawidłowej kwalifikacji wskazanego przychodu do jednego z dwóch źródeł przychodów. Od 1 stycznia 2018 r. w podatku dochodowym od osób prawnych wprowadzony został podział na przychody z zysków kapitałowych oraz pozostałe przychody, mający zastosowanie również do przychodów osiągniętych za pośrednictwem spółki niebędącej osobą prawną. Przychód z tytułu otrzymania wynagrodzenia za wystąpienie ze spółki niebędącej osobą prawną nie stanowi przychodu z zysków kapitałowych, o których mowa w art. 7b u.p.d.o.p., lecz zostanie zaliczony do pozostałych źródeł przychodów.

¹³ Por.: interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 12 lipca 2016 r., nr 1061-IPTPB1.4511.418.2016.1.RK.

Jeżeli wypłata wynagrodzenia występującemu wspólnikowi następować będzie w ratach (np. miesięcznych), a nie jednorazowo, przychód powstawać będzie każdorazowo z momentem otrzymania części wynagrodzenia¹⁴.

Na zakończenie podkreślić jeszcze raz należy, że powyżej opisane przepisy prawa dotyczą zasad opodatkowania otrzymania wynagrodzenia za wystąpienie ze spółki osobowej niebędącej podatnikiem podatku dochodowego, tj. spółki jawnej, spółki partnerskiej oraz spółki komandytowej, a także wynagrodzenia za wystąpienie ze spółki cywilnej (zaliczanej na gruncie ustaw o podatkach dochodowych do spółek niebędących osobami prawnymi). Nie dotyczą zatem zasad opodatkowania wynagrodzenia otrzymanego przez komplementariusza spółki komandytowo-akcyjnej z tytułu wystąpienia z tej spółki. Stosownie do treści art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. c u.p.d.o.p. oraz art. 24 ust. 5 pkt 1b u.p.d.o.f., wynagrodzenie to stanowi przychód odpowiednio z zysków kapitałowych (podatek dochodowy od osób prawnych) lub przychód z udziału w zyskach osób prawnych (podatek dochodowy od osób fizycznych).

3.2. Wystąpienie za wynagrodzeniem w formie rzeczowej – skutki na gruncie podatku dochodowego

Jeżeli wspólnikowi występującemu ze spółki niebędącej osobą prawną tytułem wynagrodzenia przyznano zamiast środków pieniężnych składniki niepieniężne, stosownie do treści art. 14 ust. 3 pkt 12 lit. b u.p.d.o.f. oraz art. 12 ust. 4 pkt 3b u.p.d.o.p. ich wartość nie jest zaliczana do przychodów opodatkowanych podatkiem dochodowym w momencie ich otrzymania. Przepisy powyższe dotyczą wszystkich składników majątku niespełniających definicji „środków pieniężnych” na gruncie ustaw o podatkach dochodowych. Zgodnie z art. 12 ust. 4g u.p.d.o.p. oraz art. 14 ust. 8 u.p.d.o.f., przez środki pieniężne rozumie się również wartość wierzytelności uprzednio zarachowanej jako przychód należny, pomniejszonej o należny podatek od towarów i usług, oraz wierzytelności z tytułu udzielonej przez spółkę niebędącą osobą prawną pożyczki – z wyjątkiem wierzytelności z tytułu odsetek od opóźnionej zapłaty oraz wierzytelności z tytułu odsetek od takiej pożyczki,

¹⁴ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 grudnia 2017 r., nr 0115-KDIT3.4011.352.2017.1.PSZ; interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13 marca 2018 r., nr 0115-KDIT3.4011.32.2018.1.MPŁ.

jeżeli wierzytelności te zostały spłacone na rzecz otrzymującego je współnika. Powołane przepisy rozszerzają kategorię środków pieniężnych, a jednocześnie ograniczają zakres zastosowania art. 14 ust. 3 pkt 12 lit. b u.p.d.o.f. oraz art. 12 ust. 4 pkt 3b u.p.d.o.p. o określone kategorie wierzytelności.

Stosownie do powyższego przypadku, gdy występujący współnik otrzyma tytułem wynagrodzenia składniki majątku niespełniające na gruncie ustaw o podatkach dochodowych definicji środków pieniężnych, nie dojdzie po jego stronie do powstania przychodu do opodatkowania w momencie otrzymania tych składników majątku. Niemniej, stosownie do dalszego brzmienia art. 14 ust. 2 pkt 17 lit. b u.p.d.o.f. oraz art. 12 ust. 4 pkt 3b u.p.d.o.p., moment opodatkowania podatkiem dochodowym po stronie występującego współnika został odroczonej do chwili odpłatnego zbycia składników majątku otrzymanych tytułem wynagrodzenia za wystąpienie ze spółki niebędącej osobą prawną.

W przypadku, gdy występującym współnikiem był podatnik podatku dochodowego od osób prawnych, opodatkowanie podatkiem dochodowym następować będzie w każdym przypadku odpłatnego zbycia otrzymanych uprzednio składników majątku lub otrzymania spłaty wierzytelności niewypełniającej definicji środków pieniężnych, o których mowa w art. 12 ust. 4g u.p.d.o.p. W takiej sytuacji, w przypadku odpłatnego zbycia składników majątku przychodem będzie ich wartość wyrażona w cenie, za którą są zbywane. Cena ta powinna jednocześnie odpowiadać warunkom rynkowym, bowiem przy obliczaniu przychodu powstaje obowiązek odpowiedniego zastosowania art. 14 ust. 1–3 u.p.d.o.p. Jeżeli natomiast współnik otrzymał spłatę wierzytelności innej niż wierzytelność wypełniająca definicję środków pieniężnych, o których mowa w art. 12 ust. 4g u.p.d.o.p., przychodem do opodatkowania podatkiem dochodowym będzie przychód uzyskany przez współnika z tej spłaty. Podatnik będzie miał również prawo do pomniejszenia powstałego w opisany powyżej sposób przychodu o koszty jego uzyskania. Stosownie do treści art. 16 ust. 1 pkt 8f u.p.d.o.p., w przypadku odpłatnego zbycia składników majątku otrzymanych w związku z wystąpieniem ze spółki niebędącej osobą prawną, do kosztów uzyskania przychodów możliwe jest zaliczenie wydatków na nabycie lub wytworzenie tych składników majątku, pod warunkiem, że uprzednio nie zostały one zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie. Jednocześnie, odpowiednie zastosowanie w takim przypadku znajduje art. 15 ust. 1t u.p.d.o.p., stosownie do którego „w przypadku odpłatnego zbycia przez spółkę niebędącą osobą prawną rzeczy i praw będących przedmiotem wkładu do takiej spółki, za koszt uzyskania przychodu uważa się:

1) wartość początkową przyjętą przez spółkę w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, ustaloną zgodnie z art. 16g ust. 1 pkt 4a, pomniejszoną o sumę odpisów amortyzacyjnych – jeżeli rzeczy te lub prawa były zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych spółki;

2) wartość poniesionych wydatków na nabycie albo wytworzenie przedmiotu wkładu, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie – jeżeli rzeczy te lub prawa nie były zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych spółki”.

W razie, gdy występujący wspólnik był podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych, stosownie do treści art. 14 ust. 3 pkt 12 lit. b u.p.d.o.f., odpłatne zbycie składników majątku otrzymanych tytułem wystąpienia ze spółki niebędącej osobą prawną (w tym spółka otrzymanych tytułem wystąpienia wierzytelności niewchodzących w zakres środków pieniężnych, o których mowa w art. 14 ust. 8 u.p.d.o.f.) spowoduje powstanie przychodu po stronie zbywającego, chyba że zostaną spełnione przesłanki, o których mowa w dalszej części art. 14 ust. 3 pkt 12 lit. b u.p.d.o.f. Stosownie do powołanego przepisu, do przychodów nie zalicza się przychodów z odpłatnego zbycia składników majątku otrzymanych w związku z wystąpieniem ze spółki niebędącej osobą prawną, jeżeli od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło wystąpienie wspólnika z takiej spółki, do dnia ich odpłatnego zbycia upłynęło sześć lat i odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej. Jeżeli przesłanki powyższe nie zostaną spełnione, podatek osiągnie przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.¹⁵, oraz, zgodnie z art. 24 ust. 3d u.p.d.o.f., dochodem będzie różnica między przychodem uzyskanym z odpłatnego zbycia a wydatkami poniesionymi na nabycie lub wytworzenie, niezaliczonymi w jakiegokolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów przez wspólnika lub spółkę. Odpowiednie zastosowanie w tym przypadku znajdzie art. 22 ust. 8a u.p.d.o.f., zgodnie z którym „w przypadku odpłatnego zbycia przez spółkę niebędącą osobą prawną rzeczy i praw będących przedmiotem wkładu do takiej spółki, za koszt uzyskania przychodu uważa się:

1) wartość początkową przyjętą przez spółkę w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, ustaloną zgodnie

¹⁵ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 1 czerwca 2016 r., sygn. II FSK 1584/14.

z art. 22g ust. 1 pkt 4, pomniejszoną o sumę odpisów amortyzacyjnych – jeżeli rzeczy te lub prawa były zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych spółki;

2) wartość poniesionych wydatków na nabycie albo wytworzenie przedmiotu wkładu, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie – jeżeli rzeczy te lub prawa nie były zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych spółki”.

Odpowiednie zastosowanie art. 22 ust. 8a u.p.d.o.f. oznacza, że zasady wynikające ze wskazanego przepisu znajdują zastosowanie niezależnie od tego, czy odpłatne zbycie przez byłego wspólnika następuje w wykonaniu działalności gospodarczej. Jednocześnie, jeżeli w momencie zbycia składników majątku otrzymanych tytułem wynagrodzenia za wystąpienie ze spółki niebędącej osobą prawną podatek nie był opodatkowany tzw. stawką liniową, zobowiązany będzie do obliczenia podatku według skali podatkowej, o której mowa w art. 27 u.p.d.o.f. Bez znaczenia pozostaje, czy w momencie otrzymania tych składników majątku od spółki zastosowanie do niego znajdowała tzw. stawka liniowa¹⁶.

Jeżeli występujący wspólnik otrzymał tytułem wynagrodzenia środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne, ma on prawo do wprowadzenia ich do prowadzonej przez siebie ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oraz amortyzacji. Stosownie do brzmienia art. 22g ust. 14c w zw. z art. 22g ust. 12 u.p.d.o.f., wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji spółki niebędącej osobą prawną, z której wspólnik występuje. Jednocześnie, zgodnie z art. 22h ust. 3c w zw. z art. 22h ust. 3 u.p.d.o.f., występujący wspólnik zobowiązany jest do dokonywania odpisów amortyzacyjnych z uwzględnieniem dotychczasowej wysokości odpisów oraz do kontynuacji metody amortyzacji przyjętej przez spółkę niebędącą osobą prawną. Takie same zasady, stosownie do treści art. 16g ust. 10c w zw. z art. 16g ust. 9 u.p.d.o.p. oraz art. 16h ust. 3c w zw. z art. 16h ust. 3 u.p.d.o.p., znajdują zastosowanie w przypadku otrzymania środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych tytułem wynagrodzenia za wystąpienie ze spółki niebędącej osobą prawną przez wspólnika będącego podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.

¹⁶ Por.: interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 kwietnia 2017 r., nr 3063-ILPB1-3.4511.81.2017.1.MC.

Zgodnie z aktualnym stanowiskiem organów podatkowych, wyrażonym w wydawanych interpretacjach indywidualnych¹⁷, wypłata wynagrodzenia w formie niepieniężnej wspólnikowi z tytułu jego wystąpienia ze spółki niebędącej osobą prawną może prowadzić do powstania obowiązku podatkowego na gruncie art. 14 ust. 2f w zw. z art. 14 ust. 2e u.p.d.o.f. oraz art. 14a u.p.d.o.p. po stronie pozostałych wspólników spółki niebędącej osobą prawną. Stosownie do powołanych przepisów, jeżeli spółka niebędąca osobą prawną poprzez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości lub w części zobowiązanie, przychodem jest wysokość zobowiązania uregulowanego w następstwie takiego świadczenia. Jeśli jednak wartość rynkowa świadczenia niepieniężnego jest wyższa od wysokości uregulowanego zobowiązania, to przychodem jest wartość rynkowa świadczenia niepieniężnego, np. wydawanej nieruchomości. Przychód danego wspólnika określany jest proporcjonalnie do posiadanego przez niego udziału w zysku, stosownie do zasad wynikających z art. 8 u.p.d.o.f. lub art. 5 u.p.d.o.p. Stanowisko to znalazło potwierdzenie w nieprawomocnych orzeczeniach wojewódzkich sądów administracyjnych¹⁸. Jednocześnie, stosownie do powołanych powyżej interpretacji indywidualnych wydanych przez organy podatkowe, możliwe jest rozpoznanie kosztów uzyskania przychodów według zasad właściwych dla odpłatnego zbycia składników majątku wydawanych w zamian za wykonanie ciężącego na spółce zobowiązania. Przykładowo, w przypadku przekazania na rzecz występującego wspólnika środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, kosztem uzyskania przychodów będzie, proporcjonalnie do udziału w zysku przysługującego wspólnikowi osiągniętemu przychód, wartość początkowa określona w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych spółki niebędącej osobą prawną, pomniejszona o dokonane odpisy amortyzacyjne.

¹⁷ Por.: interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11 stycznia 2018 r., nr 0115-KDIT3.4011.366.2017.1.MPŁ; interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 9 marca 2018 r., nr 0114-KDIP2-3.4010.344.2017.2.MS.

¹⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 10 stycznia 2018 r., sygn. III SA/Wa 385/17 [nieprawomocny]; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 18 maja 2016 r., sygn. I SA/Gl 1264/15 [nieprawomocny].

3. WYSTĄPIENIE ZA WYNAGRODZENIEM W FORMIE RZECZOWEJ – SKUTKI NA GRUNCIE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Przekazanie składników majątku występującemu wspólnikowi tytułem wynagrodzenia za wystąpienie ze spółki niebędącej osobą prawną może prowadzić do powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług. Jeżeli składniki majątku przekazywane tytułem wynagrodzenia za wystąpienie ze spółki stanowią przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, której definicja zawarta jest w treści art. 2 pkt 27e ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹⁹, opisywana czynność wyłączona będzie z opodatkowania podatkiem od towarów i usług na podstawie art. 6 pkt 1 u.p.t.u. W odniesieniu natomiast do przekazania składników majątku niestanowiących przedsiębiorstwa czy zorganizowanej części przedsiębiorstwa, rozważenia wymaga, na jakiej podstawie opisywana czynność podlegać może opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

W jednej z interpretacji indywidualnych²⁰ organ podatkowy uznał przekazanie przez spółkę występującemu wspólnikowi składników niepieniężnych za odpłatną dostawę towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 u.p.t.u. Z kolei w innej interpretacji indywidualnej²¹ podobne przekazanie składników niepieniężnych tytułem wynagrodzenia za wystąpienie ze spółki osobowej uznane zostało za nieodpłatne przekazanie towarów, o którym mowa w art. 7 ust. 2 u.p.t.u., podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Wynagrodzenie za wystąpienie wspólnika stanowiło bowiem spłatę przysługującego mu zysku, który uprzednio został pozostawiony w spółce i przekazany na kapitał zapasowy. Właściwa kwalifikacja opisywanych czynności jest o tyle istotna, że w przypadku uznania ich za nieodpłatne przekazanie towarów, o którym mowa w art. 7 ust. 2 u.p.t.u., opodatkowanie następuje wyłącznie, jeżeli podatnikowi (przekazującej spółce) przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia przekazywanych towarów lub ich części składowych. Biorąc pod uwagę fakt, że w związku z przekazaniem środków niepieniężnych

¹⁹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2017 r., poz. 1221 ze zm.; dalej: u.p.t.u.

²⁰ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 19 lipca 2013 r., nr IPTPP2/443-337/13-4/JN.

²¹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26 czerwca 2017 r., nr 0113-KD IPT1-1.4012.124.2017.3.ŻR.

występującemu wspólnikowi spółka wykonuje jedynie nałożone na nią zobowiązanie, nie otrzymując nic w zamian, należy przychylić się do stanowiska organu podatkowego wyrażonego w drugiej z powołanych powyżej interpretacji, że czynność taka stanowi nieodpłatne przekazanie towarów, o którym mowa w art. 7 ust. 2 u.p.t.u. Niezależnie od kwalifikacji dokonywanych czynności, jako opodatkowanych na podstawie art. 7 ust. 1 u.p.t.u. lub art. 7 ust. 2 u.p.t.u., w każdym wypadku konieczne jest przeprowadzenie analizy, czy dokonywana czynność wypełnia przesłanki do zastosowania jednego ze zwolnień, o których mowa w art. 43 u.p.t.u.

Jednocześnie, jeżeli występujący wspólnik otrzymuje z tytułu wynagrodzenia za wystąpienie ze spółki środki trwałe lub wartości niematerialne o wartości początkowej przekraczającej 15 tys. PLN i przekazanie to nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (z uwagi na zastosowanie zwolnienia z opodatkowania lub niepodleganie podatkowi od towarów i usług), każdorazowo należy pamiętać o obowiązku dokonania korekty, o której mowa w art. 91 u.p.t.u. Obowiązek opisywanej powyżej korekty podatku naliczonego powstaje, jeżeli przy nabyciu lub wytworzeniu podatnik (spółka) dokonał obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od przekazywanych składników majątku, a przekazanie zostało dokonane w ciągu 10 lat (w odniesieniu do nieruchomości oraz praw użytkowania wieczystego) lub 5 lat (w odniesieniu do pozostałych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych), licząc od roku, w którym dany składnik majątku został oddany do używania przez spółkę. Podkreślić w tym miejscu należy, że nie powstaje on w sytuacji, gdy składniki majątku przekazywane tytułem wynagrodzenia za wystąpienie ze spółki stanowią przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa. Stosownie bowiem do treści art. 91 ust. 9 u.p.t.u. „w przypadku transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa korekta określona w ust. 1–8 jest dokonywana przez nabywcę przedsiębiorstwa lub nabywcę zorganizowanej części przedsiębiorstwa”.

4. WYSTĄPIENIE WSPÓLNIKA BEZ WYNAGRODZENIA

Jak wskazano powyżej, przepisy Kodeksu spółek handlowych dopuszczają ustalenie innych niż kodeksowe zasad określenia wynagrodzenia należnego wspólnikowi z tytułu złożenia przez niego oświadczenia o wypowiedzeniu umowy spółki, a nawet dopuszczają wyłączenie prawa do wynagrodzenia należnego występującemu wspólnikowi. Pomimo braku

faktycznego przepływu środków czynność wystąpienia wspólnika ze spółki, z jednoczesnym pozostawieniem w spółce należnego występującemu wspólnikowi zysku oraz brakiem zwrotu wniesionego przez niego wkładu, wymaga rozważenia pod kątem wystąpienia ewentualnych skutków na gruncie ustaw o podatkach dochodowych.

W pierwszej kolejności wskazać należy, że wystąpienie wspólnika ze spółki niebędącej osobą prawną bez przyznania mu wynagrodzenia z tytułu wystąpienia nie powoduje powstania przychodu po stronie samej spółki czy też pozostałych wspólników. Stanowisko takie potwierdzone jest przez organy podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych²². Ewentualny przychód po stronie pozostałych wspólników może powstać w przypadku późniejszego odpłatnego zbycia przysługującego im ogółu praw i obowiązków w spółce lub też złożenia oświadczenia o wypowiedzeniu umowy spółki. Brak wypłaty wynagrodzenia jednemu ze wspólników w związku z jego wystąpieniem ze spółki wpływa bowiem na zwiększenie majątku spółki oraz udziału kapitałowego przysługującego pozostałym wspólnikom, a tym samym na wartość zbywanego ogółu praw i obowiązków czy wysokość przysługującego wynagrodzenia za wystąpienie ze spółki²³.

Wystąpienie wspólnika ze spółki bez wynagrodzenia oznaczać może również pozostawienie w spółce przysługującego mu zysku za poprzednie lata obrotowe, w tym za rok obrotowy, w którym nastąpiło wystąpienie ze spółki. Zysk ten mógł bowiem zostać przeznaczony np. na finansowanie bieżącej działalności spółki. Czynność ta nie podlega jednakże opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, w szczególności jako podwyższenie wkładu wspólników²⁴ czy pożyczka udzielona spółce²⁵.

²² Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 23 lutego 2018 r., nr IPPB1/4511-469/16-4/S/KS; interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 maja 2017 r., nr 0112-KDIL3-3.4011.28.2017.1.AK; interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22 lutego 2017 r., nr 0461-I TP B1.4511.32.2017.1.PSZ; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 25 maja 2016 r., nr ILPB1/4511-1-328/16-2/KS; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 8 stycznia 2015 r., nr IPPB1/415-1141/14-5/MS1.

²³ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 czerwca 2012 r., sygn. II FSK 891/11; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 16 maja 2012 r., sygn. II FSK 2072/10; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 14 września 2017 r., sygn. III SA/Wa 2905/16 [prawomocny]; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 6 kwietnia 2016 r., sygn. III SA/Wa 1250/15 [nieprawomocny].

²⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 listopada 2016 r., sygn. II FSK 2834/14.

²⁵ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 listopada 2017 r., nr 0111-KDIB4.4014.286.2017.1.JKU; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby

Niemniej jeżeli zysk pozostawiony w spółce, a przysługujący wspólnikowi, który wystąpił ze spółki, zostanie następnie wypłacony pozostałym wspólnikom, konieczne jest rozważenie, czy zdarzenie to nie wywołuje skutków podatkowych w podatku dochodowym po stronie wspólników, którzy otrzymali zysk przysługujący uprzednio byłemu wspólnikowi. Jeżeli pozostającym w spółce wspólnikom wypłacono zysk za rok obrotowy, w którym nastąpiło wystąpienie byłego wspólnika ze spółki, wypłata ta pozostaje neutralna podatkowo. W razie wystąpienia jednego ze wspólników przypadający mu udział w zysku zostaje przydzielony pozostającym w spółce wspólnikom. Tym samym, jeżeli wystąpienie wspólnika następuje w trakcie roku podatkowego wspólników i roku obrotowego spółki, dochód osiągniany za pośrednictwem spółki niebędącej osobą prawną pozostaje w dalszym ciągu opodatkowywany, lecz tylko przez wspólników pozostających w spółce, z wyłączeniem wspólnika, który ze spółki wystąpił. Zysk wynikający ze sprawozdania finansowego spółki, wypłacany wspólnikom po zakończeniu jej roku obrotowego, stanowi niejako pochodną dochodu opodatkowanego podatkiem dochodowym przez wspólników w trakcie roku obrotowego²⁶.

Przepisy ustaw o podatkach dochodowych nie określają jednoznacznie, jakie skutki podatkowe wiążą się z wypłatą pozostającym w spółce wspólnikom zysku za poprzednie lata obrotowe, który przysługiwał byłemu wspólnikowi. Skutki podatkowe opisywanych zdarzeń nie znajdują również potwierdzenia w wydawanych przez organy podatkowe interpretacjach indywidualnych oraz orzeczeniach sądów administracyjnych. Niemniej, stosownie do interpretacji indywidualnej wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy²⁷, w przypadku wypłaty wspólnikowi zysku spółki niebędącej osobą prawną za lata obrotowe, w których podmiot ten nie posiadał statusu wspólnika w wypłacającej zysk spółce, wypłata ta powinna zostać opodatkowana podatkiem dochodowym, stanowiąc przychód z praw majątkowych.

Skarbowej w Katowicach z 17 listopada 2016 r., nr 2461-IBPB-2-1.4514.529.2016.2.BJ; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 28 lipca 2016 r., nr IBPB-2-1/4514-283/16/PM; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 26 kwietnia 2016 r., nr IBPB-2-1/4514-73/16/DP; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 2grudnia 2015 r., nr IPPB2/4514-449/15-2/AK.

²⁶ Por.: interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 24 listopada 2015 r., nr IPTPB1/4511-560/15-3/MH; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 3 października 2014 r., nr ITPB1/415-772/14/MR.

²⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 22 listopada 2016 r., nr ITPB1/4511-742/16/PSZ.

Na zakończenie podkreślić należy dodatkowo, że w każdym przypadku wystąpienia wspólnika ze spółki osobowej pozostali wspólnicy powinni dokonać zmiany umowy spółki celem uaktualnienia jej brzmienia do nowego stanu osobowego. W szczególności uaktualniony powinien zostać podział zysków pomiędzy pozostających w spółce wspólników, jeżeli został on ustalony uprzednio w oderwaniu od zasad kodeksowych. Zmiana podziału zysków pomiędzy wspólników w trakcie roku podatkowego wywiera ten skutek, że wpływa na zasady opodatkowania dochodów osiągniętych za pośrednictwem spółki niebędącej osobą prawną. Tym samym, jeżeli udział w zysku pozostałych wspólników uległ zmianie w związku z wystąpieniem jednego z nich ze spółki, to do momentu dokonania zmiany podziału zysków (tj. do momentu wystąpienia wspólnika ze spółki) dochód do opodatkowania przypadający na danego wspólnika powinien być ustalany według dotychczasowych zasad, obowiązujących w okresie przed wystąpieniem wspólnika ze spółki. Po tym zdarzeniu natomiast osiągnięte za pośrednictwem spółki niebędącej osobą prawną dochody, przypadające na pozostających w spółce wspólników, powinny być ustalane według nowych zasad²⁸.

Poza powyższym, na spółce ciąży ponadto obowiązek sporządzenia wykazu składników majątku, o którym mowa w art. 24 ust. 3a u.p.d.o.f., na dzień wystąpienia wspólnika ze spółki²⁹. Powołany przepis nie zawiera zamkniętej listy danych, jakie powinny zostać uwzględnione w wykazie. Wskazuje natomiast, że powinien on zawierać co najmniej: liczbę porządkową, określenie (nazwę) składnika majątku, datę nabycia składnika majątku, kwotę wydatków poniesionych na nabycie składnika majątku oraz kwotę wydatków poniesionych na nabycie składnika majątku zaliczoną do kosztów uzyskania przychodów, wartość początkową, metodę amortyzacji, sumę odpisów amortyzacyjnych oraz wysokość wypłaconych środków pieniężnych należnych wspólnikom z tytułu udziału w spółce niebędącej osobą prawną na dzień wystąpienia lub likwidacji.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że czynność wystąpienia wspólnika ze spółki pociąga za sobą daleko idące konsekwencje nie tylko

²⁸ Por.: interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 23 czerwca 2015 r., nr ITPB1/4511-540/15/MR; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 24 listopada 2015 r., nr IPTPB1/4511-560/15-3/MH

²⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 listopada 2016 r., sygn. II FSK 2827/14.

w zakresie prawa handlowego, ale w szczególności wywołuje istotne skutki na gruncie ustaw podatkowych po stronie występującego wspólnika, jak i wspólników pozostających w spółce. Pomimo uregulowania zasad opodatkowania wynagrodzenia otrzymywanego przez występującego wspólnika, przepisy dotyczące tego zdarzenia pozostawiają w dalszym ciągu wiele wątpliwości, które mogą zostać rozstrzygnięte jedynie w drodze dalszej wykładni. W szczególności niejasne pozostają zasady opodatkowania wypłaty zysku, którego zrzekł się występujący wspólnik, a który następnie został wypłacony pozostającym w spółce wspólnikom. Wątpliwości budzi również kwestia zysku ze spraw niezakończonych, wypłaconego byłemu wspólnikowi już po jego wystąpieniu ze spółki. Stosownie bowiem do stanowiska organów podatkowych, wyrażonego w jednej z interpretacji indywidualnych³⁰, zysk taki powinien zostać uprzednio opodatkowany na zasadach ogólnych przez wspólników pozostających w spółce, stosownie do treści art. 8 u.p.d.o.f. lub art. 5 u.p.d.o.p., a następnie rozliczony z byłym wspólnikiem. Brak natomiast przepisów, które jasno wskazywałyby, wedle jakich zasad kwota tego zysku powinna zostać opodatkowana u byłego wspólnika. Czy powinna zostać uznana za część wynagrodzenia należnego mu z tytułu wystąpienia ze spółki czy też stanowić przychód z kapitałów pieniężnych? Przyjęcie drugiego stanowiska w praktyce oznaczałoby podwójne opodatkowanie tych samych środków – w pierwszej kolejności przez pozostających w spółce wspólników, a następnie przez byłego wspólnika, któremu zysk został wypłacony. Podniesione powyżej wątpliwości rodzą ryzyko potencjalnych sporów z organami podatkowymi, które mogłyby zostać znacząco ograniczone wydaniem interpretacji ogólnej.

BIBLIOGRAFIA

Rodzinkiewicz M., *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. 4, Warszawa 2012.

³⁰ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 30 czerwca 2016 r., nr ILPB1/4511-1-605/16-2/KF.

LEGAL AND FISCAL CONSEQUENCES OF A WITHDRAWAL OF A PARTNER FROM A TAX TRANSPARENT PARTNERSHIP

Summary. The withdrawal of a partner from a tax transparent partnership implies many tax consequences, in particular on the grounds of income tax and value added tax as well. These consequences vary, depending on whether the remuneration received by a withdrawing partner is paid in cash or in subsided form. Moreover, if a withdrawing partner has not received any remuneration such an event causes tax consequences different to those when a withdrawing partner has received a remuneration in which ever form. The complex analysis of the matter in question also requires the determination of tax consequences originated on the side of the remaining partners. The article considers tax consequences of the withdrawal of a partner from a partnership, taking into account the jurisprudence of administrative courts and tax rulings issued by tax authorities.

Keywords: a partnership, a partnership not being a legal entity, withdrawal of a partner, income tax, value added tax, remuneration in non-cash form, participation interest.