

KWARTALNIK
PRAWA PODATKOWEGO
4/2018





WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 4/2018

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)

Mateusz Jaranowski – 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 2018

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.09857.20.0.C Cena zł 43,20 (w tym 8% VAT)
Ark. wyd. 5,8; ark. druk. 6,875

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

Włodzimierz Nykiel, Michał Wilk Recharakteryzacja i pominięcie czynności prawnych na podstawie art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przed 1 stycznia 2019 r.	9
Artur Mudrecki Samorząd lokalny a podatek od towarów i usług w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i Naczelnego Sądu Administracyjnego	21
Dagmara Dominik-Ogińska Czy sąd administracyjny może odstąpić od kontroli nadużycia prawa popełnionego przez organy skarbowe? Uwagi na tle wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 listopada 2016 r. (sygn. I FSK 759/15)	39
Stefan Babiarz Odpowiedzialność osób trzecich oraz następstwo prawne w obecnie obowiązującej Ordynacji podatkowej i projekcie Nowej Ordynacji podatkowej. Zarys problematyki	63
Anna Nykiel-Mateo Komentarz do wyroku Sądu Unii Europejskiej w sprawach połączonych T-836/16 i T-624/17 Rzeczpospolita Polska przeciwko Komisji Europejskiej	75
Mikołaj Kondej Jeszcze o koszcie jako wydatku związanym z przychodami. Racjonalność działania podatnika jako przesłanka rozpoznania kosztu podatkowego	93



Włodzimierz Nykiel*

Michał Wilk**

RECHARAKTERYZACJA I POMINIĘCIE CZYNNOŚCI PRAWNYCH NA PODSTAWIE ART. 11 UST. 1 USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH PRZED 1 STYCZNIA 2019 R.

Streszczenie. Celem artykułu jest ustalenie, czy organy podatkowe były uprawnione do recharakteryzacji i pominięcia czynności prawnych dokonanych przez podatników w stanie prawnym przed 1 stycznia 2019 r. W szczególności zaś zbadanie, czy podstawą prawną w tym zakresie mogły być Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych. Autorzy dochodzą do wniosku, że tego rodzaju działanie było pozbawione podstaw prawnych ze względu na treść art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz brak możliwości odwołania się do Wytycznych OECD. Jest to dokument o niewiążącym charakterze i nie stanowi źródła prawa powszechnie obowiązującego w Polsce.

Słowa kluczowe: recharakteryzacja, ceny transferowe, Wytyczne OECD

* Profesor nauk prawnych, kierownik Katedry Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: wnykiel@wpia.uni.lodz.pl

** Doktor nauk prawnych, adiunkt Katedry Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, doradca podatkowy, radca prawny, e-mail: mwilk@wpia.uni.lodz.pl

1. WPROWADZENIE

Regulacje dotyczące cen transferowych są przykładem szczególnych instrumentów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania. Należy podkreślić, że w literaturze wskazuje się ich cechy, które wyrażają się w tym, że ich treścią jest nakaz analizy nie tyle transakcji jako takich, ile raczej warunków ekonomicznych transakcji dokonanych pomiędzy stronami (podmiotami powiązanymi)¹. Istota tego rodzaju unormowań do końca 2018 r. polegała na tym, że organ podatkowy, stosując je w postępowaniu podatkowym, nie kwestionował dokonania transakcji przez podatnika, lecz szacował przychody bądź koszty wiążące się z tą transakcją.

Regulacje pozwalające na szacowanie cen transakcyjnych obowiązują w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych² od początku funkcjonowania tego aktu w obrocie prawnym³. Artykuł 11 u.p.d.o.p., w którym unormowano kształt instytucji mechanizmu szacowania cen transferowych, ulegał wielokrotnie zmianom. Od 1 stycznia 1997 r. regulacje w tym zakresie uszczegółowiono, normując zasady stosowania metod szacowania dochodów w rozporządzeniu Ministra Finansów⁴.

¹ H. Litwińczuk, *Regulacje cen transferowych a ogólna norma przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 10, s. 20.

² Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 865), dalej: u.p.d.o.p.

³ Zgodnie z art. 11 ust. 1 w pierwotnym brzmieniu: „Jeżeli podatnik pozostający w związku gospodarczym z osobą mającą siedzibę za granicą tak układa bieg swoich interesów, że nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody mniejsze od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymieniony związek nie istniał, wówczas dochód danego podatnika ustala się bez uwzględnienia obciążeń szczególnych, wynikających z powyższego związku. Jeżeli ustalenie tego dochodu na podstawie ksiąg rachunkowych nie jest możliwe, dochód ustala się w drodze oszacowania”. Artykuł 11 ust. 2 u.p.d.o.p. stanowił wówczas, że „przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio, gdy podatnik wykorzystuje swój związek gospodarczy z osobą, której przysługują szczególne ulgi w podatku dochodowym, albo też wykonując świadczenie dla innego podatnika na warunkach rażąco korzystniejszych i odbiegających od ogólnie stosowanych norm w czasie i miejscu wykonywania świadczenia, przerzuca całość lub część swego dochodu na osobę korzystającą z ulg bądź innego podatnika i wskutek tego nie wykazuje dochodu w takiej wysokości, jakiej należałoby oczekiwać, gdyby wymieniony związek nie istniał lub gdyby wymienione świadczenie nie zostało wykonane”. Odpowiednie regulacje znajdują się także w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, jednak ze względu na to, że odpowiadają one unormowaniom zawartym w u.p.d.o.p. – ich analiza będzie pominięta.

⁴ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 października 1997 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen w transakcjach dokonywanych przez tych podatników (Dz.U. z 1997 r., Nr 128, poz. 833). Analogiczne

Z dniem 1 stycznia 2009 r. w art. 11 ust. 9 u.p.d.o.p. wyraźnie wskazano, że sposób i tryb szacowania dochodów zostanie określony w rozporządzeniu, „uwzględniając w szczególności wytyczne Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, a także postanowienia Konwencji z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych oraz Kodeksu postępowania wspierającego skuteczne wykonanie Konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych”⁵.

Aż do końca 2018 r. polskie regulacje w zakresie cen transferowych przyznawały organom podatkowym jedynie kompetencje do szacowania ceny ustalonej pomiędzy podmiotami powiązanimi⁶. W przepisach krajowych brak było wówczas unormowania, które stanowiłoby podstawę

rozwiązania znajdując się w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w odpowiednim rozporządzeniu.

⁵ Regulacje w tym zakresie znalazły się w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. z 2009 r., Nr 160, poz. 1268 ze zm.).

⁶ 31 grudnia 2018 r. podstawowe reguły w tym zakresie ujęte były w art. 11 ust. 1–2 u.p.d.o.p. i brzmiały następująco. Zgodnie z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.p. „Jeżeli:

1) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej «podmiotem krajowym», bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo

2) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej «podmiotem zagranicznym», bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego podmiotu krajowego, albo

3) ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów

– i jeżeli w wyniku takich powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podatnik nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały – dochody danego podatnika oraz należny

prawną do pominięcia bądź recharakteryzacji transakcji dokonanych przez podatników. Organy podatkowe, stosując odpowiednią metodę szacowania dochodów, miały jedynie kompetencje do korekty ceny transakcji dokonanej przez podatników⁷. Ważną zmianą w tym zakresie było wprowadzenie takiej możliwości z dniem 1 stycznia 2019 r.⁸ Przebudowano wówczas system unormowań dotyczących cen transferowych, uchylając dotychczas obowiązujący art. 11 u.p.d.o.p. i regulując ten obszar podatku dochodowego od osób prawnych w rozdziale 1a ustawy „Ceny transferowe”. Jednym z elementów nowego systemu jest art. 11c ust. 4 u.p.d.o.p., w myśl którego „w przypadku gdy organ podatkowy uzna, że w porównywalnych okolicznościach podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną nie zawarłyby danej transakcji kontrolowanej lub zawarłyby inną transakcję, lub dokonałyby innej czynności, zwanych dalej «transakcją właściwą», uwzględniając:

1) warunki, które ustaliły między sobą podmioty powiązane,

2) fakt, że warunki ustalone między podmiotami powiązаныmi unieumożliwiają określenie ceny transferowej na takim poziomie, na jaki zgodziłyby się podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną, uwzględniając opcje realistycznie dostępne w momencie zawarcia transakcji

– organ ten określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia transakcji kontrolowanej, a w przypadku gdy jest to uzasadnione, określa dochód (stratę) podatnika z transakcji właściwej względem transakcji kontrolowanej”.

Rozwiązanie to stanowi odzwierciedlenie funkcjonującej na gruncie Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw

podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań”. W myśl art. 11 ust. 2 u.p.d.o.p.: „Dochody, o których mowa w ust. 1, określa się w drodze oszacowania, stosując następujące metody:

- 1) porównywalnej ceny niekontrolowanej;
- 2) ceny odprzedaży;
- 3) rozsądnej marży («koszt plus»)

⁷ Tak też K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Wytyczne OECD jako urojona podstawa prawna działań organów podatkowych w zakresie cen transferowych – uwagi w kontekście non-recognition i recharacterisation rules*, [w:] *Współczesne problemy prawa. Teoria i praktyka*, t. 1, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019.

⁸ Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r., poz. 2193).

wielonarodowych oraz administracji podatkowych⁹ koncepcji pomijania (*non-recognition*) bądź recharakteryzacji (*recharacterisation*) transakcji dokonanych przez podatnika. Po raz pierwszy wzmianka o możliwości zastosowania takiego mechanizmu (choć traktowana jako wyjątek od zasady zakazu pomijania czynności dokonanych przez podatnika) pojawiła się w 1979 r.¹⁰ Rozwój formuły *non-recognition* i *recharacterisation* w treści Wytycznych OECD nastąpił w kolejnych wersjach tego dokumentu w latach 1995, 2010 oraz 2017. Na gruncie Wytycznych OECD z 2017 r. koncepcja ta zakłada, że w sytuacji, w której z okoliczności wynikałoby, że podmioty niepowiązane nie zawarłyby określonej transakcji, organ podatkowy mógłby pominąć (na potrzeby podatkowe) skutki tej transakcji, bądź też dokonać jej recharakteryzacji na inną transakcję – którą zawarłyby w danych okolicznościach podmioty niepowiązane¹¹.

W związku z tym pojawia się pytanie o dopuszczalność pominięcia przez polskie organy podatkowe transakcji dokonanych przez podmioty powiązane, bądź też dokonania ich recharakteryzacji na inną czynność prawną (transakcję) na gruncie stanu prawnego obowiązującego do końca 2018 r. na podstawie Wytycznych OECD. Taki zabieg mógłby stanowić dla organów podatkowych instrument, za pomocą którego „uchylano by” skutki podatkowe czynności prawnych dokonanych w celu uzyskania korzyści podatkowych. W tym zakresie art. 11 ust. 1 u.p.d.o.p. nabrały wówczas cech ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, wprowadzonej do polskiego systemu prawnego z dniem 15 lipca 2016 r.

2. CHARAKTER PRAWNY WYTYCZNYCH OECD

Charakter prawny Wytycznych OECD wynika z art. 5 Konwencji o Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju z 1960 r.¹², w którym ustanowiono środki, za pośrednictwem których OECD dąży do osiągnięcia celów, dla jakich została powołana. W przepisie tym wskazano na:

⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>, dostęp: 6.10.2019, dalej: Wytyczne OECD.

¹⁰ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Wytyczne OECD...*

¹¹ H. Litwińczuk, *Regulacje...*, s. 22.

¹² Konwencja o Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, wraz z Protokołami dodatkowymi nr 1 i 2 do tej konwencji, stanowiącymi jej integralną część, sporządzone w Paryżu dnia 14 grudnia 1960 r. (Dz.U. z 1998 r., Nr 76, poz. 490), dalej: Konwencja.

1) decyzje, „które będą wiążące wobec wszystkich Członków, jeśli nie zostanie postanowione inaczej” (w art. 6 ust. 3 Konwencji zaznaczono przy tym wyraźnie, że decyzje mogą mieć dla państw członkowskich wiążący charakter tylko wówczas, gdy będzie to zgodne z wymaganiami „procedury konstytucyjnej” tego państwa);

2) zalecenia i

3) umowy (z członkami OECD, państwami nieczłonkowskimi oraz organizacjami międzynarodowymi).

Niezależnie od tego, czy Wytyczne OECD byłyby decyzjami czy zaleceniami, art. 91 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej¹³ oraz art. 91 ust. 3 Konstytucji RP niewątpliwie nie pozwalają na uznanie tego dokumentu za źródło prawa w Polsce¹⁴.

Ze względu na kształt i treść (a nawet nazwę dokumentu) Wytyczne OECD należałoby traktować jako zalecenia skierowane do państw członkowskich OECD, za pośrednictwem których organizacja ta przekazuje swoim członkom rekomendacje w zakresie ustanawiania odpowiednich norm prawnych. Celem Wytycznych OECD jest zbliżanie ustawodawstw tych państw w odniesieniu do zasad ustalania cen transferowych, co jest szczególnie istotne dla przedsiębiorstw wielonarodowych. Gdyby każde państwo stosowało odmienne metody szacowania dochodu w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi, przyjęcie jednolitej polityki cen transferowych przez przedsiębiorstwa wielonarodowe byłoby znacząco utrudnione, jeśli nie niemożliwe. Trudniej byłoby także stosować przepisy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oparte na art. 9 Konwencji Modelowej OECD, których celem jest unikanie podwójnego opodatkowania w sensie

¹³ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej: Konstytucja RP.

¹⁴ Z art. 91 ust. 1 Konstytucji RP wynika, że „ratyfikowana umowa międzynarodowa, po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, stanowi część krajowego porządku prawnego i jest bezpośrednio stosowana, chyba że jej stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy”. Według art. 91 ust. 3 Konstytucji RP, „jeżeli wynika to z ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską umowy konstytuującej organizację międzynarodową, prawo przez nią stanowione jest stosowane bezpośrednio, mając pierwszeństwo w przypadku kolizji z ustawami”. Jak słusznie wskazuje się w literaturze, żadne z postanowień Konwencji OECD – będącej ratyfikowaną umową międzynarodową – nie nadaje Wytycznym OECD wiążącego statusu (zob. K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Wytyczne OECD...*). Na brak możliwości uznania Wytycznych OECD za źródło prawa w Polsce wskazuje także F. Majdowski, *Sola scriptura czy w drodze wykładni – zasada rynkowości jako quasi-ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania?* (2), „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 8, s. 34.

ekonomicznym w przypadku korekty cen w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

W literaturze trafnie wskazano, że Wytyczne nie są „następcze” względem prawa krajowego, tj. nie odnoszą się do żadnej konkretnej regulacji prawnej¹⁵. Nie mogą być zatem traktowane nawet jako „komentarz” do określonych regulacji prawnych (różnią się pod tym względem od Komentarza do Konwencji Modelowej OECD).

W niektórych państwach ustawodawca odnosi się do Wytycznych OECD wprost w przepisach krajowych (np. Szwecja)¹⁶. Odwołanie do Wytycznych OECD odnaleźć można również w polskich przepisach sprzed 1 stycznia 2019 r., ale wyłącznie w zakresie stosowania metod szacowania dochodów. We wspomnianym już art. 11 ust. 9 u.p.d.o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2009 do 31 grudnia 2018 r. ustanowiono delegację dla Ministra Finansów do określenia sposobu i trybu szacowania dochodów z uwzględnieniem w szczególności Wytycznych OECD. Nawiązanie do tego dokumentu ma jednak charakter imperatywny dla organu prawodawczego (Ministra Finansów) w tym sensie, że tworząc przepisy rozporządzenia, powinien on wziąć pod uwagę Wytyczne OECD.

3. PODSTAWY PRAWNE DO POMINIĘCIA BĄDŹ RECHARAKTERYZACJI TRANSAKCJI PRZED 1 STYCZNIA 2019 R. W POLSCE

Jak już wspomniano, przed 1 stycznia 2019 r. w Polsce brak było jakiegokolwiek normy prawnej, która mogłaby stanowić dla organów podatkowych normę kompetencyjną do pominięcia bądź recharakteryzacji transakcji dokonanej przez podmioty powiązane. Charakter prawny Wytycznych OECD oraz umiejscowienie tego dokumentu poza systemem źródeł prawa przesądzają o tym, że chociaż w ich treści odnaleźć można rekomendację do wprowadzenia przez państwa członkowskie regulacji pozwalających organom podatkowym na pominięcie bądź recharakteryzację transakcji, to w sytuacji, gdy dane państwo nie zdecydowało się na ustanowienie tego rodzaju unormowań – Wytyczne OECD jako takie nie mogą stanowić podstawy prawnej takiego działania.

Sprzeciwia się temu również art. 84 Konstytucji RP, w świetle którego podatki mogą być nakładane wyłącznie w drodze ustawy, oraz art. 217

¹⁵ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Wytyczne OECD...*

¹⁶ K. Lasiński-Sulecki, *Komentarz do art. 9, [w:] Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Oficyna Prawa Polskiego 2010, s. 600.

Konstytucji RP, który zastrzega określanie podstawowych elementów konstrukcji podatku dla formy ustawowej.

Dopuszczalności recharakteryzacji transakcji dokonanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi w odniesieniu do stanów faktycznych sprzed 1 stycznia 2019 r. nie da się wywieść z językowego brzmienia przepisów u.p.d.o.p. obowiązujących przed tą datą. Oznacza to, że sięgnięcie do Wytycznych OECD w tym zakresie wymagałoby zignorowania jednoznacznych wyników, do jakich prowadzi zastosowanie wykładni językowej. Byłoby to działanie *contra legem* i już z tego względu należy je odrzucić. Gdyby jednak hipotetycznie przyjąć za dopuszczalne odejście w takim wypadku od wykładni językowej na rzecz swego rodzaju wykładni systemowej czy celowościowej, to taki zabieg interpretacyjny byłby bezpodstawny z dwóch innych przyczyn. Po pierwsze, brak jest argumentów za odejściem od jednoznaczności, nieprowadzącego do absurdu i niesprzecznego z innymi regulacjami brzmienia art. 11 u.p.d.o.p.¹⁷ Po drugie, nawet gdyby przyjąć, że przemawiają za tym jakieś racje, to zabieg ten, jako prowadzący do skutków niekorzystnych dla podatnika, należałoby zdecydowanie odrzucić¹⁸.

¹⁷ H. Litwińczuk, *Przekwalifikowanie (nieuznanie) transakcji dokonanej pomiędzy podmiotami powiązаныmi w świetle regulacji o cenach transferowych przed i po 1.01.2019 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 3, s. 18.

¹⁸ K. Lasiński-Sulecki i W. Morawski w szczególnych sytuacjach dopuszczaliby przełamanie wykładni językowej i posłużenie się Wytycznymi OECD, np. w razie niezgodności pomiędzy rozporządzeniami regulującymi metody szacowania dochodów a Wytycznymi OECD, ale pod jednym, kategorycznym warunkiem, że taki zabieg interpretacyjny doprowadziłby do skutków korzystnych dla podatnika (K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Raporty BEPS i zmiany Wytycznych OECD a obowiązki podatników w sferze cen transferowych*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 11, s. 29). Jedynym – na dziś – znanym nam autorem w polskiej literaturze, który nie jest tak kategoryczny w kwestii braku możliwości wywodzenia z Wytycznych OECD uprawnienia do zastosowania koncepcji pominięcia czy recharakteryzacji transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi, jest F. Majdowski, który ostrożnie pozostawia tę kwestię „interpretacji sądów administracyjnych”. Autor ten wskazuje jednocześnie, że argumentacja o braku możliwości zastosowania tej koncepcji w braku podstaw ustawowych do takiego działania byłaby zasadna dla „*prima facie* zwolennika legalizmu językowej wykładni”, podczas gdy – zdaniem tego autora – jeżeli jednak przyjmiemy interpretację bardziej funkcjonalną, gdzie za taką podstawę prawną należy uznać bezpośrednio art. 11 u.p.d.o.p. oraz art. 25 u.p.d.o.f., wykładany w związku z wytycznymi w zakresie cen transferowych na sposób prezentowany przez OECD, czyli w rzeczywistości na wzór wykładni urzędowej, wówczas argument o niemożności stosowania koncepcji *non-recognition* nie byłby już tak mocny (zob. F. Majdowski, *Sola scriptura...*, s. 34). Pogląd ten, jakkolwiek interesujący ze względu na rewolucyjność stawianych tez, należy jednak zdecydowanie odrzucić. Przyjmując retorykę F. Majdowskiego,

Niezależnie od tego, że Wytyczne OECD nie stanowią źródła prawa w Polsce i nie mogą stanowić podstawy do wydania decyzji administracyjnej, to gdyby polski ustawodawca przyznał moc wiążącą temu dokumentowi w jakiejkolwiek formie, wiązałoby się to z licznymi wątpliwościami. Trafnie zauważa się w literaturze, że jakkolwiek Wytyczne OECD stanowią dokument cechujący się wysokim poziomem merytorycznym, przygotowany przez ekspertów, to nie są tworzone w konstytucyjnie unormowanych procedurach legislacyjnych¹⁹. Skoro tak, to czy można byłoby zaakceptować regulację prawną (np. przepis u.p.d.o.p.), która upoważniałaby *de facto* zespoły eksperckie OECD do tworzenia prawa podatkowego obowiązującego w Polsce (bez zmiany czy naruszenia art. 217 Konstytucji RP)? Analogiczne argumenty przemawiają przeciwko przypisywaniu zbyt dużej roli Wytycznym OECD nie tylko poprzez ustanawianie odwołań ustawowych do tego dokumentu, ale także w procesie interpretacji przepisów krajowych (a już w szczególności interpretacji wykraczającej poza kontekst językowy!).

Powyższych wniosków nie może zmienić treść uzasadnienia do projektu ustawy nowelizacyjnej z 23 października 2018 r., którą wprowadzono do polskiego systemu prawnego instytucję pominięcia i recharakteryzacji transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi²⁰. Wskazano w nim, że przepisy, w których unormowano te mechanizmy, stanowią w istocie „doprecyzowanie funkcjonowania tych instrumentów”, a ich stosowanie w poprzednim stanie prawnym umożliwiał art. 11 ust. 1 u.p.d.o.p. (oraz art. 25 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Z drugiej jednak strony zaznaczono, że pojawienie się w ustawach podatkowych regulacji w tym zakresie stanowi wdrożenie Wytycznych OECD (dostrzec tu można sporą niezręczność językową, jeśli nie logiczną – „doprecyzowanie funkcjonowania tych instrumentów stanowi wdrożenie wytycznych OECD”)²¹. Przed-

utożsamiamy bowiem opowiadanie się za „*prima facie* legalizmem językowej wykładni” z przestrzeganiem Konstytucji RP, standardów demokratycznego państwa prawa i równoważeniem pozycji prawnej organu podatkowego i podatnika.

¹⁹ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Wytyczne OECD*...

²⁰ Zob. druk sejmowy nr 2860/VIII kadencja, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9060A2C883ED1DE4C12583130069CECC/%24File/2860-uzas.docx>, dostęp: 6.10.2019.

²¹ W dalszej części uzasadnienia (s. 179, 180 i 181), odnosząc się do mechanizmu pominięcia bądź recharakteryzacji transakcji, wskazano, że „dotychczas obowiązujące regulacje umożliwiały takie podejście w oparciu o ogólnie sformułowaną w art. 11 ust. 1 ustawy o CIT i art. 25 ust. 1 ustawy o PIT zasadę ceny rynkowej. Niemniej, brak precyzyjnej regulacji w tym zakresie powodował liczne wątpliwości po stronie podatników. Projektowana regulacja ma na celu potwierdzenie istnienia możliwości dokonania przez

wszystkim posłużenie się tego rodzaju retoryką nie ma znaczenia prawnego dla ustalenia, czy zmiana prawa miała w tym zakresie charakter nowości legislacyjnej czy „doprecyzowania” poprzednio funkcjonujących regulacji. Brak podstaw prawnych do pominięcia czy recharakteryzacji transakcji dokonanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi na gruncie art. 11 u.p.d.o.p. wynika z jednoznacznego brzmienia tego przepisu oraz braku możliwości oparcia się przy stosowaniu tego rodzaju działań na Wytycznych OECD. Gdyby uznać, że wprowadzenie art. 11a ust. 4 u.p.d.o.p. do systemu prawa miało charakter doprecyzowujący, to oznaczałoby to naruszenie zasady niedziałania prawa wstecz i zasady pewności prawa²².

Pogląd o „doprecyzowującym” charakterze zmian w u.p.d.o.p. dokonanych ustawą nowelizacyjną z 23 października 2018 r. należy traktować wyłącznie w kategoriach próby poprawienia sytuacji procesowej organów podatkowych w sporach z podatnikami toczących się w odniesieniu do stanów faktycznych sprzed 1 stycznia 2019 r.

organy podatkowe recharakteryzacji lub odmowy rozpoznania transakcji kontrolowanej i usunięcie wątpliwości w zakresie stosowania tych instrumentów.

Doprecyzowanie i potwierdzenie możliwości stosowania opisanych wyżej instrumentów ma istotne znaczenie z punktu widzenia uszczelnienia systemu podatkowego z uwagi na fakt, że pomiędzy podmiotami powiązаныmi może dochodzić do zawierania takich transakcji, których podmioty niepowiązane nie zawarłyby na takich warunkach, na jakich zawarły ją podmioty powiązane, lub nie zawarłyby takiej transakcji w ogóle. Kompleksowość relacji w ramach grup kapitałowych, w szczególności międzynarodowych, przy jednoczesnym braku regulacji bezpośrednio odnoszących się do recharakteryzacji lub odmowy rozpoznania transakcji utrudniała możliwość zakwestionowania przez organy podatkowe warunków rozliczeń – mogły bowiem wystąpić transakcje, w których cena wprawdzie została ustalona na warunkach rynkowych, natomiast transakcja jako taka nigdy nie zostałaby zawarta pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi. Doprecyzowanie istniejących regulacji poprzez wskazanie w projektowanych regulacjach wprost instrumentów takich jak recharakteryzacja transakcji kontrolowanej (tj. jej ocena w oparciu o warunki, jakie ustaliłyby podmioty niezależne, a nie warunki, jakie zostały ustalone przez podmioty powiązane) lub odmowa jej rozpoznania (tj. pominięcie przez organy podatkowe skutków podatkowych transakcji kontrolowanej, jeśli nie zostałaby ona w ogóle zawarta przez podmioty niepowiązane), które stosowane były dotychczas na gruncie brzmienia ogólnej zasady ceny rynkowej, pozwala na większą przejrzystość przepisów prawa podatkowego w obszarze cen transferowych”.

²² H. Litwińczuk, *Przekwalifikowanie...*, s. 18. Zdecydowanie przeciwko stosowaniu nowych regulacji w zakresie pominięcia i recharakteryzacji transakcji dokonanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi do spraw sprzed 1 stycznia 2019 r. opowiada się także I. Georgijew, *Recharakteryzacja i pominięcie transakcji dla celów cen transferowych – nowe instrumenty ostatniej szansy*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 2, s. 43.

4. WNIOSKI

W świetle przeprowadzonych rozważań należy podkreślić, że w stanie prawnym obowiązującym do końca 2018 r. organy podatkowe nie miały kompetencji ani do pominięcia, ani do recharakteryzacji czynności dokonanych przez podatników przy wykorzystaniu regulacji dotyczących cen transferowych. Uniemożliwia to brak wyraźnej podstawy prawnej do takiego działania w treści art. 11 ust. 1 u.p.d.o.p. obowiązującego przed 1 stycznia 2019 r. oraz brak możliwości oparcia się w tym zakresie na Wytycznych OECD. Dokument ten ma niewiążący charakter, jest skierowany wyłącznie do państw członkowskich OECD i nie stanowi źródła prawa powszechnie obowiązującego w Polsce.

Wykładnia językowa art. 11 ust. 1 u.p.d.o.p. jest przy tym jednoznaczna, nie prowadzi do absurdu i nie rodzi sprzeczności z innymi normami systemu prawa podatkowego. Nie ma zatem uzasadnienia dla odejścia od brzmienia językowego tego przepisu na rzecz wykładni pozajęzykowych – taki zabieg interpretacyjny byłby zresztą niedopuszczalny ze względu na to, że prowadziłyby do rezultatów niekorzystnych dla podatnika.

BIBLIOGRAFIA

- Georgijew I., *Recharakteryzacja i pominięcie transakcji dla celów cen transferowych – nowe instrumenty ostatniej szansy*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 2.
- Lasiński-Sulecki K., *Komentarz do art. 9, [w:] Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Oficyna Prawa Polskiego 2010.
- Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Raporty BEPS i zmiany Wytycznych OECD a obowiązki podatników w sferze cen transferowych*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 11.
- Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Wytyczne OECD jako urojona podstawa prawna działań organów podatkowych w zakresie cen transferowych – uwagi w kontekście non-recognition i recharacterisation rules*, [w:] *Współczesne problemy prawa. Teoria i praktyka*, t. 1, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019.
- Litwińczuk H., *Przekwalifikowanie (nieuznanie) transakcji dokonanej pomiędzy podmiotami powiązаныmi w świetle regulacji o cenach transferowych przed i po 1.01.2019 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 3.
- Litwińczuk H., *Regulacje cen transferowych a ogólna norma przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 10.
- Majdowski F., *Sola scriptura czy w drodze wykładni – zasada rynkowości jako quasi-ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania?* (2), „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 8.

RECHARACTERISATION AND OMISSION OF LEGAL ACTIONS
UNDER ARTICLE 11 SECTION 1 OF THE CORPORATE INCOME TAX ACT
BEFORE 1 JANUARY 2019

Summary. The purpose of the article is to determine whether tax authorities were entitled to re-characterise and omit legal transactions made by taxpayers in the legal state before 1 January 2019. In particular, the article concerns the examination whether the legal basis in this respect could be derived from the OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. The authors come to the conclusion that there was no legal basis for type of action due to Article 11(1) of the Corporate Income Tax Act and lack of possibility to refer to the OECD Guidelines. It is a non-binding document and does not constitute a source of law generally applicable in Poland.

Keywords: recharacterisation, transfer pricing, OECD Guidelines

Artur Mudrecki*

SAMORZĄD LOKALNY A PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG W ŚWIETLE ORZECZNICTWA TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ I NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

Streszczenie. W artykule dokonano przeglądu i analizy orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczącego opodatkowanie gmin podatkiem od towarów i usług. W praktyce stosowania prawa podatkowego, ze względu na brak precyzyjnych przepisów, gminy napotykały trudności w dokonywaniu ich interpretacji. NSA w swoich orzeczeniach stara się wypełnić powstałe luki prawne, stosując wykładnię prounijną.

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, gmina jako podatnik VAT, orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego, przewspółczynnik w rozliczeniu VAT przez gminę.

1. WPROWADZENIE

Jednym z ważnym problemów, z którymi borykają się organy samorządu terytorialnego, jest opodatkowanie podatkiem od towarów i usług. Wynika to z niezbyt precyzyjnej legislacji podatkowej dotyczącej VAT-u, zwłaszcza w zakresie określenia podmiotów objętych tym podatkiem. Dotyczy to także sytuacji, w których organy władzy publicznej wykonują

* Doktor habilitowany nauk prawnych, prof. ALK, kierownik Zakładu Prawa Finansowego i Podatkowego, Akademia Leona Koźmińskiego, sędzia NSA, e-mail: amudrecki@kozminski.edu.pl

czynności urzędowe, co sprawia, że jednostka samorządu terytorialnego nie jest uznawana za podatnika. Równie trudnym zagadnieniem w interpretacji jest ustalenie zasad proporcjonalności przy rozliczeniu omawianego podatku.

Z przedstawioną problematyką spotykają się bardzo często gminy. Spory w tym zakresie rozstrzygają sądy administracyjne w Polsce. Należy także odnotować liczne wypowiedzi Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE). Z tego względu dokonanie analizy orzecznictwa TSUE i Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) może się okazać bardzo pożyteczne, odpowie bowiem na zasadnicze pytania dotyczące tego zagadnienia, które jest przedmiotem częstych wypowiedzi przedstawicieli nauki i praktyki prawa podatkowego¹.

Generalnie wykładnia przepisów dotyczących podatku od towarów i usług nasyca wielu trudności. Naczelny Sąd Administracyjny, dokonując wykładni przedmiotowych regulacji, posługuje się różnymi ich rodzajami, w tym dyrektywą językową, systemową i celowościową. Sądy administracyjne nie stronią od dokonywania wykładni pronunijnej (przyjaznej prawu unijnemu) i wykładni prokonstytucyjnej (przyjaznej regulacji konstytucyjnej). NSA często podejmuje uchwały w celu ujednoczenia orzecznictwa oraz zagwarantowania pewności jego stosowania. Ważną rolę odgrywają również pytania prejudycjalne kierowane do TSUE, które mają na celu wyjaśnienie przepisów unijnych w kontekście sposobu opodatkowania gmin.

2. GMINA JAKO PODMIOT PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Regulacje prawne w zakresie podatku od towarów i usług w praktyce ich stosowania nasuwają wiele problemów interpretacyjnych. Stosownie do aktualnej treści art. 15 ust. 1 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług² (dalej: u.p.t.u.) podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2,

¹ VAT w gminach, red. T. Bedyga, Warszawa 2014; J. Pęczak-Czerwińska, *Prewspółczynnik odliczenia VAT naliczonego*, Warszawa 2016; VAT w jednostkach samorządu terytorialnego. Centralizacja wraz z pierwszą korektą prewspółczynnika, red. E. Sokołowska-Struk, Warszawa 2016; A. Bartosiewicz, *Centralizacja rozliczeń VAT w samorządach. Komentarz*, Warszawa 2017; A. Bieńkowska, *VAT w samorządach*, Warszawa 2017.

² Tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 2174 ze zm.

bez względu na cel lub rezultat takiej działalności (ust. 1). Podatnikiem, o którym mowa w ust. 1, jest także jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej stanowiąca przedsiębiorstwo w spadku w okresie od otwarcia spadku do dnia wygaśnięcia:

1) zarządu sukcesyjnego albo

2) uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, jeżeli zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony i dokonano zgłoszenia, o którym mowa w art. 12 ust. 1c ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników.

Przy czym podatnika, o którym mowa wyżej, uznaje się za podatnika kontynuującego prowadzenie działalności gospodarczej zmarłego podatnika (ust. 1a).

W ust. 2 przedmiotowego artykułu na potrzeby podatku VAT zdefiniowano pojęcie działalności gospodarczej. Zgodnie z tym przepisem działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje zwłaszcza czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Jednym z zasadniczych sporów pomiędzy gminami a organami podatkowymi było uznanie gminy za samodzielny byt podatkowy. Organy podatkowe uznawały jednostki samorządowe i zakłady budżetowe za odrębnych podatników. Z kolei korzystniejsze dla dobrze zorganizowanych gmin było uznanie gminy za samodzielnego podatnika. W uchwale z dnia 24 czerwca 2013 r., sygn. I FPS 1/13³, NSA stanął na stanowisku, że w świetle art. 15 ust. 1 i 2 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴ gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami podatku od towarów i usług.

W uzasadnieniu uchwały podkreślono, że gminna jednostka budżetowa stanowi jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, zaliczaną do jednostek sektora finansów publicznych. Status takiej jednostki budżetowej wynika przede wszystkim z przepisów rozdziału 3 działu I Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁵,

³ ONSA i WSA 2013, nr 6, poz. 96.

⁴ Dz.U. z 2004 r., Nr 54, poz. 535 ze zm.

⁵ Dz.U. z 2009 r., Nr 157, poz. 1240 ze zm.

w szczególności z art. 11 i 12 tego aktu. Cechą charakterystyczną gminnej jednostki budżetowej jest brak własnego mienia i dysponowanie jedynie wyodrębnioną i przekazaną w zarząd częścią majątku osoby prawnej, jaką jest gmina. W związku z tym gminna jednostka budżetowa działa jako *statio municipi*. O utworzeniu, połączeniu lub likwidacji gminnej jednostki budżetowej decyduje organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego. Rada gminy nadaje gminnej jednostce budżetowej statut, określający nazwę, siedzibę oraz przedmiot działalności. Gospodarka finansowa takiej jednostki charakteryzuje się tym, że gminna jednostka budżetowa pokrywa swoje wydatki bezpośrednio z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, a swoje dochody odprowadza na rachunek gminy (tzw. zasada rozliczeń brutto). Powoduje to, że wielkość wydatków gminnej jednostki budżetowej nie jest w żaden sposób związana z wysokością dochodów zrealizowanych przez tę jednostkę. Ponadto gminna jednostka budżetowa nie dysponuje realizowanymi przez siebie dochodami. Natomiast organ wykonujący budżet – gmina w toku roku budżetowego – ma do dyspozycji pełną kwotę dochodów uzyskiwanych przez gminne jednostki budżetowe. W piśmiennictwie zwraca się uwagę, że ponieważ poziom wydatków ponoszonych przez taką jednostkę nie zależy od jej dochodów, nie występuje pojęcie wyniku finansowego, nie ma zatem deficytu (straty) ani nadwyżki finansowej. W związku z tym jednostki budżetowe w najpełniejszy sposób realizują funkcję redystrybucyjną, która jest podstawową funkcją finansów publicznych⁶.

W wyniku pytania prejudycjalnego NSA, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 29 września 2015 r., sygn. C-276/14 w sprawie Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów⁷, stwierdził, że art. 9 ust. 1 Dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że podmioty prawa publicznego, takie jak gminne jednostki budżetowe będące przedmiotem postępowania głównego, nie mogą być uznane za podatników podatku od wartości dodanej, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności przewidzianego w tym przepisie. TSUE podkreślił, że posłużenie się sformułowaniami, które nie są dokładnie takie same we wszystkich wersjach językowych art. 9 ust. 1 przywołanej dyrektywy, nie podważa tego

⁶ L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011, komentarz do art. 11.

⁷ LEX nr 1797948.

stwierdzenia. Zarówno bowiem sformułowanie „samodzielnie”, jak i sformułowanie „niezależnie” wskazują na potrzebę oceny podporządkowania wykonywania działalności gospodarczej (teza 36 wyroku). W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że jednostki budżetowe będące przedmiotem postępowania głównego wykonują działalność gospodarczą powierzoną im w imieniu i na rachunek Gminy Wrocław oraz że nie odpowiadają one za szkody spowodowane tą działalnością, ponieważ odpowiedzialność tę ponosi wyłącznie gmina (teza 37 wyroku). Ze wspomnianego postanowienia wynika również, że owe jednostki nie ponoszą ryzyka gospodarczego związanego z rzeczoną działalnością, ponieważ nie dysponują własnym majątkiem, nie osiągają własnych dochodów i nie ponoszą kosztów dotyczących takiej działalności, gdyż uzyskane dochody są wpłacane do budżetu Gminy Wrocław, a wydatki są pokrywane bezpośrednio z tego budżetu (teza 38 wyroku).

Kolejnym problemem w zakresie podmiotowości było rozstrzygnięcie, czy zakłady budżetowe są podatnikiem odrębnym od gmin, czy też to gmina jest podatnikiem, która reprezentuje także zakład budżetowy. Naczelny Sąd Administracyjny w przełomowej uchwale z dnia 26 października 2015 r., sygn. I FPS 4/15⁸, uznał, że to gmina, a nie samorządowy zakład budżetowy jest samodzielnym podatnikiem podatku od towarów i usług. W sentencji uchwały przyjęto, że w świetle art. 15 ust. 1 oraz art. 86 ust. 1 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁹ gmina ma prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur zakupowych związanych z realizacją inwestycji, które zostały następnie przekazane do gminnego zakładu budżetowego, realizującego powierzone mu zadania własne tej gminy, jeżeli inwestycje są wykorzystywane do sprzedaży opodatkowanej podatkiem od towarów i usług.

W uzasadnieniu uchwały NSA doszedł do wniosku, że:

- 1) samorządowy zakład budżetowy nie ma osobowości prawnej – działa w imieniu i na rachunek podmiotu, który go utworzył, a kierownik zakładu działa jednoosobowo na podstawie udzielonego pełnomocnictwa;
- 2) samorządowy zakład budżetowy realizuje tylko zadania własne jednostki samorządu terytorialnego w zakresie gospodarki komunalnej o charakterze czynności użyteczności publicznej;

⁸ „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2015, nr 6, s. 577–584.

⁹ Dz.U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054 ze zm.

3) wydzielenie mienia na rzecz samorządowego zakładu budżetowego ma jedynie charakter organizacyjny; mienie pozostaje w bezpośrednim władztwie jednostki samorządu terytorialnego, która określa zasady gospodarowania mieniem wydzielonym na potrzeby zakładu;

4) odpowiedzialność za zobowiązania samorządowego zakładu budżetowego ponosi jednostka samorządu terytorialnego, która go utworzyła; jednostka samorządu terytorialnego przejmuje również zobowiązania zakładu budżetowego w przypadku jego likwidacji.

W świetle kryteriów samodzielności podatnika wskazanych w wyroku TSUE z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław nie można więc uznać, że samorządowy zakład budżetowy wykonuje działalność gospodarczą we własnym imieniu, na własny rachunek i na własną odpowiedzialność. Nie ponosi on związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej ryzyka gospodarczego. Trybunał w wyroku tym jednoznacznie wskazał bowiem, że dla oceny samodzielności podmiotu jako podatnika VAT za istotne uznać należy, czy dana osoba wykonuje działalność we własnym imieniu, na własny rachunek i na własną odpowiedzialność oraz czy ponosi związane z prowadzeniem działalności ryzyko gospodarcze. Wprawdzie samorządowy zakład budżetowy ma większą samodzielność niż jednostka budżetowa, na tle której to właściwości wypowiedział się TSUE, lecz ze względu na niespełnianie powyższych warunków nie można stwierdzić, że ma on podmiotowość podatkową VAT odrębną od jednostki samorządu terytorialnego, która go utworzyła.

Podsumowując, stwierdzić można, że o braku wystarczającej samodzielności zakładu budżetowego w rozważanym kontekście świadczy jego istota. Należy bowiem uwzględnić, że samorządowy zakład budżetowy powoływany jest do wykonywania zadań własnych jednostki samorządu terytorialnego w przedmiocie gospodarki komunalnej, działając w tym zakresie w jej imieniu, jako jej wyodrębniona jednostka organizacyjna, opierając się na oddanym w trwałą zarząd majątku gminy. Oznacza to, że majątek ten pozostaje w dalszym ciągu własnością tej jednostki i wykorzystywany jest do realizacji jej ustawowych zadań, lecz ze względów pragmatycznych – za pośrednictwem tegoż zakładu¹⁰.

¹⁰ A. Mudrecki, *VAT in the Polish Commune*, [w:] *The Financial Law Towards Challenges of the XXI Century*, red. M. Radwan, J. Gliniecka, T. Sowiński, P. Mrkyvka, Brno 2017, s. 327.

3. ZMIANY LEGISLACYJNE WPROWADZONE W ZWIĄZKU Z WYROKIEM TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ Z DNIA 29 WRZEŚNIA 2015 R., SYGN. C-276/14, ORAZ ORZECZNICTWEM NSA

Należy pozytywnie ocenić, że prawodawca postanowił w celu realizacji omawianego wyroku TSUE dokonać zmian legislacyjnych i doprowadzić do opodatkowania gminy jako jednego podmiotu. Z dniem 1 stycznia 2016 r. wszedł w życie pakiet zmian wprowadzanych Ustawą z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych¹¹. W szczególności zmienione zostały przepisy dotyczące sposobu obliczania współczynnika proporcji odliczenia VAT naliczonego. Pozytywnie należy ocenić wydanie 17 lutego 2016 r. przez Ministerstwo Finansów Broszury informacyjnej w sprawie zasad odliczania podatku od towarów i usług przez podatników prowadzących działalność o charakterze mieszanym. Szerszym wyjaśnieniem kwestii wątpliwych w związku z wejściem w życie przywołanej ustawy zajęła się J. Pęczak-Czerwińska w monografii *Prewspółczynnik odliczenia VAT naliczonego*¹².

Nie była to jednak ostatnia nowelizacja przepisów w tym zakresie. Z dniem 1 października 2016 r. weszła w życie Ustawa z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego¹³.

W akcie tym określono zasady dokonywania rozliczeń podatku przez jednostki samorządu terytorialnego od dnia 1 stycznia 2017 r. (rozdział 2). W rozdziale 3 wskazano na zasady dokonywania przez jednostki samorządu terytorialnego korekt rozliczeń podatku za okresy rozliczeniowe upływające przed dniem podjęcia przez nie rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi. Poruszono problematykę dokonywania w określonych sytuacjach przez jednostki samorządu terytorialnego zwrotu środków przeznaczonych na realizację projektów w przypadku zmiany kwalifikowalności podatku w związku z wyrokiem TSUE (rozdział 4).

¹¹ Dz.U. z 2015 r., poz. 605.

¹² J. Pęczak-Czerwińska, *Prewspółczynnik...*, s. 257.

¹³ Dz.U. z 2016 r., poz. 1454.

Regulacje prawne zawarte w analizowanym akcie prawnym należy zaliczyć do skomplikowanych, mogących w praktyce wywoływać sporo kontrowersji. Poza tym nakładają one na organy samorządu terytorialnego liczne obowiązki, z którymi mniejsze gminy lub większe, ale gorzej zorganizowane, mogą sobie nie poradzić. Również i w tym wypadku należy pozytywnie ocenić Broszurę Ministerstwa Finansów z dnia 24 listopada 2016 r. w sprawie centralizacji rozliczeń w podatku VAT jednostek samorządu terytorialnego. Wskazany dokument jest napisany przystępnym językiem i wyjaśnia wiele zawiłości prawnych, co jednak nie gwarantuje, że stosowanie przyjętych regulacji prawnych nie będzie wywoływało sporów sądowych¹⁴.

W praktyce stosowania prawa podatkowego powstał problem, czy gmina, dokonując korekty deklaracji podatkowej, powinna uwzględnić wszystkie podległe jednostki, czy też może ograniczyć się do wybranych. W tej sprawie wypowiedział się NSA w wyroku z dnia 23 kwietnia 2018 r.¹⁵, sygn. I FSK 1237/17, w którym wskazał, że dla skuteczności złożonej przez jednostkę samorządu terytorialnego przed dniem 1 października 2016 r. deklaracji korygującej rozliczenie w zakresie podatku od towarów i usług w związku z wyrokiem TSUE z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów, tj. w celu realizacji uprawnienia z art. 86 ust. 1 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, wymagana jest w świetle art. 23 w zw. z art. 12 Ustawy z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług centralizacja rozliczeń jednostki samorządu terytorialnego i wszystkich jej niesamodzielnych jednostek organizacyjnych, począwszy od najwcześniejszego okresu rozliczeniowego, którego dotyczy korekta.

4. ROZLICZENIE PODATKU PRZEZ GMINĘ PRZY CZYNNOŚCIACH NIEPODLEGAJĄCYCH OPODATKOWANIU

Jednym z istotnych zagadnień związanych z możliwością liczenia proporcji przy opodatkowaniu, gdy występują czynności niepodlegające opodatkowaniu, zajął się NSA w uchwale z dnia 24 października 2011 r., sygn. I FPS 9/10¹⁶. W orzeczeniu tym wskazano, że w świetle przepisów

¹⁴ A. Mudrecki, VAT..., s. 328–329.

¹⁵ <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5BD7E4AC82>

¹⁶ <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/15320108B2>

art. 86 ust. 1 oraz art. 90 ust. 1 i 2 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług czynności niepodlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług nie mogą wpłynąć na zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zastosowaniu art. 90 ust. 3 powołanej wyżej ustawy.

Od tego poglądu w wyniku pytania prejudycjalnego odstąpił TSUE w wyroku z dnia 8 maja 2019 r., sygn. C 566/17¹⁷. W ocenie Trybunału art. 168 lit. a Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on praktyce krajowej zezwalającej podatnikowi na pełne odliczenie podatku od wartości dodanej (VAT) naliczonego w związku z nabyciem przez niego towarów i usług w celu prowadzenia zarówno działalności gospodarczej, opodatkowanej VAT, jak i działalności niemającej charakteru gospodarczego, która nie wchodzi w zakres stosowania VAT, ze względu na brak we właściwych przepisach podatkowych szczególnych uregulowań dotyczących kryteriów i metod podziału, umożliwiających podatnikowi określenie części tego VAT naliczonego, którą należy uważać za związaną, odpowiednio, z jego działalnością gospodarczą i z działalnością niemającą charakteru gospodarczego.

Konsekwencją cytowanego wyroku były orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego. W precedensowym wyroku z dnia 2 lipca 2019 r., sygn. I FSK 119/17¹⁸, NSA uznał, że przepis art. 86 ust. 1 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług należy – w świetle wyroku TSUE z dnia 8 maja 2019 r. w sprawie C-566/17 Związku Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach – rozumieć w ten sposób, że brak w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2015 r. w przywołanej ustawie uregulowań dotyczących kryteriów i metod podziału, które umożliwiłyby podatnikowi określenie podlegającej odliczeniu części naliczonego podatku od towarów i usług związanej z jego działalnością gospodarczą i z działalnością niemającą charakteru gospodarczego, nie dawał podatnikowi podstawy do pełnego odliczenia tego podatku.

¹⁷ <http://www.nsa.gov.pl/komunikaty/wyrok-trybunalu-sprawiedliwosci-z-dnia-8-maja-2019-r-w-sprawie-c-566-17-zwiazek-gmin-zaglebia-miedziowego-w-polkowicach-przeciwko-szefowi-krajowej-administracji-skarbowej,news,4,637.php?p=2>

¹⁸ http://www.orzeczenia-nsa.pl/wyrok/i-fsk-119-17/podatek_od_towarow_i_uslug/22ab9e1.html

Wyrażone w art. 2 Konstytucji RP zasady demokratycznego państwa prawa oraz pewności prawa sprzeciwiają się temu, aby w przypadku okresów rozliczeniowych sprzed 1 stycznia 2016 r. podatnicy, którzy ze względu na brak w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2015 r. w u.p.t.u. uregulowań dotyczących kryteriów i metod podziału umożliwiających podatnikowi określenie podlegającej odliczeniu części naliczonego podatku od towarów i usług związanego z jego działalnością gospodarczą i z działalnością niemającą charakteru gospodarczego, dokonali pełnego odliczenia tego podatku zgodnie z wykładnią prawa wyrażoną przez NSA w uchwale 7 sędziów z dnia 24 października 2011 r., sygn. I FPS 9/10, ponosili tego konsekwencje i byli – ze względu na zmianę wykładni art. 86 ust. 1 u.p.t.u. w sposób określony w punkcie 1 – zobligowani do korekty rozliczeń tych okresów rozliczeniowych, co do których zobowiązania podatkowe nie uległy przedawnieniu.

Powyższy wyrok należy ocenić pozytywnie. Z jednej strony NSA uznał rozstrzygnięcie TSUE, a z drugiej – ze względu na konieczność przestrzegania zasad konstytucyjnych, tj. demokratycznego państwa prawa i pewności co do prawa – ograniczono zasięg stosowania rozstrzygnięcia TSUE.

Pewne zastrzeżenia budzi forma rozstrzygnięcia. W mojej ocenie w pierwszej kolejności skład rozpoznający sprawę powinien w trybie art. 269 § 1 Ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁹ wyeliminować moc wiążącą uchwały NSA z dnia 24 października 2011 r., sygn. I FPS 9/10. Stosownie do treści tego przepisu, jeżeli jakkolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podziela stanowiska zajętego w uchwale składu 7 sędziów, całej Izby albo w uchwale pełnego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi. W takim wypadku skład rozszerzony NSA nie może odmówić udzielenia odpowiedzi. W sytuacji gdy istnieje procedura dająca możliwość dostosowania wykładni prawa do wykładni pronunijnej wynikającej z autonomii prawa procesowego państw członkowskich, powinno się wykorzystać taką procedurę. Cytowany przepis jest jednoznaczny i nie powinien być pomijany.

¹⁹ Tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 1302 ze zm.

5. PRAWO DO ODLICZENIA PODATKU NALICZONEGO PRZY ZMIANIE PRZEZNACZENIA DOSTAWY TOWARU

Wiele inwestycji gmin było przeznaczonych na zaspokojenie potrzeb mieszkańców w ramach zadań własnych samorządu terytorialnego. W związku z tym nie przysługiwało im prawo do odliczenia podatku naliczonego. W tej kwestii dosyć śmiało orzeczenie zmieniające dotychczasową praktykę wydał Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W wyroku z dnia 25 lipca 2018 r., sygn. C-140/17²⁰, TSUE wskazał, że artykuły 167, 168 i 184 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz zasadę neutralności podatku od wartości dodanej (VAT) należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie temu, aby podmiot prawa publicznego korzystał z prawa do korekty odliczenia VAT zapłaconego od dobra inwestycyjnego stanowiącego nieruchomość w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, gdy w chwili nabycia tego dobra z jednej strony, ze względu na swój charakter, mogło ono być wykorzystywane zarówno do celów czynności opodatkowanych, jak i nieopodatkowanych, ale w początkowym okresie było wykorzystywane na cele działalności nieopodatkowanej, a z drugiej strony ten podmiot prawa publicznego nie wskazał wyraźnie zamiaru wykorzystywania tego dobra do celów działalności opodatkowanej, lecz także nie wykluczył, że będzie ono wykorzystywane do takich celów, o ile z analizy wszystkich okoliczności faktycznych, której przeprowadzenie należy do sądu krajowego, wynika, że został spełniony warunek ustanowiony w art. 168 dyrektywy 2006/112, zgodnie z którym podatnik powinien działać w takim charakterze w momencie, w którym dokonał nabycia.

Cytowane rozstrzygnięcie dawało możliwość złożenia korekty deklaracji i żądania zwrotu nadpłaty. W każdej jednak sprawie do sądu krajowego należy ocena, czy gminie przysługuje, przy zmianie przeznaczenia inwestycji, prawo do zwrotu nadpłaty.

Bardzo często złożenie wniosku o zwrot nadpłaty wraz z korektą deklaracji następuje po upływie czasu dającego prawo do zwrotu, tj. w okresie przedawnienia. W tym wypadku TSUE uznał, że upływ okresu przedawnienia ogranicza prawo do zwrotu nadpłaty. W wyroku z dnia 20 grudnia 2017 r., sygn. C-500/16²¹, Trybunał przyjął, że zasady równo-

²⁰ <http://www.nsa.gov.pl/pytania-prejudycjalne-wsa-i-nsa.php>

²¹ <http://www.nsa.gov.pl/komunikaty/wyrok-trybunalu-z-dnia-20-grudnia-2017-r-w-sprawie-c-500-16-caterpillar-financial-services-sp-z-o-o,news,4,508.php?p=5>

ważności i skuteczności należy w świetle art. 4 ust. 3 TUE²² interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym tego rodzaju, co przepisy w postępowaniu głównym, umożliwiającym oddalenie wniosku o zwrot nadpłaty podatku od wartości dodanej (VAT), gdy wniosek ów został złożony przez podatnika po upływie pięcioletniego terminu przedawnienia, pomimo że z wyroku Trybunału wydanego po upływie owego terminu wynika, że zapłata VAT stanowiąca przedmiot owego wniosku o zwrot nie była należna.

6. CZYNNOŚCI WYKONYWANE PRZEZ GMINĘ NIEOBJĘTE PODATKIEM OD TOWARÓW I USŁUG NA TLE ORZECZNICTWA NSA

Opodatkowanie gmin podatkiem od towarów i usług wywołuje wiele trudności wynikających z niezbyt precyzyjnego rozdzielenia zadań jednostek samorządu terytorialnego wykonywanych w ramach władztwa administracyjnego lub jako umowy cywilnoprawne²³.

Najwięcej kontrowersji w zakresie wykładni przepisów prawa dotyczy art. 15 ust. 6 u.p.t.u. Zgodnie z tym przepisem nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Wyłączenie z definicji podatnika podatku od towarów i usług jednostek organów samorządowych ma charakter podmiotowo-przedmiotowy i ze względu na zasadę powszechności opodatkowania przepis ten powinien być interpretowany ściśle. To zatem charakter wykonywanych czynności będzie przesądzał, czy gmina jest podatnikiem podatku od towarów i usług czy też nie. Gdy gmina wykonuje czynności o charakterze publicznoprawnym, nie jest podatnikiem analizowanego podatku, ale gdy wykonuje czynności cywilnoprawne, to wówczas staje się podatnikiem podatku od towarów i usług²⁴.

²² https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:9e8d52e1-2c70-11e6-b497-01aa75ed71a1.0018.01/DOC_2&format=PDF

²³ A. Mudrecki, *Rozdział IV. Gmina jako podatnik podatku od towarów i usług w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, [w:] *Finansowanie zadań publicznych służących zaspokojeniu potrzeb wspólnot samorządowych*, red. A. Zalciewicz, Warszawa 2016, s. 236.

²⁴ J. Zubrzycki, *Leksykon VAT 2011*, t. 1, Wrocław 2011, s. 470.

W wyroku z dnia 9 czerwca 2017 r., sygn. I FSK 1271/15²⁵, NSA uznał, że stosownie do art. 15 ust. 6 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług gmina nie będzie podatnikiem podatku VAT, realizując zadania w zakresie edukacji w postaci organizacji: stołówek szkolnych, wypoczynku dzieci i młodzieży, uczestnictwa dzieci i młodzieży w widowiskach artystycznych i nauce pływania oraz uczestnictwa dzieci i młodzieży w wymianie międzynarodowej. W uzasadnieniu wyroku powołano się na wykładnię systemową zewnętrzną, w której odwołano się do regulacji związanych z samorządem gminnym i prawem oświatowym. Poza tym zastosowano wykładnię prounijną, zwracając uwagę, że opłaty za stołówki szkolne nie miały charakteru komercyjnego. Wreszcie powołano się na zasadę *in dubio pro tributario* wynikającą z art. 2a Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa²⁶, dostrzegając mało precyzyjną regulację art. 15 ust. 6 u.p.t.u.

Podobne orzeczenie zapadło w wyroku NSA z dnia 9 czerwca 2017 r., sygn. I FSK 1317/15²⁷. Przyjęto w nim, że zapewnienie wyżywienia dzieciom w przedszkolu mieści się w zadaniach edukacyjnych gminy wykonywanych jako organ władzy publicznej i w związku z tym w analizowanym tu zakresie gmina nie jest podatnikiem podatku VAT, stosownie do art. 15 ust. 6 u.p.t.u. Świadczenie pobytu i nauczania w przedszkolu po godzinie 13.00 nie ma charakteru komercyjnego. Opłaty za takie świadczenie ustala rada gminy.

W kolejnym wyroku z dnia 8 grudnia 2015 r., sygn. I FSK 1192/14²⁸, NSA uznał, że w świetle regulacji u.p.t.u. oraz ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach gmina, ustalając stawkę opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi (w tym budowlanymi) i pobierając ją od właścicieli nieruchomości, występować będzie w pozycji nadrzędnej w stosunku do podmiotów uczestniczących w danej czynności (właścicieli nieruchomości), wykonując zadania z zakresu władzy publicznej określone w przepisach ustawy o samorządzie gminnym. Z powyższego wynika zatem, że gmina z tytułu realizacji „zadania dodatkowego”, tj. wskazanego we wniosku o wydanie interpretacji „świadczenia usługi odbierania odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości i zagospodarowania odpa-

²⁵ http://www.orzeczenia-nsa.pl/wyrok/i-fsk-1271-15/podatek_od_towarow_i_uslug/cd80e8.html

²⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 900 ze zm.

²⁷ <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/705CFA4C16>

²⁸ LEX nr 1932086.

dów w postaci podstawienia oraz odbioru kontenerów przeznaczonych na odpady budowlane”, będzie wyłączona z opodatkowania, gdyż realizuje te zadania jako zadania własne na podstawie reżimu publicznoprawnego.

W wyroku z dnia 26 marca 2015 r., sygn. I FSK 472/14²⁹, NSA przyjął, że regulowanie zasad korzystania z przystanków komunikacyjnych lub dworców należy do sfery władztwa publicznego, w które wyposażono gminę w celu zaspokajania potrzeb wspólnoty. Stronami tego stosunku są bowiem: gmina, która działa w charakterze organu władzy publicznej, oraz podmiot, któremu przepisy prawa umożliwiają korzystanie z mienia komunalnego w ramach zasad określonych w przepisach regulujących organizację publicznego transportu zbiorowego. Ponadto tryb ustalania wysokości opłaty wskazuje, że mamy tu do czynienia z opłatą zbliżoną do daniny publicznej, a nie z ceną ustalaną w realiach rynkowych. Stosunek prawny łączący gminę oraz podmioty korzystające z jej mienia komunalnego powstaje w dominującym stopniu na podstawie administracyjnoprawnej metody regulacji, która na plan dalszy spycha cywilnoprawny charakter zawieranych umów. Strony tego stosunku nie mają bowiem pełnej swobody co do ustalania jego treści, albowiem ograniczają je przepisy powszechnie obowiązującego prawa administracyjnego. Zgodnie z art. 15 ust. 6 u.p.t.u. nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Z kolei w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 27 sierpnia 2014 r., sygn. I SA/Wr 1581/14³⁰, przyjęto, że również gmina, która przekazuje odpłatnie pojazdy do demontażu, nie jest podatnikiem VAT, ponieważ nie prowadzi działalności gospodarczej w tym zakresie.

W orzeczeniu z dnia 10 lipca 2007 r., sygn. I FSK 924/06³¹, NSA zaakcentował, że pobór i wpłata opłaty targowej, która jest świadczeniem o charakterze publicznoprawnym (art. 2 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej), przez inkasenta nie jest świadczeniem usługi w rozumieniu art. 2 ust. 1 ustawy z 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

²⁹ LEX nr 1659176.

³⁰ LEX nr 1506447.

³¹ LEX nr 416773.

W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego wykształciła się jednolita linia orzecznictwa dotycząca braku możliwości opodatkowania świadczonych przez gminę usług w zakresie pomocy społecznej. W wyroku z dnia 23 marca 2017 r., sygn. I FSK 1147/15³², NSA stanął na stanowisku, że zgodnie z przepisami – art. 15 ust. 6 u.p.t.u. – nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. Przepis ten wykładany literalnie uzależnia podmiotowość organu w podatku od towarów i usług od charakteru stosunku prawnego, w ramach którego świadczenie jest dokonywane. Świadczenia w ramach stosunków administracyjnoprawnych (publicznoprawnych) pozostają tym samym poza sferą opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Wyłączenie z opodatkowania podatkiem od towarów i usług w trybie art. 15 ust. 6 u.p.t.u. dotyczy tylko tych czynności, które są bezpośrednią realizacją zadań publicznych (np. załatwiania indywidualnych spraw w trybie administracyjnym, pobierania należności publicznoprawnych). Nie dotyczy natomiast wszelkich innych transakcji jedynie pośrednio związanych z realizacją zadań publicznych. Fakt, że realizacja tego typu czynności następuje w trybie przepisów należących do sfery prawa publicznego i kosztem funduszy publicznych, nie może mieć istotnego znaczenia dla stosowania art. 15 ust. 6 u.p.t.u. Ośrodek pomocy społecznej nie musi rejestrować w kasie fiskalnej opłat pobieranych za pobyt w mieszkaniach readaptacyjnych.

W wyroku z dnia 12 sierpnia 2015 r., sygn. I FSK 943/14³³, NSA przyjął, że wydatki związane z promocją miasta i utrzymaniem zieleni należą do zadań własnych gminy. Ponadto poczynione przez gminę wydatki o charakterze promocyjnym, jak i wydatki dotyczące pielęgnacji zieleni, utrzymania czystości oraz budowy, utrzymania i remontu chodników oraz kosztów ponoszonych w związku z wytworzeniem i utrzymaniem infrastruktury oświetleniowej są wydatkami ponoszonymi w ramach zadań własnych gminy.

Można jednak wskazać wiele czynności, w przypadku których organ władzy publicznej, w tym miasto na prawach powiatu, uznawany jest za podatnika.

³² <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/56577259D0>

³³ „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2016, nr 1, s. 45–47.

W wyroku z dnia 13 czerwca 2018 r., sygn. C-665/17³⁴, TSUE rozstrzygnął wieloletni spór w zakresie opodatkowania wyłączenia gruntów gminy na prawach powiatu na rzecz Skarbu Państwa. W orzeczeniu tym wskazano, że art. 2 ust. 1 lit. a oraz art. 14 ust. 2 lit. a Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że transakcję podlegającą opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej stanowi przeniesienie własności nieruchomości należącej do podatnika podatku od wartości dodanej na rzecz Skarbu Państwa, państwa członkowskiego, dokonane z mocy prawa i w zamian za zapłatę odszkodowania, w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której ta sama osoba reprezentuje zarazem organ wyłączający i wyłączaną gminę i w której ta ostatnia nadal w praktyce zarządza daną nieruchomością, nawet jeżeli wypłata odszkodowania została dokonana tylko jako wewnętrzne przeksięgowanie w budżecie gminy.

7. PODSUMOWANIE

Opodatkowanie gmin podatkiem od towarów i usług jest bardzo aktualnym problemem, z którym borykają się jednostki samorządu terytorialnego. Trudności w interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie określenia opodatkowania podatkiem VAT gmin wynikają z mało precyzyjnych przepisów. W związku z tym należy podjąć pilne działania legislacyjne zmierzające do uchwalenia klarownych rozwiązań prawnych z zachowaniem techniki prawodawczej i z uwzględnieniem dotychczasowego dorobku orzeczniczego NSA i TSUE.

Z analizy orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wynika, że gminne jednostki budżetowe i gminne zakłady budżetowe nie są samodzielnymi podatnikami podatku od towarów i usług. Takim podatnikiem jest bowiem gmina. Przyjęta wykładnia przepisów prawa pozwoliła gminom poprzez korekty deklaracji odzyskać podatek od towarów i usług.

Rozwiązania prawne będące konsekwencją orzecznictwa TSUE i NSA, pozwalające na centralizację rozliczeń gminy i możliwość składania korekty deklaracji oraz rozwiązujące problem zwrotu środków unijnych, porządkują zaistniałą sytuację. Brak jednak jasnych przepisów pozwalających na

³⁴ www.nsa.gov.pl

oddzielenie czynności gminy wykonywanych jako organ władzy publicznej od czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług.

Z analizy orzecznictwa NSA w zakresie wykładni art. 15 ust. 6 u.p.t.u. wynika, że orzeczenia mają charakter kazuistyczny i nie można uznać, iż sądy administracyjne przy wykładni przepisów prawa stosują określoną strategię.

BIBLIOGRAFIA

- Bartosiewicz A., *Centralizacja rozliczeń VAT w samorządach. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *VAT, Komentarz LEX*, 2012.
- Bieńkowska A., *VAT w samorządach*, Warszawa 2017.
- Lipiec-Warzecha L., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011.
- Mudrecki A., *Rozdział IV. Gmina jako podatnik podatku od towarów i usług w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, [w:] *Finansowanie zadań publicznych służących zaspokojeniu potrzeb wspólnot samorządowych*, red. A. Zalcewicz, Warszawa 2016.
- Mudrecki A., *VAT in the Polish Commune*, [w:] *The Financial Law Towards Challenges of the XXI Century*, red. M. Radvan, J. Gliniecka, T. Sowiński, P. Mrkyvka, Brno 2017.
- Pęczak-Czerwińska J., *Prewspółczynnik odliczenia VAT naliczonego*, Warszawa 2016.
- VAT w gminach*, red. T. Bełdyga, Warszawa 2014.
- VAT w jednostkach samorządu terytorialnego. Centralizacja wraz z pierwszą korektą prewspółczynnika*, red. E. Sokołowska-Struk, Warszawa 2016.
- Zubrzycki J., *Leksykon VAT 2011*, t. 1, Wrocław 2011.

LOCAL AUTHORITIES AND VALUE ADDED TAX IN THE LIGHT OF THE CASE LAW OF THE COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION AND THE SUPREME ADMINISTRATIVE COURT

Summary. The article reviews and analyses the jurisprudence of the Court of Justice of the European Union and the Supreme Administrative Court concerning the taxation of municipalities with the tax on goods and services. In the practice of application of the tax law, due to the lack of precise regulations, municipalities encounter difficulties in interpreting them. The Supreme Administrative Court in its rulings tries to fill the gaps in the law by applying a pro-EU interpretation.

Keywords: value added tax, municipality as a VAT taxpayer, case law of the Court of Justice of the European Union, case law of the Supreme Administrative Court, pre-factor in the settlement of VAT by the municipality.

Dagmara Dominik-Ogińska*

CZY SĄD ADMINISTRACYJNY MOŻE Odstąpić OD KONTROLI NADUŻYCIA PRAWA POPEŁNIONEGO PRZEZ ORGANY SKARBOWE? UWAGI NA TLE WYROKU NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 24 LISTOPADA 2016 R. (SYGN. I FSK 759/15)

Streszczenie. Autorka artykułu wskazuje na błędną praktykę sądów administracyjnych, zgodnie z którą nie badają one wszczęcia postępowania karnego skarbowego przez organy skarbowe w celu jedynie zawieszenia biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa (nadużycie prawa). Takie działanie jest niezgodne z konstytucyjnym i unijnym prawem do sądu, a także z zasadą państwa prawa i wywodzonych z nich zasad: legalności, praworządności, pewności prawa oraz prawa do dobrej administracji. W konsekwencji rezygnacja z takiej kontroli sądowej doprowadza do naruszenia prawa własności podatnika.

Słowa kluczowe: zawieszenie przedawnienia zobowiązania podatkowego, postępowanie karne skarbowe, prawo do sądu

1. WPROWADZENIE

Przyczynkiem do postawionego w tytule niniejszego artykułu pytania jest pogląd zawarty m.in. w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 24 listopada 2016 r., sygn. I FSK 759/15¹, zgodnie z którym

* Doktor nauk prawnych, Uniwersytet Paris I Panthéon-Sorbonne w Paryżu, sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, e-mail: dagmara.dominik@wp.pl

¹ CBOŚA.

unormowanie art. 70 § 6 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa² nie daje podstaw prawnych do weryfikacji wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Wspomniane stanowisko zostało wyrażone na gruncie sprawy VAT w sytuacji, gdy zdaniem skarżącej strony, organ podatkowy dokonał wszczęcia postępowania karnego skarbowego dla pozor, jedynie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Pogląd ten został przywołany również w uchwale składu 7 sędziów NSA z dnia 18 czerwca 2019 r., sygn. I FPS 1/18³. Odniesienie się do tego zagadnienia znajdowało się jednak poza zakresem postępowania uchwałowego, które ograniczone było treścią przedstawionego do rozstrzygnięcia zagadnienia prawnego⁴.

Warto też dodać, że kwestia nadużywania wspomnianego przepisu Ordynacji podatkowej była już nie raz sygnalizowana w literaturze⁵, a także przez Rzecznika Praw Obywatelskich⁶.

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 900, dalej: o.p.); art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stanowi, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem: wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania.

³ CBOŚA.

⁴ Por. pkt 13 uchwały składu 7 sędziów NSA z dnia 18 czerwca 2019 r., sygn. I FPS 1/18 – pytanie Sądu odsyłającego zadane w postanowieniu z dnia 8 marca 2018 r., sygn. I FSK 657/16, było następujące: „Czy zawiadomienie podatnika dokonane na podstawie art. 70c [o.p.] [...] informujące, że z określonym co do daty dniem, «na skutek przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 o.p.» nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika za wskazany okres rozliczeniowy, jest wystarczające do stwierdzenia, że nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p.?”

⁵ O. Nieczepa, *Poinformowanie podatnika o wszczęciu postępowania karnoskarbowego jako moment skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego po upływie 5-letniego terminu przedawnienia. Glosa do wyroku NSA z dnia 16 stycznia 2013 r., I FSK 1208/11*, „Glosa” 2015, nr 3, s. 125–126; H. Gajewska-Kraczkowska, *O prawdziwej funkcji zawieszenia postępowania karnego skarbowego*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 4, s. 14; G. Łabuda, *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 3, s. 78.

⁶ Por. pkt 13 uchwały składu 7 sędziów NSA z dnia 18 czerwca 2019 r., sygn. I FPS 1/18, a także wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich do Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 października 2014 r., <https://www.rpo.gov.pl/sites/default/files/Wniosek%20do%20TK%20ws%20ustaw%20o%20TK%2027.01.2017.pdf>.

Spróbujmy zatem rozważyć wspomniany problem, patrząc przede wszystkim przez pryzmat roli sądu administracyjnego oraz istniejących standardów: konstytucyjnego, unijnego i międzynarodowego⁷ w zakresie prawa do sądu.

2. ROLA SĄDU ADMINISTRACYJNEGO I PRAWO DO SĄDU

Rolą sądów (także sądów administracyjnych) jest wymierzanie sprawiedliwości, przez co należy rozumieć konkretyzowanie i realizowanie norm prawnych mających na celu ochronę zasad prawa. Wykonując to zadanie, sądy mają obowiązek orzekać sprawiedliwie. Kategoria sprawiedliwości jest immanentnie związana z procesem stosowania prawa i nie jest jedynie filozoficzną ideą. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁸ nadała jej postać normatywną⁹. Stosownie do treści art. 175 ust. 1 Konstytucji RP wymiar sprawiedliwości w Rzeczypospolitej Polskiej sprawują Sąd Najwyższy, sądy powszechne, sądy administracyjne oraz sądy wojskowe. Sądy powszechne sprawują wymiar sprawiedliwości we wszystkich sprawach, z wyjątkiem spraw ustawowo zastrzeżonych dla właściwości innych sądów (art. 177 Konstytucji RP). W myśl art. 184 Konstytucji RP Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej.

Istotą sądowej kontroli administracji jest ochrona wolności i praw jednostki (podmiotów prawa) w stosunkach z administracją publiczną oraz budowanie i utrwalanie zasady państwa prawa. Podstawową funkcją sądownictwa administracyjnego jest ochrona praw podmiotowych jednostki. Wyływa ona z założeń przyjętego systemu weryfikacji administracji publicznej w państwie prawa, co ma ścisły związek z realizacją zasady praworządności¹⁰. Podstawową formą, w jakiej sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej, jest wymierzanie sprawiedliwości przez wiążące rozstrzygnięcie sporów o prawo, w których przynajmniej jedną ze stron jest jednostka lub podmiot podobny. Tym samym

⁷ W przypadku tego ostatniego w ograniczonym zakresie, por. przypis 27.

⁸ Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.

⁹ *Pozycja ustrojowa sędziego*, red. R. Piotrowski, LEX/el. 2015.

¹⁰ Por. J. Trzeciński, *Sądownictwo administracyjne jako gwarant ochrony wolności i praw jednostki*, [w:] *Trzecia władza. Sądy i trybunały w Polsce*, red. A. Szmyt, Gdańsk 2008, s. 128–129.

treść i zakres działalności sądów administracyjnych muszą być ukształtowane w sposób zapewniający prawidłowe wymierzanie sprawiedliwości, czyli także prawo do sądu.

W tej perspektywie art. 184 Konstytucji RP dookreśla proceduralne aspekty prawa do sądu, można więc mówić o funkcji gwarancyjnej tego przepisu¹¹. Dookreślenie przez art. 184 Konstytucji RP proceduralnych aspektów prawa do sądu przejawia się przede wszystkim we wskazaniu, że sprawy, w których spór o prawo pojawia się na tle poddania jednostki władztwu administracji publicznej (sprawy administracyjne), powinny zostać zaliczone do właściwości sądownictwa administracyjnego¹². Ustawy określające zakres kontroli sądu administracyjnego mają charakter dopełniający treść art. 184 zd. 1 Konstytucji RP w ten sposób, aby zapewnić realizację prawa do sądu przez kognicję sądu administracyjnego¹³. Zgodnie z art. 1 § 1 Ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych¹⁴ sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej oraz rozstrzyganie sporów kompetencyjnych i o właściwość między organami jednostek samorządu terytorialnego, samorządowymi kolegiami odwoławczymi oraz między tymi organami a organami administracji rządowej. Kontrola, o której mowa w § 1, sprawowana jest pod względem zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej (art. 1 § 2 Prawa o ustroju sądów administracyjnych). Z kolei zgodnie z art. 3 § 1 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁵ sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej i stosują środki określone w ustawie.

Kontrola sądów administracyjnych polega więc na zbadaniu, czy organ administracji publicznej nie naruszył prawa w stopniu mogącym mieć wpływ na wynik sprawy. Kontrola ta powinna zawsze przebiegać w trzech płaszczyznach: 1) oceny zgodności rozstrzygnięcia (decyzji albo innego

¹¹ L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2012, s. 332.

¹² *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. M. Haczkowska, LEX/el. 2014.

¹³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 14 czerwca 1999 r., sygn. K. 11/98, LexisNexis nr 343593, OTK 1999, nr 5, poz. 97; podobnie m.in. wyrok TK z 15 grudnia 1999 r., sygn. P. 6/99, LexisNexis nr 344514, OTK 1999, nr 7, poz. 164; uchwała NSA z dnia 15 maja 2000 r., sygn. OPS 21/99, LexisNexis nr 348089, ONSA 2000, nr 4, poz. 135.

¹⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 2107 ze zm.

¹⁵ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 1369 ze zm.).

aktu) lub działania z prawem materialnym; 2) dochowania wymaganej prawem procedury; 3) respektowania reguł kompetencji¹⁶.

„Sprawowanie kontroli” oznacza pewnego rodzaju wtórność działań sądu wobec działań organów administracji. Rola sądu administracyjnego sprowadza się bowiem do badania (korygowania) działania lub zaniechania organów administracji publicznej, a nie zastępowania ich w załatwianiu spraw przez wydawanie końcowego rozstrzygnięcia w sprawie¹⁷.

Nie można zapominać, że w sprawach mających walor unijny (a za takie niewątpliwie należy uznać sprawy z zakresu VAT) sąd administracyjny jest sądem unijnym. Organy podatkowe nie są również zwolnione z obowiązku dokonywania wykładni zgodnej z prawem unijnym, które stanowi element polskiego porządku prawnego¹⁸. W myśl orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) sądy krajowe są zobowiązane interpretować, w miarę możliwości, prawo krajowe w sposób zgodny z prawem Unii. Taka „wykładnia zgodna” może być, co do zasady, powoływana wobec podatnika przez właściwy krajowy organ podatkowy¹⁹. Do sądów krajowych i TSUE należy zapewnienie pełnego stosowania prawa Unii we wszystkich państwach członkowskich, a także ochrony sądowej praw, jakie podmioty prawa wywodzą z prawa Unii²⁰.

3. PRAWO DO SĄDU

Przepis art. 175 Konstytucji RP należy rozpatrywać w ścisłym związku z postanowieniami art. 45 i art. 77 ust. 2 Konstytucji RP, gwarantującymi każdemu prawo do sądu, oraz z międzynarodowymi i unijnymi standardami wiążącymi Polskę – art. 14 ust. 1 Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych²¹, art. 6 ust. 1 Konwencji o Ochronie Praw Człowieka

¹⁶ B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. 7, LEX/el. 2018.

¹⁷ *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. M. Haczkowska.

¹⁸ Artykuł 87 ust. 1, art. 91 ust. 1 i 3 Konstytucji RP.

¹⁹ Zob. podobnie wyroki TSUE z dnia: 26 września 1996 r., *Arcaro*, C-168/95, EU:C:1996:363, pkt 41, 42; 5 lipca 2007 r., *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, pkt 45; 15 września 2011 r., *Franz Mücksch*, C-53/10, EU:C:2011:585, pkt 34; 8 maja 2019 r., *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach*, C-566/17, EU:C:2019:390, pkt 48.

²⁰ Wyrok TSUE z dnia 24 października 2018 r., *XC*, C-234/17, EU:C:2018:853, pkt 40.

²¹ Konwencja otwarta do podpisu w Nowym Jorku dnia 16 grudnia 1966 r. (Dz.U. z 1977 r., Nr 38, poz. 167), dalej: Pakt.

i Podstawowych Wolności²² oraz art. 47 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej²³, które formułują prawo do sądu.

W myśl art. 45 ust. 1 Konstytucji RP każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd (prawo do sądu). Artykuł 77 ust. 2 Konstytucji RP wskazuje, że ustawa nie może nikomu zamykać drogi sądowej dochodzenia naruszonych wolności lub praw. Rozpatrując „prawo do sądu” jako jedno z konstytucyjnych praw (i to praw „osobistych”), należy przyjąć, że oznacza ono możliwość zwrócenia się w każdej sytuacji (sprawie) do sądu z żądaniem określenia (ustalenia) statusu prawnego jednostki. Jak wielokrotnie wskazywał Trybunał Konstytucyjny, na treść prawa do sądu składają się: 1) prawo dostępu do sądu, tj. prawo uruchomienia procedury przed sądem – organem o określonej charakterystyce (niezależnym, bezstronnym i niezawisłym); 2) prawo do odpowiedniego ukształtowania procedury sądowej, zgodnie z wymogami sprawiedliwości i jawności; 3) prawo do wyroku sądowego, tj. prawo do uzyskania wiążącego rozstrzygnięcia danej sprawy przez sąd; 4) prawo do odpowiedniego ukształtowania ustroju i pozycji organów rozpoznających sprawę²⁴. Prawo jednostki do sądu jest realizowane przez całokształt zasad prowadzących do rzetelnego i merytorycznie prawidłowego rozpoznania sprawy w rozsądnym czasie²⁵.

„Rozpatrywanie» oznacza wszechstronne zapoznanie się ze wszystkimi aspektami sprawy [...]. Rozpatrzenie sprawiedliwe, naturalnie koreluje z ogólną funkcją sądów, jaką jest wymierzanie sprawiedliwości. Oba te określenia wymagają, aby rozpatrując sprawy i ferując orzeczenia, przy działaniu na podstawie przepisów prawa, niezależnie i niezawisłe – sądy kierowały się w ich stosowaniu i interpretacji społecznym poczuciem sprawiedliwości, wszelako pamiętając również o wychowawczym aspekcie funkcji sędziowskiej i nie kierując się mechanicznie opinią publiczną²⁶.

²² Konwencja sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2 (Dz.U. z 1993 r., Nr 61, poz. 284), dalej: Europejska Konwencja.

²³ 2007/C 303/01 (Dz.Urz. UE z dnia 14 grudnia 2007 r., C 303, s. 1), dalej: Karta.

²⁴ Zob. wyroki TK z dnia: 10 lipca 2000 r., sygn. SK 12/99, OTK ZU 2000, nr 5, poz. 143; 24 października 2007 r., sygn. SK 7/06, OTK ZU 2007, nr 9/A, poz. 108.

²⁵ Por. wyrok TK z dnia 18 lutego 2009 r., sygn. Kp 3/08, OTK ZU 2009, nr 2/A, poz. 9.

²⁶ Por. *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 2, red. L. Garlicki, M. Zubik, wyd. 2, LEX/el. 2016.

Zasadniczo prawo do sądu wyrażone w polskiej Konstytucji ma identyczną wręcz treść jak międzynarodowe akty prawne. Wynika to z faktu, że cechą charakterystyczną regulacji konstytucyjnej statusu jednostki w Polsce jest dążenie do odzwierciedlenia standardów międzynarodowych, a także do precyzyjnego i w miarę możliwości jednoznacznego określenia zakresu przysługujących wolności i praw²⁷. Konstytucja dokonała zatem niemal dosłownej recepcji wspomnianych norm prawa międzynarodowego i stanowi też powtórzenie norm prawa unijnego.

I tak, zgodnie z art. 14 ust. 1 zd. 1 i 2 Paktu, wszyscy ludzie są równi przed sądami i trybunałami. Każdy ma prawo do sprawiedliwego i publicznego rozpatrzenia sprawy przez właściwy, niezależny i bezstronny sąd, ustanowiony przez ustawę, przy orzekaniu co do zasadności oskarżenia przeciw niemu w sprawach karnych bądź co do jego praw i obowiązków w sprawach cywilnych.

Artykuł 6 ust. 1 zd. 1 Europejskiej Konwencji wskazuje, że każdy ma prawo do sprawiedliwego i publicznego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony ustawą przy rozstrzyganiu o jego prawach i obowiązkach o charakterze cywilnym albo o zasadności każdego oskarżenia w wytoczonej przeciwko niemu sprawie karnej.

Stosownie zaś do art. 47 zd. 1 i 2 Karty każdy, czyje prawa i wolności zagwarantowane przez prawo Unii zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem, zgodnie z warunkami przewidzianymi w tymże artykule. Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony uprzednio na mocy ustawy. Każdy ma możliwość uzyskania porady prawnej, skorzystania z pomocy obrońcy i przedstawiciela.

Pakt nie ma szerszego zastosowania w praktyce sądów administracyjnych²⁸, albowiem sądy powołują się na ten akt jedynie w celu stworzenia pewnej podstawy aksjologicznej dla budowanej przez siebie argumentacji

²⁷ R. Wieruszewski, *Oddziaływanie prawa międzynarodowego i prawa Unii Europejskiej na konstytucyjny status jednostki w RP*, [w:] *Otwarcie Konstytucji RP na prawo międzynarodowe i procesy integracyjne*, Warszawa 2006, s. 189.

²⁸ Szerzej na ten temat A. Tychmańska, *Znaczenie Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych oraz Międzynarodowego Paktu Praw Gospodarczych, Społecznych i Kulturalnych dla polskiego porządku prawnego na przykładzie analizy orzecznictwa polskich sądów administracyjnych*, „Studenckie Zeszyty Naukowe” 2017, t. 22, nr 34.

– uzasadniając dane rozstrzygnięcie, z reguły najpierw przywołują normy wynikające z Paktu, zestawiając je z normami konstytucyjnymi chroniącymi dane prawa i wolności jednostek²⁹.

Niewątpliwie jednak, zasadniczym punktem odniesienia dla ochrony praw człowieka w Europie jest Europejska Konwencja³⁰, m.in. ze względu na jej znaczenie historyczne, bogate i nowatorskie orzecznictwo, rolę jej oraz orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (ETPC). Dla potrzeb niniejszego artykułu warto przypomnieć, że na gruncie art. 6 ust. 1 Europejskiej Konwencji wyłącznie instytucja posiadająca pełną jurysdykcję zasługuje na miano „sądu”³¹. Artykuł 6 ust. 1 Europejskiej Konwencji nakłada na sądy wymóg dokonania skutecznej sądowej oceny sprawy³². Zasada, że sąd powinien sprawować pełną jurysdykcję, pociąga za sobą wymóg nierezygnowania przez sądy z żadnego elementu składowego ich funkcji orzekającej³³. Rozpatrujący sprawę „sąd” musi posiadać jurysdykcję do zbadania wszystkich kwestii faktycznych i prawnych mających istotne znaczenie dla przedstawionego mu do rozstrzygnięcia sporu³⁴. ETPC dostrzegał naruszenia art. 6 ust. 1 Europejskiej Konwencji wtedy, gdy kontrolujący sąd nie mógł orzec w przedmiocie głównego przedmiotu sporu lub gdy sądy krajowe uznawały się za związane uprzednimi ustaleniami organów administracyjnych, mającymi decydujące znaczenie dla rozpatrywanych przez te organy spraw, nie badając tych zagadnień w sposób niezależny³⁵. Warto jest wskazać, że w myśl art. 52 ust. 3 Karty w zakresie, w jakim Karta zawiera prawa, które odpowiadają prawom zagwarantowanym

²⁹ Por. np. wyroki NSA z dnia: 16 maja 2006 r., sygn. I OSK 8/06; 14 kwietnia 2016 r., sygn. I OSK 2493/14, CBOSA; w dalszej części rozważań pominięty zostanie ten standard, albowiem znajduje on odzwierciedlenie w Europejskiej Konwencji.

³⁰ G. Szyburska-Walczak, *Oddziaływanie Europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności na internacjonalizację standardów w dziedzinie demokracji i praw człowieka*, [w:] *Wpływ standardów międzynarodowych na rozwój demokracji i ochronę praw człowieka*, red. J. Jaskiernia, Warszawa 2013, s. 13.

³¹ Wyrok ETPC z dnia 24 listopada 1994 r., *Beaumartin przeciwko Francji*, skarga nr 15287/89, § 38.

³² Wyrok ETPC z dnia 28 czerwca 1990 r., *Obermeier przeciwko Austrii*, skarga nr 11761/85, § 70.

³³ Wyrok ETPC z dnia 13 lutego 2003 r., *Chevol przeciwko Francji*, skarga nr 49636/99, § 63.

³⁴ Wyrok ETPC z dnia 17 grudnia 1996 r., *Terra Woningen B.V. przeciwko Holandii*, skarga nr 20641/92, § 52.

³⁵ Wyrok ETPC z dnia 28 maja 2002 r., *Kingsley przeciwko Zjednoczonemu Królestwu*, skarga nr 35605/97, § 32–34.

w Europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, ich znaczenie i zakres są takie same jak prawa przyznane przez tę konwencję. Powyższe nie stanowi przeszkody, aby prawo Unii przyznawało szerszą ochronę. Europejska Konwencja wyznacza zatem minimalny standard ochrony³⁶ w sprawach z zakresu stosowania prawa Unii i pozostaje tym samym niewątpliwym źródłem inspiracji.

Ponadto po wejściu w życie Traktatu z Lizbony³⁷ skuteczność ochrony sądowej uzyskała podwójną postać: skuteczność jako jeden z dwóch wymogów³⁸ w zakresie autonomii proceduralnej państw członkowskich oraz skuteczność związaną z prawem podstawowym do skutecznego środka prawnego przez sądem zgodnie z art. 47 Karty. Nie zapominajmy bowiem, że zgodnie z art. 6 ust. 1 Traktatu o Unii Europejskiej³⁹ „Unia uznaje prawa, wolności i zasady określone w Karcie [...], która ma taką samą moc prawną jak Traktaty”. Jak zauważył Rzecznik Generalny M. Bobek w swojej opinii z dnia 10 kwietnia 2018 r. do sprawy C-89/17, pkt 101 i następcie⁴⁰, na podstawie orzecznictwa TSUE można dojść do wniosku, że art. 47 Karty wyznacza obecnie wyższy standard niż zasada skuteczności. W kontekście zasady skuteczności jako ograniczenia autonomii proceduralnej państw członkowskich Trybunał orzekł, że nie jest konieczne, by we wszystkich okolicznościach sądy mogły zastąpić decyzję własnym rozstrzygnięciem co do istoty sprawy i okoliczności faktycznych. Orzecznictwo Trybunału pokazuje także, że kontrola sądowa, która jest ograniczona w odniesieniu do oceny określonych kwestii faktycznych, nie zawsze powoduje, iż wykonywanie praw wynikających z porządku prawnego Unii staje się praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione⁴¹. Istotne jest to, że krajowa

³⁶ Artykuł 53 Karty stanowi, że żadne z postanowień Karty nie będzie interpretowane jako ograniczające lub naruszające prawa człowieka i podstawowe wolności uznane, we właściwych im obszarach zastosowania, przez prawo Unii i prawo międzynarodowe oraz konwencje międzynarodowe, których Unia lub wszystkie Państwa Członkowskie są stronami, w szczególności przez europejską Konwencję o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności oraz przez konstytucje Państw Członkowskich; por. wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2013 r., *Melloni*, C-399/11, EU:C:2013:107.

³⁷ Traktat obowiązuje od dnia 2 grudnia 2009 r. (Dz.U. z 2009 r., Nr 203, poz. 1569).

³⁸ Drugim wymogiem jest równoważność środka, por. np. wyrok TSUE z dnia 28 lipca 2016 r., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 34.

³⁹ Dz.U. z 2004 r., Nr 90, poz. 864/30, dalej: TUE.

⁴⁰ EU:C:2018:225.

⁴¹ Wyrok TSUE z dnia 6 października 2015 r., *East Sussex County Council*, C-71/14, EU:C:2015:656, pkt 58.

procedura kontroli sądowej umożliwia sądowi krajowemu rozpatrującemu skargę – w ramach kontroli jej zgodności z prawem – stosowanie odpowiednich zasad i norm prawa Unii⁴². Zakres i natężenie kontroli sądowej wymagane przez zasadę skuteczności zależą od treści i charakteru właściwych zasad i przepisów prawa Unii implementowanych w zaskarżonej decyzji krajowej⁴³. Obowiązek przeprowadzenia bardziej kompleksowej kontroli, uwzględniającej ocenę faktów i merytorycznej trafności decyzji, zyskuje na znaczeniu w świetle wymagań art. 47 Karty wtedy, gdy takie badanie jest istotne, biorąc pod uwagę okoliczności konkretnej sprawy.

Jeśli chodzi o prawo dostępu do sądu, Trybunał orzekł, że aby sąd mógł zgodnie z art. 47 Karty podjąć decyzję w sprawie sporu dotyczącego praw i obowiązków wynikających z prawa Unii, musi być uprawniony do zbadania wszystkich kwestii prawnych i faktycznych istotnych dla rozstrzyganego przez niego sporu⁴⁴. Przestrzeganie prawa do skutecznej ochrony sądowej musi zatem zostać zbadane w odniesieniu do specyficznego kontekstu i istotnych okoliczności danej sprawy, w szczególności charakteru rozpatrywanego aktu, okoliczności jego przyjęcia oraz przepisów prawa regulującego daną dziedzinę⁴⁵. W związku z tym, biorąc pod uwagę szczególnie przepisy prawa Unii i specyficzną naturę przedmiotowych praw i interesów, Trybunał nalegał na potrzebę dogłębnej kontroli decyzji w odniesieniu zarówno do okoliczności faktycznych, jak i prawa, zwłaszcza wtedy, gdy rozpatrywany instrument obejmował już określone zharmonizowane standardy proceduralne⁴⁶. Taki sposób rozumowania dotyczy, zgodnie z art. 51 ust. 1 Karty, spraw z zakresu stosowania prawa Unii.

⁴² Wyroki TSUE z dnia: 6 października 2017 r., *East Sussex County Council*, C-71/14, EU:C:2015:656, pkt 58; 21 stycznia 1999 r., *Upjohn*, C-120/97, EU:C:1999:14, pkt 30, 35, 36; 9 czerwca 2005 r., *HLH Warenvertrieb i Orthica*, C-211/03, C-299/03 i od C-316/03 do C-318/03, EU:C:2005:370, pkt 75–79.

⁴³ Wyroki TSUE z dnia: 11 grudnia 2014 r., *Croce Amica One Italia*, C-440/13, EU:C:2014:2435, pkt 40–45; 18 czerwca 2002 r., *HI*, C-92/00, EU:C:2002:379, pkt 59–64.

⁴⁴ Wyroki TSUE z dnia: 6 listopada 2012 r., *Otis i in.*, C-199/11, EU:C:2012:684, pkt 49; 17 grudnia 2015 r., *Imtech Marine Belgium*, C-300/14, EU:C:2015:825, pkt 38.

⁴⁵ Wyroki TSUE z dnia: 18 lipca 2013 r., *Komisja i in./Kadi*, C-584/10 P, C-593/10 P i C-595/10 P, EU:C:2013:518, pkt 102; 9 lutego 2017 r., *M.*, C-560/14, EU:C:2017:101, pkt 33; 26 lipca 2017 r., *Sacko*, C-348/16, EU:C:2017:591, pkt 41.

⁴⁶ Wyrok TSUE z dnia 28 lipca 2011 r., *Samba Diouf*, C-69/10, EU:C:2011:524, pkt 56, 57, 61.

4. KONTROLA NADUŻYCIA PRZEZ SĄD ADMINISTRACYJNY – STANDARD KONSTYTUCYJNY

Uwzględniając powyższy standard konstytucyjny, należy stwierdzić, że poza kontrolą sądu administracyjnego nie można pozostawić kwestii zasadności zastosowania przez organy podatkowe art. 70 § 6 pkt 1 o.p. (zawieszenie biegu terminu przedawnienia) w związku ze wszczęciem postępowania karnego skarbowego przez organ skarbowy, działający jako organ postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe w rozumieniu art. 118 § 1 pkt 2 Ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy⁴⁷. Ocena, czy w sprawie doszło do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, czy też do niego nie doszło, jest bowiem warunkiem wstępnym kontroli zaskarżonej decyzji, który wojewódzki sąd administracyjny zobowiązany jest brać pod uwagę z urzędu (przeciwnie do NSA, który przedawnienie bada na zarzut przedstawiony w skardze kasacyjnej⁴⁸).

Na gruncie krajowym Trybunał Konstytucyjny akcentował wyjątkowy charakter zawieszenia biegu przedawnienia ze względu na to, że narusza ono poczucie bezpieczeństwa podatnika i nie sprzyja poszanowaniu jego godności⁴⁹. Skoro zatem przypadek określony w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stanowi wyjątek od ogólnej zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych, to powinien być interpretowany w sposób ścisły i stosowany w zgodzie z gwarancyjną funkcją instytucji przedawnienia⁵⁰. Celem tego przepisu jest dobro toczącego się postępowania podatkowego (oddaje on bowiem do dyspozycji organów podatkowych dodatkowy czas pozwalający na weryfikację prawidłowości dokonanego przez podatnika rozliczenia). Ze względu jednak właśnie na jego wymiar gwarancyjny, dobro toczącego się postępowania podatkowego musi zostać odpowiednio wyważone z dobrem podatnika, który chciałby

⁴⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 2137 ze zm.

⁴⁸ Por. art. 183 § 1 w zw. z art. 176 § 1 pkt 2 Ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 1302 ze zm.).

⁴⁹ Wyroki TK z dnia: 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10, OTK-A 2012/6/65; 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11, OTK-A 2012/7/81.

⁵⁰ Por. wyroki NSA z dnia: 24 listopada 2016 r., sygn. II FSK 1488/15; z 19 kwietnia 2018 r., sygn. II FSK 923/16 i II FSK 889/16, CBOSA.

mieć pewność co do swojej sytuacji prawnopodatkowej⁵¹. Z orzecznictwa⁵² wynika, że nie ma konstytucyjnego prawa podmiotowego do przedawnienia ani też ekspektatywy takiego prawa. Przedawnienie w prawie podatkowym należy rozpatrywać przede wszystkim w świetle art. 84 Konstytucji RP ustanawiającego powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych oraz art. 217 Konstytucji RP statuującego władztwo finansowe państwa. Wprowadzenie przedawnienia w prawie podatkowym, a także określenie terminu, w jakim ono nastąpi, pozostawione jest uznaniu ustawodawcy. Ustawodawca może równocześnie wybierać między różnymi konstrukcjami przedawnienia, ustanawiając odrębne terminy przeprowadzenia czynności weryfikujących wywiązywanie się podatników z ich obowiązków oraz odrębne terminy egzekucji należności. Terminy te nie mogą jednak być zbyt krótkie, ponieważ wyłączałyby zapewnienie realizacji zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej, ani nie mogą pozostawiać zbyt długie, czyniąc przedawnienie instytucją pozorną. Przedawnienie zobowiązania podatkowego, aby nie było instytucją pozorną, musi również realizować stawiane mu cele, tj. dawać podatnikowi poczucie pewności co do braku ciężących na nim zobowiązań podatkowych i działać w sposób dyscyplinujący na wierzyciela podatkowego. Długi termin przedawnienia, wyznaczający jednocześnie horyzont czasowy prowadzenia przez organy skarbowe postępowań dotyczących podatników, może rodzić trudności w rzetelnym ich przeprowadzeniu, stając się w rezultacie swoistą pułapką także na uczciwych podatników. Ustawodawca powinien ukształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, by w rozsądnym terminie doprowadziły one do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Dodatkowo zaznaczono, że szeroki margines swobody ustawodawcy w zakresie ukształtowania zasad przedawnienia nie jest absolutny. Ustawodawcę wiąże bowiem, z jednej strony, zasada państwa prawnego (w tym zakaz arbitralnego traktowania jednostek), z drugiej zaś – potrzeba ochrony wolności i praw obywateli. Jakkolwiek przedawnienie nie jest konstytucyjnym prawem podmiotowym jednostki, to jednak w ocenie Trybunału Konstytucyjnego ustanowienie przedawnienia wynika z zasady demokratycznego państwa prawa, o której mowa w art. 2 Konstytucji RP, stanowiąc przejaw zasady bezpieczeństwa prawnego. Jednym z przejawów bezpieczeństwa prawnego jest stabilizacja sytuacji prawnej jednostki, przekładająca

⁵¹ Por. wyrok TK z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11, OTK-A 2012/7/81.

⁵² Por. wyroki TK z dnia: 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43; 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11, OTK-A 2012/7/81; 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK-A 2012/6/80.

się w efekcie na stabilizację stosunków społecznych. Z art. 2 Konstytucji RP wynika tym samym obowiązek ustawodawcy ukształtowania regulacji prawnych, które będą sprzyjały wygaszaniu – wraz z upływem czasu – stanu niepewności. Z aksjologii konstytucyjnej opartej na fundamencie przyrodzonej oraz niezbywalnej godności człowieka (art. 30 Konstytucji RP) wynika obowiązek tworzenia prawa zorientowanego na dobro każdej osoby ludzkiej.

Zważywszy na powyższe, nie można podzielić wskazywanego na wstępie poglądu, że unormowanie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie daje podstaw prawnych do weryfikacji wszczęcia tego postępowania karnego skarbowego. Powyższa koncepcja w skutkach niejako z założenia oznacza rezygnację/odstąpienie przez sąd z udzielonej mu kompetencji i nie wypełnia (a niewątpliwie może prowadzić do zakłócenia) standardu konstytucyjnego w przedmiocie prawa do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu (art. 45 ust. 1 Konstytucji RP). Stanowi rodzaj ograniczenia tego prawa, co pośrednio skutkuje naruszeniem efektywności prawa do własności określonego w art. 21 ust. 1 i art. 64 Konstytucji RP. Ustawodawca, włączając pewne konstrukcje karne skarbowe do Ordynacji podatkowej, decyduje o tym, że stają się one elementem instytucji prawa podatkowego. I jak każdy element tych instytucji, powinien podlegać badaniu sądu administracyjnego. Jeżeli sąd uchyla się od badania sposobu stosowania instytucji karnych skarbowych włączonych do prawa podatkowego, oznacza to, że rezygnuje ze zbadania kwestii prawnej mającej istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sporu.

Przy wskazywanym wyżej stanowisku każde wszczęcie postępowania karnego skarbowego, nawet w sytuacji braku jakichkolwiek podstaw materialnoprawnych czy procesowych, wywoływałoby skutek w zakresie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego pozostający poza jakąkolwiek kontrolą sądu administracyjnego.

W demokratycznym państwie prawnym (art. 2 Konstytucji RP) nie ma podstaw do wykorzystywania przez organy podatkowe przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. niezgodnie z jego celem (nadużycia prawa). W odniesieniu do organu podatkowego nadużycie prawa przybiera postać przekroczenia kompetencji, gdyż rolą organu jest korzystanie z prawa⁵³. Innymi słowy chodzi o nieprzystojne wykorzystywanie kompetencji przez organ podatkowy⁵⁴.

⁵³ Por. A. Łazarska, *Rzetelny proces cywilny*, Warszawa 2012, s. 574.

⁵⁴ Por. E. Łętowska, [w:] *Nadużycie prawa*, red. H. Izdebski, A. Stępkowski, Warszawa 2003, s. 169.

Nadużycie prawa przez organ procesowy pociąga za sobą nieporównywalnie większe konsekwencje niż nadużycie praw procesowych przez stronę. Popęłnione w ten sposób nadużycie prawa procesowego podważa szacunek wobec porządku prawnego oraz organów władzy⁵⁵. Powyższy standard zachowania organu podatkowego – zgodnie z prawem, a nie wbrew prawu – wynika z zasady praworządności przewidzianej w art. 7 Konstytucji RP, w myśl którego organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Z tak sformułowanej normy wywodzone są dwie zasady: zasada praworządności, zgodnie z którą każde działanie powinno być niesprzeczne z jakimkolwiek innym elementem porządku prawnego (w granicach prawa), oraz zasada legalności, zgodnie z którą każde działanie powinno mieć podstawę prawną, czyli stosowną normę rangi ustawowej upoważniającą do konkretnego działania (na podstawie prawa). Legalizm działalności organów administracji publicznej polega m.in. na wydawaniu przez nie rozstrzygnięć w przepisanej prawem formie, na należytej podstawie prawnej i w zgodności z wiążącymi dany organ przepisami materialnymi. Zasada ta dotyczy nie tylko organów publicznych tworzących prawo, ale też stosujących je organów⁵⁶. Artykuł 7 Konstytucji RP ma również samoistne znaczenie, ponieważ jest dyrektywą interpretacji przepisów kompetencyjnych w sposób ścisły i z odrzuceniem w odniesieniu do organów władzy publicznej zasady: co nie jest zakazane, jest dozwolone⁵⁷. Powyższa zasada znajduje odzwierciedlenie w art. 120 o.p., zgodnie z którym organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa. W państwie prawa konieczna jest ocena sposobu korzystania z prawa przez administrację⁵⁸. Obowiązek organu podatkowego działania zgodnego z prawem wynika z prawa do dobrej administracji wywodzonego z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP), zasady sprawności i rzetelności działań instytucji publicznych (preambuła do Konstytucji RP) czy zasady dobra wspólnego (art. 1 Konstytucji RP). Trybunał Konstytucyjny, przywołując w swoich orzeczeniach prawo do dobrej administracji,

⁵⁵ Por. S. Waltoś, *O obstrukcji procesowej, czyli kilka uwag o nadużyciu prawa procesowego*, [w:] *W kręgu teorii i praktyki prawa karnego. Księga poświęcona pamięci Profesora Andrzeja Wąska*, red. L. Leszczyński, E. Skrętowicz, Z. Hołda, Lublin 2005, s. 620.

⁵⁶ Wyrok TK z dnia 12 maja 2015 r., sygn. P 46/13, OTK-A 2015/5/62; por. też J. Lemańska, *Uzasadnione oczekiwania w perspektywie prawa krajowego i regulacji europejskich*, LEX/el. 2016.

⁵⁷ Wyrok TK z dnia 27 maja 2002 r., sygn. K 20/01, OTK-A 2002/3/34.

⁵⁸ Zob. E. Łętowska, *Glosa do wyroku NSA z 1 lipca 1999 r., SA/Bk 208/99*, OSP 2000, nr 1, poz. 17.

w znakomitej większości odwołuje się do źródeł europejskich, wskazując, że prawo do dobrej administracji jest prawem obywatelskim mającym mocne oparcie w postanowieniach art. 41 Karty⁵⁹. Kontrola działania musi zaś być wykonywana przez sąd administracyjny zgodnie ze wskazywaną na wstępie niniejszego artykułu kompetencją w sposób uwzględniający wspomniane zasady.

5. KONTROLA NADUŻYCIA PRZEZ SĄD ADMINISTRACYJNY – STANDARD UNIJNY

W przypadku kwestii przedawnienia w sprawach dotyczących VAT mamy do czynienia ze stosowaniem prawa Unii⁶⁰. Oznacza to, że konieczne jest uwzględnienie również standardu unijnego. Wypada przypomnieć, że na gruncie unijnym mamy do czynienia z dwoma równoległymi źródłami praw podstawowych: art. 6 ust. 1 TUE, który odsyła do Karty (art. 47 Karty, art. 17 Karty – prawo własności), oraz art. 6 ust. 3 TUE, który odsyła do praw podstawowych jako ogólnych zasad prawa wynikających z tradycji konstytucyjnych i Europejskiej Konwencji (art. 6 ust. 1 Europejskiej Konwencji, art. 1 Protokołu Dodatkowego Nr 1 do Europejskiej Konwencji⁶¹ – prawo własności). Pierwsze zasady wynikające z Karty mają „wartość konstytucyjną”, a drugie mają po prostu „wartość ogólnych zasad prawa”.

W omawianym przypadku należy zatem brać pod uwagę art. 325 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej⁶², art. 2, art. 250 ust. 1 i art. 273 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁶³, art. 4 ust. 3 TUE oraz orzecznictwo TSUE dotyczące terminów przedawnienia i zasady pewności prawa. W myśl art. 325 TFUE państwa członkowskie są zobowiązane do zwalczania nielegalnych działań naruszających interesy finansowe Unii za pomocą odstraszących i skutecznych środków, a w szczególności do stosowania takich samych środków w celu zwalczania przestępczości powodującej naruszenie interesów finansowych Unii, jakie stosują one w celu zwalczania przestępczości powodującej

⁵⁹ Wyrok TK z dnia 18 lutego 2003 r., sygn. K 24/02, OTK-A 2003/2/11.

⁶⁰ Artykuł 51 ust. 1 Karty; por. też wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2013 r., *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105.

⁶¹ Dz.U. z 1995 r., Nr 36, poz. 175, dalej: Protokół.

⁶² Dz.U. z 2004 r., Nr 90, poz. 864/2.

⁶³ Dz.Ur. UE z dnia 11 grudnia 2006 r., L 347, s. 1, dalej: dyrektywa 112.

naruszenie ich własnych interesów. Rozważane łącznie w orzecznictwie TSUE art. 2, art. 250 ust. 1 i art. 273 dyrektywy 112 w zw. z art. 4 ust. 3 TUE wskazują na to, że każde państwo członkowskie jest zobowiązane podjąć wszelkie działania ustawodawcze i administracyjne niezbędne do zapewnienia na jego terytorium poboru w pełnej wysokości należnego VAT i zwalczania przestępczości podatkowej⁶⁴. Oznacza to, że o ile państwo członkowskie może wprowadzić pewne przepisy do polskiego porządku prawnego, to jednak obowiązek zapewnienia skutecznego poboru środków Unii nie zwalnia sądów krajowych z konieczności poszanowania praw podstawowych gwarantowanych przez Kartę oraz ogólnych zasad prawa Unii, gdyż postępowania (podatkowe, karne, karne skarbowe) wszczynane w sprawie naruszeń w dziedzinie VAT stanowią stosowanie prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 Karty.

Trybunał Sprawiedliwości nie ma zasadniczych zastrzeżeń co do tego, że państwa członkowskie mogą wprowadzać terminy przedawnienia zobowiązania podatkowego w VAT, albowiem przepisy w tym zakresie nie są zharmonizowane na gruncie prawa unijnego. Państwa członkowskie są jednak zobowiązane do wykonywania tej kompetencji z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad. Właśnie te terminy mają ogólnie na celu zapewnienie pewności prawa, która chroni jednocześnie podatnika i zainteresowany organ administracji⁶⁵. Zasada pewności prawa obowiązuje wszystkie organy krajowe odpowiedzialne za stosowanie prawa Unii⁶⁶. Powyższy wymóg pewności prawa dotyczy zwłaszcza przepisów podatkowych w celu umożliwienia zainteresowanym dokładnego zapoznania się z zakresem nakładanych przez nie obowiązków⁶⁷. Chodzi o to, aby sytuacja podatnika w zakresie praw i obowiązków podatkowych nie

⁶⁴ Zob. wyroki TSUE z dnia: 17 lipca 2008 r., *Komisja przeciwko Włochom*, C-132/06, EU:C:2008:412, pkt 37, 46; 26 lutego 2013 r., *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 25.

⁶⁵ Zob. wyroki TSUE z dnia: 15 lipca 1970 r., *ACF Chemiefarma*, 41/69, EU:C:1970:71, pkt 19; 24 czerwca 2004 r., *Herbert Handlbauer GmbH*, C-278/02, EU:C:2004:388, pkt 40; 28 października 2010 r., *SGS Belgium i in.*, C-367/09, EU:C:2010:648, pkt 68; opinia RG J. Kokott z dnia 30 kwietnia 2015 r. do sprawy C-105/14, *Ivo Taricco i in.*, EU:C:2015:293, pkt 87, czy z dnia 14 października 2004 r. w sprawach połączonych *Berlusconi i in.*, C-387/02, C-391/02 i C-403/02, EU:C:2004:624, pkt 107.

⁶⁶ Zob. wyrok TSUE z dnia 17 lipca 2008 r., *ASM Brescia*, C-347/06, EU:C:2008:416, pkt 65, i przytoczone tam orzecznictwo.

⁶⁷ Por. m.in. wyroki TSUE z dnia: 16 września 2008 r., *Isle of Wight Council i in.*, C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 47; 13 grudnia 2012 r., *BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH*, C-395/11, EU:C:2012:799, pkt 47.

była w nieskończoność narażona na kwestionowanie⁶⁸. Chodzi więc o to, aby nie można było przedłużać w nieskończoność możliwości zakwestionowania sytuacji owego podmiotu pod względem jego praw i obowiązków wobec organu krajowego⁶⁹. Dodatkowo zasada pewności prawa, której konsekwencją stanowi zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań, wymaga, po pierwsze, by przepisy prawne były jasne i precyzyjne⁷⁰, a po drugie, by ich skutki były przewidywalne dla podmiotów prawa, zwłaszcza wówczas, gdy mają one konsekwencje niekorzystne dla jednostek i przedsiębiorstw⁷¹. Trybunał Sprawiedliwości potwierdził, że pod pewnymi warunkami państwa członkowskie mogą ustanawiać „terminy przedawnienia” dla skorzystania z prawa do odliczenia VAT, o ile nie doprowadzą do zniesienia, faktycznie lub prawnie, tegoż prawa⁷². Pewność prawa, rozumiana w wyrażony wyżej sposób, mogłaby ucierpieć, gdyby wykładnia krajowych przepisów regulujących te terminy była zależna od przypadku lub kaprysu bądź zmieniała się w zależności od poszczególnych organów podatkowych⁷³. Oznacza to, że podatnik powinien móc oczekiwać, iż wygaśnięcie zobowiązania podatkowego powinno następować w rozsądnym terminie. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału rozsądny charakter terminu nie może być określony poprzez odniesienie do szczególnej górnej granicy, ustalonej w sposób abstrakcyjny. Winien być oceniany na podstawie okoliczności właściwych dla każdej sprawy, takich jak złożoność sporu czy zachowanie właściwych organów i stron, przy czym owa złożoność lub opieszale zachowanie obrońcy strony mogą uzasadniać zbyt długi na pierwszy rzut oka termin⁷⁴. Konkretnie zgodne z prawem Unii stosowanie zasad dotyczących

⁶⁸ Zob. podobnie wyroki TSUE z dnia: 6 lutego 2014 r., *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 46; 9 lipca 2015 r., *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, pkt 39.

⁶⁹ Zob. wyrok TSUE z dnia 21 stycznia 2010 r., *Alstom Power Hydro*, C-472/08, EU:C:2010:32, pkt 16.

⁷⁰ Wyrok TSUE z dnia 15 lutego 1996 r., *Duff i in.*, C-63/93, EU:C:1996:51, pkt 20.

⁷¹ Wyroki TSUE z dnia: 29 kwietnia 2004 r., *Sudholz*, C-17/01, EU:C:2004:242, pkt 34; 11 czerwca 2015 r., *Berlington Hungary i in.*, C-98/14, EU:C:2015:386, pkt 77.

⁷² Wyrok TSUE z dnia 9 czerwca 2016 r., *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft*, C-332/14, EU:C:2016:417, pkt 58–61.

⁷³ Opinia RG MC Sáncheza-Bordony z dnia 26 października 2017 r. do sprawy C-533/16, EU:C:2017:823, pkt 89.

⁷⁴ Zob. podobnie wyroki TSUE z dnia: 26 listopada 2013 r., *Groupe Gascogne/Komisja*, C-58/12 P, EU:C:2013:770, pkt 85, 86; 14 czerwca 2016 r., *Marchiani/Parlament*, C-566/14 P, EU:C:2016:437, pkt 99, 100.

okresu i biegu terminów przedawnienia musi wynikać z prawa krajowego. Przy czym autonomia proceduralna państw członkowskich napotyka na dwa ograniczenia: zasadę równoważności i zasadę skuteczności⁷⁵.

Jeżeli zatem sąd krajowy⁷⁶ ma wątpliwości, czy na gruncie prawa krajowego powinien badać kwestię legalności zachowań organu skarbowego w przedmiocie wszczęcia postępowania karnego skarbowego, która ma wpływ na termin przedawnienia poboru zobowiązania w VAT, to już takiej wątpliwości nie powinien mieć na gruncie prawa unijnego, zważywszy w pierwszej kolejności na zasadę pewności prawa i zasadę uzasadnionych oczekiwań. Ponadto TSUE wprost wskazał, że obowiązek zapewnienia skutecznego poboru środków Unii nie zwalnia sądów krajowych z konieczności poszanowania zasady legalności i praworządności, stanowiącej jedną z nadrzędnych wartości, na których opiera się Unia, o czym świadczy art. 2 TUE⁷⁷. Trybunał Sprawiedliwości wskazywał, że akt jest dotknięty wadą nadużycia władzy wówczas, gdy z obiektywnych, właściwych dla danej sprawy i spójnych przesłanek wynika, że został przyjęty wyłącznie lub w znacznej mierze w celu innym niż wskazany albo w celu obejścia procedury przewidzianej w traktacie dla okoliczności danej sprawy⁷⁸. Trybunał podkreślał, że kwestia nadużycia władzy podlega kontroli sądów krajowych⁷⁹. Z taką sytuacją z naruszeniem zasady legalności i praworządności mamy niewątpliwie do czynienia, gdy organ skarbowy, działając jako organ przygotowawczy, wszczyna postępowanie karne skarbowe w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia, a nie w celu rzeczywistego prowadzenia postępowania karnego skarbowego. Oznacza to tym samym naruszenie zasady państwa prawa przewidzianej w art. 2 TUE. Z orzecznictwa TSUE wynika ponadto znaczenie prawa każdej osoby do dobrej administracji. Władze państw członkowskich nie są wprawdzie związane art. 41 Karty, lecz przy wdrażaniu prawa Unii ciąży na nich przewidziany w tymże artykule obowiązek dobrej administracji, ponieważ przepis ten odzwierciedla zasadę

⁷⁵ Wyrok TSUE z dnia 6 października 2015 r., *East Sussex County Council*, C-71/14, EU:C:2015:656, pkt 52, i przytoczone tam orzecznictwo.

⁷⁶ Choć niektóre składy NSA takiej wątpliwości nie mają, por. wyroki NSA z dnia: 24 listopada 2016 r., sygn. II FSK 1488/15; z 19 kwietnia 2018 r., sygn. II FSK 923/16 i sygn. II FSK 889/16, CBOSA.

⁷⁷ Wyrok TSUE z dnia 17 stycznia 2019 r., *Dzivev*, C-310/16, EU:C:2019:30, pkt 35.

⁷⁸ Wyrok TSUE z dnia 4 grudnia 2013 r., *Komisja/Rada*, C-117/10, EU:C:2013:786, pkt 96.

⁷⁹ Por. opinia RG J. Kokott do sprawy C-202/18, EU:C:2018:1030, pkt 57.

ogólną prawa Unii⁸⁰. Oznacza to, że prawo podmiotowe zagwarantowane w prawie Unii nie może być unieważnione lub wygaszone poprzez zastosowanie terminu przedawnienia, który może być stosowany w sposób niesprawiedliwy lub arbitralny⁸¹. W relacji Karty do prawa polskiego (w tym Konstytucji RP) standard krajowy musi się mieścić pomiędzy dolną granicą wyznaczoną przez Kartę (powiązaną z minimum Europejskiej Konwencji) a górną granicą wskazywaną przez Trybunał Sprawiedliwości. Konieczność uchylecia standardu krajowego będzie niezbędna, jeżeli występuje zagrożenie dla jednolitości, skuteczności i pierwszeństwa prawa unijnego⁸², choć w tym konkretnym przypadku standardy konstytucyjny i unijny prawa do sądu są równie wysokie. Ten ostatni jest zaś wyraźnie wsparty ogólnymi zasadami prawa (znanymi również polskiej Konstytucji): zasadą państwa prawa, zasadą legalizmu i praworządności oraz zasadą pewności prawa. Argumentem za dokonaniem kontroli sądowej jest też prawo podatnika do dobrej administracji. W przeciwnym razie sąd, odstępując od takiej kontroli, akceptuje stan niepewności sytuacji podatnika co do upływu terminu przedawnienia w zakresie VAT i uzależnienie takiego terminu od uznania organu skarbowego, a w konsekwencji nieuzasadnione ograniczenie prawa własności określonego w treści art. 17 Karty (art. 1 Protokołu).

6. CHARAKTER KONTROLI NADUŻYCIA PRZEZ SĄD ADMINISTRACYJNY

Z uzasadnienia wskazywanego na wstępie wyroku NSA nie wynika, aby Sąd rozważał w ogóle istniejące standardy konstytucyjne czy unijne prawa do sądu. W wyroku tym nie rozważano też kwestii naruszenia wspomnianych wyżej zasad mających walor zarówno konstytucyjny, jak i unijny. Fakt, że jak we wspomnianym na wstępie przypadku, sąd uchylił się od kontroli wszczęcia postępowania karnego skarbowego, może wynikać z jego obawy, że przekroczy on kompetencję w przedmiotowej sprawie. Takie działanie jest o tyle interesujące, iż sądy administracyjne nie mają wątpliwości, że gdy podatnik nadużywa prawa, to pomimo braku wyraźnego zapisu w ustawie okoliczność taka jest brana pod uwagę przez sąd

⁸⁰ Wyrok TSUE z dnia 8 maja 2014 r., N., C-604/12, EU:C:2014:302, pkt 49, 50.

⁸¹ Opinia RG G. Hogana z dnia 17 stycznia 2019 r. do sprawy C-133/18, EU:C:2019:37, pkt 39.

⁸² Por. M. Taborowski, *Poziom ochrony praw podstawowych wynikający z Karty Praw Podstawowych UE jako przeszkoda dla przystąpienia Unii Europejskiej do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, EPS 2015, nr 12, s. 31.

administracyjny. Tutaj jest podobna sytuacja (choć z punktu widzenia państwa prawa, rzekłabym, nie do zaakceptowania, o czym była mowa wyżej), następuje jedynie zmiana strony – prawa nadużywa organ skarbowy, a nie podatnik. Stąd też ocena, że organ skarbowy nadużył prawa, wszczynając postępowanie karne skarbowe w celu innym aniżeli cel tego postępowania, tj. wyłącznie po to, aby zawiesić bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, nie będzie powodować wzruszenia czynności na gruncie prawa karnego skarbowego. Ocena ta będzie miała tylko walor wstępny dla określenia konsekwencji opisanego działania na gruncie podatkowym. Sam przecież ustawodawca skonstruował warunek zawieszenia biegu terminu przedawnienia w taki sposób, że otworzył możliwość weryfikacji warunku dla potrzeb podatkowych. Postępowanie sądu administracyjnego można sprowadzić do prostego testu nadużycia. Wystarczy zadać lapidarne pytanie, czy w sytuacji, gdyby nie istniał art. 70 § 6 pkt 1 o.p., organy skarbowe dokonałyby wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Odpowiedź negatywna świadczy o nadużyciu prawa przez organ skarbowy. Rezultat takiej kontroli uzależniony jest zatem od okoliczności każdej konkretnej sprawy. Stwierdzenie tego rodzaju nadużycia prawa powinno skutkować na gruncie sprawy podatkowej odmową rozpoznania wskazanego wyżej skutku. Innymi słowy działanie kwalifikowane jako nadużycie prawa nie może wywołać skutku korzystnego dla działającego. Stąd też finalnym skutkiem najczęściej będzie stwierdzenie upływu terminu przedawnienia⁸³, o ile nie zajdą inne przesłanki przerwania lub zawieszenia terminu.

Taki przypadek zachodzi wówczas, gdy organy skarbowe tuż po wszczęciu postępowania karnego skarbowego nie podejmują żadnych działań w celu m.in. wykrycia sprawcy, zbierania dowodów⁸⁴, a więc nie realizują celów tego postępowania. Organ przygotowawczy, wszczynając postępowanie karne skarbowe (w fazie *ad rem*), nie może później nic nie robić, zwłaszcza w ramach procedury, w której nie uczestniczy podatnik, a od której uzależniony jest upływ terminu przedawnienia. Działania powinny zmierzać do prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Warto też wskazać, że zadaniem Krajowej Administracji Skarbowej jest m.in. rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych,

⁸³ Por. uchwały składu 7 sędziów NSA z dnia: 28 kwietnia 2014 r., sygn. I FPS 8/13; 26 lutego 2018 r., sygn. I FPS 5/17, CBOSA.

⁸⁴ Por. art. 297 § 1 Ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2018 r., poz. 1987) w zw. z art. 113 § 1 Kodeksu karnego skarbowego.

zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców⁸⁵. Zadaniem Administracji Skarbowej (jej organów) nie jest bezzasadne wszczynanie postępowań karnych skarbowych i ich dalsze nieprowadzenie. Podobny skutek ma wszczęcie postępowania karnego skarbowego w sytuacji nieumyślności działania podatnika na skutek istnienia ugruntowanej linii orzeczniczej⁸⁶ czy upływu terminu przedawnienia karalności⁸⁷.

7. PODSUMOWANIE

Z powyższej argumentacji wynika, że sąd administracyjny nie może odstąpić od kontroli działań organów skarbowych noszących znamiona nadużycia prawa, szczególnie w sprawach dotyczących VAT, będących sprawami z zakresu stosowania prawa Unii. Ustawodawca, włączając pewne konstrukcje karne skarbowe do Ordynacji podatkowej, zdecydował o tym, że stały się one elementem instytucji prawa podatkowego, jaką jest instytucja przedawnienia. I jak każdy element tej instytucji, podlega on badaniu sądu administracyjnego. Rezygnacja zaś z tej kompetencji doprowadzi do sytuacji, w której upływ terminu przedawnienia będzie zależeć od uznania organu podatkowego i będzie poza jakąkolwiek kontrolą sądową. Takie działanie stoi w sprzeczności z rolą sądów administracyjnych, jaką jest wymierzanie sprawiedliwości oraz z konstytucyjnym i unijnym prawem do sądu. Sąd nie może być obojętny na patologiczne zachowania administracji. Obojętność po stronie sądów może doprowadzić do bezkarności organów skarbowych. Działania organów skarbowych noszące znamiona nadużycia prawa godzą zaś w zasadę państwa prawa, w którym organy władzy publicznej powinny działać zgodnie z zasadą legalności i praworządności, a także w prawo do dobrej administracji. Nie można również zapominać w takiej sytuacji o naruszeniu zasady pewności prawa, albowiem podatnicy mają prawo oczekiwać od państwa, że upływ terminu przedawnienia nie będzie miał waloru pozornego i uzależnionego od uznania organu skarbowego. Skutkiem takiego działania organów skarbowych będzie ograniczenie wykonywania prawa własności w sposób nieproporcjonalny i trudny do zaakceptowania, co stanowi naruszenie art. 17 Karty w zw. z art. 52

⁸⁵ Artykuł 2 ust. 1 pkt 13 Ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r., poz. 1947 ze zm.).

⁸⁶ Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 22 lipca 2019 r., sygn. I SA/Wr 365/19, CBOSA.

⁸⁷ Wyrok NSA z dnia 24 listopada 2016 r., sygn. II FSK 1488/15, CBOSA.

ust. 1 Karty (art. 1 Protokołu) oraz art. 21 ust. 1 i art. 64 Konstytucji RP w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

Należy wyraźnie podkreślić, że rolą sądu administracyjnego jest rzeczywiste przeciwdziałanie nadużyciu prawa, zwłaszcza gdy dokonywane jest przez organ władzy. Jak powiedział Arystoteles w *Etyce nikomachejskiej* (V, 10, 1137b), zapobiegać tego typu wypadkom dysfunkcyjności prawa pozytywnego można jedynie dzięki odwołaniu się do norm o jeszcze bardziej ogólnym charakterze, które zawierają nadzwyczajne umocowanie dla sądu, by ten, kierując się bardzo ogólnie określonym standardem etycznym, postrzegającym jednak w kontekście aksjologii całego systemu prawnego, rozstrzygnął konkretną kwestię sporną w sposób sprawiedliwy. Takimi normami w omawianym przypadku są normy konstytucyjne i unijne. Warto wspomnieć tutaj znaną paremię łacińską – *nemo potest commodum capere de iniuria sua propria* (nikt nie może czerpać korzyści z własnego bezprawia). Tym bardziej bezprawia nie może się dopuszczać organ skarbowy, którego obowiązkiem jest działanie zgodnie z literą prawa. Akceptacja przez sąd administracyjny popełnionego przez organy skarbowe nadużycia prawa nie tylko pogłębia brak zaufania podatników do tychże organów⁸⁸, lecz także rodzi brak zaufania do takiego sądu w sytuacji, gdy nie chroni on obywatela przed samowolą i niezgodnym z prawem działaniem władzy⁸⁹.

BIBLIOGRAFIA

- Arystoteles, *Etyka nikomachejska*, przeł. D. Gromska, Warszawa 2012.
- Dauter B., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. 7, LEX/el. 2018.
- Gajewska-Kraczkowska H., *O prawdziwej funkcji zawieszenia postępowania karnego skarbowego*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 4.
- Garlicki L., *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2012.
- Gomułowicz A., *Podatki i etyka*, Warszawa 2013.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. M. Haczkowska, LEX/el. 2014.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 2, red. L. Garlicki, M. Zubik, wyd. 2, LEX/el. 2016.
- Lemańska J., *Uzasadnione oczekiwania w perspektywie prawa krajowego i regulacji europejskich*, LEX/el. 2016.
- Łabuda G., *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 3.

⁸⁸ Artykuł 121 § 1 o.p.

⁸⁹ Por. A. Gomułowicz, *Podatki i etyka*, Warszawa 2013, s. 184–185.

- Łazarska A., *Rzetelny proces cywilny*, Warszawa 2012.
- Łętowska E., [w:] *Nadużycie prawa*, red. H. Izdebski, A. Stępkowski, Warszawa 2003.
- Łętowska E., *Glosa do wyroku NSA z 1 lipca 1999 r., SA/Bk 208/99, OSP 2000, nr 1, poz. 17.*
- Nieczepa O., *Poinformowanie podatnika o wszczęciu postępowania karnoskarbowego jako moment skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego po upływie 5-letniego terminu przedawnienia. Glosa do wyroku NSA z dnia 16 stycznia 2013 r., I FSK 1208/11, „Glosa” 2015, nr 3.*
- Pozycja ustrojowa sędziego*, red. R. Piotrowski, LEX/el. 2015.
- Szyburska-Walczak G., *Oddziaływanie europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności na internacjonalizację standardów w dziedzinie demokracji i praw człowieka*, [w:] *Wpływ standardów międzynarodowych na rozwój demokracji i ochronę praw człowieka*, red. J. Jaskiernia, Warszawa 2013.
- Taborowski M., *Poziom ochrony praw podstawowych wynikający z Karty Praw Podstawowych UE jako przeszkoda dla przystąpienia Unii Europejskiej do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, EPS 2015, nr 12.
- Trzciniński J., *Sądownictwo administracyjne jako gwarant ochrony wolności i praw jednostki*, [w:] *Trzecia władza. Sądy i trybunały w Polsce*, red. A. Szmyt, Gdańsk 2008.
- Tychmańska A., *Znaczenie Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych oraz Międzynarodowego Paktu Praw Gospodarczych, Społecznych i Kulturalnych dla polskiego porządku prawnego na przykładzie analizy orzecznictwa polskich sądów administracyjnych*, „Studenckie Zeszyty Naukowe” 2017, t. 22, nr 34.
- Waltoś S., *O obstrukcji procesowej, czyli kilka uwag o nadużyciu prawa procesowego*, [w:] *W kręgu teorii i praktyki prawa karnego. Księga poświęcona pamięci Profesora Andrzeja Wąska*, red. L. Leszczyński, E. Skrętowicz, Z. Hołda, Lublin 2005.
- Wieruszewski R., *Oddziaływanie prawa międzynarodowego i prawa Unii Europejskiej na konstytucyjny status jednostki w RP*, [w:] *Otwarcie Konstytucji RP na prawo międzynarodowe i procesy integracyjne*, red. K. Wójtowicz, Warszawa 2006.

CAN THE ADMINISTRATIVE COURT REFRAIN FROM REVIEW THE ABUSE OF RIGHTS COMMITTED BY TAX AUTHORITIES? COMMENTS REGARDING THE JUDGMENT OF THE SUPREME ADMINISTRATIVE COURT OF NOVEMBER 24, 2016 (I FSK 759/15)

Summary. The author of the article points to the erroneous practice of administrative courts, according to which they do not examine the initiation of criminal fiscal proceedings by tax authorities in order to merely suspend the limitation period pursuant to art. 70 § 6 item 1 of the Tax Ordinance Act (abuse of rights). Such action is incompatible with the constitutional and EU right to court, as well as the rule of law and the principles derived from them: legality, legal certainty and the right to good administration. Consequently, the abandonment of such judicial review leads to a violation of the taxpayer's property right.

Keywords: suspension of the statute of limitation on a tax liability, criminal and fiscal proceedings, right to a fair trial

Stefan Babiarczyk*

ODPOWIEDZIALNOŚĆ OSÓB TRZECICH ORAZ NASTĘPSTWO PRAWNE W OBECNIE OBOWIĄZUJĄCEJ ORDYNACJI PODATKOWEJ I PROJEKCIE NOWEJ ORDYNACJI PODATKOWEJ ZARYS PROBLEMATYKI

Streszczenie. Zasadniczym celem artykułu jest wykazanie różnic w uregulowaniu pozycji prawnej osób trzecich oraz następców prawnych na gruncie obowiązującej ustawy – Ordynacja podatkowa oraz projektu Nowej Ordynacji podatkowej. Celem ubocznym jest wskazanie wad i błędów w uregulowaniu tych zagadnień na gruncie obowiązującej ustawy – Ordynacja podatkowa.

W opracowaniu jako metodę badawczą zastosowano krytyczną analizę przepisów art. 107–118 ustawy – Ordynacja podatkowa oraz art. 249–273 i art. 274–293 NOP. Wykazano wiele wad i błędów w uregulowaniu omawianych zagadnień na gruncie obowiązującej ustawy – Ordynacja podatkowa. Wskazano także, które z uregulowań projektu NOP mogą służyć do trafniejszej wykładni przepisów obowiązującej ustawy.

Słowa kluczowe: rażąco niesłuszna odpowiedzialność osoby trzeciej w NOP, przedawnienie zobowiązania osoby trzeciej w NOP, następstwo prawne osób prawnych i spółek osobowych w transgranicznym łączeniu się spółek kapitałowych i spółki komandytowo-akcyjnej w NOP, podmiotowy zakres następstwa prawnego w NOP, przedmiotowy zakres następstwa prawnego w NOP, decyzja w zakresie następstwa prawnego przedsiębiorstwa w spadku

* Doktor nauk prawnych, sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego, e-mail: babiarczykstefan@gmail.com

1. WPROWADZENIE

Wprawdzie Nowa Ordynacja podatkowa¹ (NOP) jeszcze nie weszła w życie i co więcej – nie została nawet uchwalona przez Sejm RP², to jednak podejmowane działania wskazują na to, że projekt NOP zostanie uchwalony i stanie się obowiązującym prawem.

Na wstępie należy zauważyć, że projekt NOP w omawianym zakresie uzyskał właściwą systematykę. I tak zagadnienie odpowiedzialności podatkowej osób trzecich zostało uregulowane w Dziale II w rozdziale 11, który składa się z dwóch oddziałów: 1. Przepisy ogólne, 2. Osoby trzecie i zakres ich odpowiedzialności. Z kolei przepisy o następstwie prawnym znalazły się w Dziale II rozdział 12. Następstwo prawne, który składa się także z dwóch oddziałów: 1. Następstwo prawne podmiotów przekształconych i 2. Następstwo prawne spadkobierców, zapisobierców windykacyjnych i przedsiębiorstwa w spadku. Taka systematyka porządkuje omawiane przepisy i umożliwia przez to ich prawidłową wykładnię.

2. ODPOWIEDZIALNOŚĆ OSÓB TRZECICH

W zakresie odpowiedzialności osób trzecich NOP utrzymuje w zasadzie obowiązujące dotąd regulacje, polegające na tym, że:

- katalog osób trzecich odpowiadających za zaległości podatkowe ma charakter zamknięty (art. 249 § 1 NOP);
- odpowiedzialność osoby trzeciej ma charakter odpowiedzialności solidarnej z podatnikiem (względnie jego następcą prawnym, gdy zaległość podatkowa została przez niego przejęta), z wyjątkiem odnoszącym się do art. 257 § 2 NOP, gdy przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część

¹ Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa przyjęty przez rząd 27 maja 2019 r. (skierowany do sejmu 4 czerwca 2019 r.), dostępny na stronie BIP Rady Ministrów – projekty ustaw przesłane do Sejmu RP.

² W sejmie odbyło się pierwsze czytanie projektu ustawy – Ordynacja podatkowa (druk nr 3517/VIII kadencja), projektu ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika (druk nr 3516/VIII kadencja) i projektu ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę – Ordynacja podatkowa i ustawę o Rzeczniku Praw Podatnika (druk nr 3518/VIII kadencja) w dniu 3 lipca 2019 r. W jego wyniku projekty ustaw zostały skierowane do Komisji Finansów Publicznych, która na swym posiedzeniu w dniu 4 lipca 2019 r. skierowała je do podkomisji stałej. Od 17 lipca 2019 r. trwała dyskusja nad harmonogramem prac. Równocześnie projekty skierowano do Biura Analiz Sejmowych w celu opracowania opinii, zakreślając miesięczny termin jej sporządzenia.

zostały nabyte na współwłasność ułamkową, gdyż wtedy ta odpowiedzialność jest odpowiedzialnością w częściach ułamkowych;

– utrzymano dotychczasowy przedmiotowy zakres odpowiedzialności osób trzecich (art. 249 § 1 NOP), z tym że modyfikacja tego zakresu może nastąpić w przepisie szczególnym (np. art. 261, art. 262 NOP ograniczają tę odpowiedzialność tylko do zaległości podatkowych).

Jednakże w art. 249 § 2 NOP wprowadzono przepis umożliwiający elastyczne orzekanie o tej odpowiedzialności w sytuacji, gdy osoba trzecia udowodni lub uprawdopodobni, że byłoby to rażąco niesłuszne. Pomijając tu błędne sformułowanie „udowodni lub uprawdopodobni” (dodane do projektu już po przekazaniu projektu ustawy NOP Ministrowi Finansów), pojęcie to jest typowym określeniem nieostrym, jakich wiele w systemie prawa podatkowego. Określenie to w założeniu ma zapewnić elastyczność orzekania w przypadku, gdy przepisy prawa regulujące dane kwestie są restrykcyjne. Wymagają one zgodnie z przyjętymi w orzecznictwie³ i piśmiennictwie⁴ poglądami uwzględnienia nie tylko uwarunkowań zewnętrznych wynikających z chronionych wartości zawartych w całym systemie prawa (Konstytucji Rzeczypospolitej), ale i jego uwarunkowań wynikających z wartości i zasad leżących u podstaw aktu normatywnego, w którym to pojęcie zastosowano. Oznacza to konieczność uwzględnienia zasad ogólnych prawa podatkowego (art. 14–32 NOP). Komisja nie zdecydowała się na przyjęcie uwag, wniosków i sugestii, by pojęcie to zdefiniować choćby przykładowo, właśnie z powodu koniecznego do uwzględnienia w konkretnej sprawie zakresu uwarunkowań zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych danego aktu.

Poza tym utrzymano:

– zasadę, że o odpowiedzialności osoby trzeciej orzeka się w drodze decyzji (art. 251 § 1 NOP);

– katalog przesłanek negatywnych wskazujący na to, kiedy nie może być wszczęte postępowanie podatkowe w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej, i jest on w zasadzie identyczny z obowiązującym dotąd, z tym że dodano jeszcze (art. 251 § 2 pkt 2 lit. c) decyzję o zakresie odpowiedzialności spadkobierców lub zapisobierców windykacyjnych;

³ Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 20 listopada 1990 r., sygn. II SA 759/90, OSP 1991, nr 7–8, poz. 178.

⁴ Zob. W. Masewicz, *Glosa do wyroku NSA z dnia 20 listopada 1990 r., II SA 759/90*, OSP 1991, nr 7–8, poz. 178; L. Garlicki, *Przegląd orzecznictwa TK*, „Przegląd Sądowy” 1992, nr 11–12, s. 52.

– zasadę, że odpowiedzialność osoby trzeciej jest odpowiedzialnością posiłkową i obowiązkiem organu jest prowadzenie tego postępowania w każdym przypadku (art. 251 § 2 NOP), w stosunku do każdej osoby trzeciej;

– odrębne od ogólnych zasady przedawnienia wymiaru i poboru zobowiązania osoby trzeciej (art. 254–255 NOP).

Przepisy odnoszące się do przedawnienia zobowiązania osoby trzeciej w zakresie odpowiadającym obecnej treści art. 118 Ordynacji podatkowej⁵ zostały utrzymane. Natomiast zmiana dotyczy przepisu wprowadzonego w NOP, a mianowicie art. 255 dotyczącego przedawnienia poboru zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej. Przedawnienie poboru nastąpi z upływem 3 lat, licząc od dnia, w którym decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej stała się ostateczna.

Regulacja zawarta w art. 254 NOP odnosząca się do skutków prawnych wynikających z doręczenia decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej w zakresie zachowania terminu przedawnienia nawiązuje do ukształtowanego na gruncie art. 118 § 1 o.p. rozwiązania usuwającego wątpliwości co do kwestii, czy upływ przewidzianego w nim terminu wiązać należy z decyzją pierwszej czy drugiej instancji⁶. Przyjęto jednak, że chodzi nie o jej wydanie – jak dotychczas – lecz doręczenie.

Katalog osób trzecich odpowiedzialnych za zaległości podatkowe w zasadzie nie uległ zmianie. Jednakże z jednej strony wykreślono obowiązujący obecnie art. 111 o.p. jako mający niewielkie praktyczne zastosowanie, a dodano art. 273 NOP odnoszący się do odpowiedzialności zapisobiercy zwykłego jako osoby trzeciej. Poza tym, co charakterystyczne, zakres przedmiotowy odpowiedzialności zapisobiercy został określony ściśle i obejmuje ona: zaległości podatkowe, podatek niepobraný lub pobraný, ale niewpłaconý przez płatnika, podatek pobraný, ale niewpłaconý przez inkasenta, odsetki za zwłokę naliczone do dnia wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej od należności określonych wcześniej, a także odsetki od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek, koszty upomnienia i koszty egzekucyjne powstałe do dnia wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej.

Niektóre przepisy z tego zakresu zostały poprawione w sensie redakcyjnym (np. w zakresie określenia, że chodzi o wartość rynkową w art. 257 § 3, art. 259 § 2) czy poprzez objęcie odpowiedzialnością nie tylko

⁵ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 900 ze zm.), dalej: o.p.

⁶ Zob. np. wyrok NSA z dnia 1 lutego 2017 r., sygn. II FSK 3638/14, CBOSA.

dzierżawcy lub użytkownika (art. 114a o.p.), ale i najemcy, leasingobiorcy (art. 262 NOP). Zmiany redakcyjne objęły też art. 116 o.p. w odniesieniu do użytego w nim określenia „po likwidacji”, niejasnego terminologicznie (art. 264 NOP). Dotyczy to również uporządkowania terminologicznego art. 116a o.p. (art. 265 i 266 NOP).

Zaproponowano też odpowiedzialność wspólników zagranicznej spółki osobowej za jej zaległości podatkowe (art. 263 § 7 NOP), a także odpowiedzialność członków organu zarządzającego za zaległości osoby prawnej zagranicznej (art. 265 NOP). Zagadnienia te nie są obecnie ujęte wprost w ustawie – Ordynacja podatkowa, co powoduje problemy w zakresie objęcia tych podmiotów odpowiedzialnością podatkową⁷.

3. NASTĘPSTWO PRAWNE PODMIOTÓW PRZEKSZTAŁCONYCH

Przez następstwo prawne rozumieć należy przejście praw i obowiązków z jednego podmiotu na drugi. Chodzi oczywiście o następstwo prawne pochodne (sukcesję), tzw. translatywne, mocą którego dane prawo przechodzi w całości na dany podmiot, co nie zawsze jest regułą, np. w przypadku uregulowanym w art. 93c o.p. (art. 277 NOP), gdzie następstwo prawne następuje tylko w przypadku, gdy majątek osoby prawnej dzielonej stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa. W przeciwnym wypadku mamy do czynienia z solidarną odpowiedzialnością osób trzecich (art. 117 § 1 o.p. i art. 268 § 1 NOP). Nowa Ordynacja podatkowa w zakresie następstwa prawnego podmiotów przekształconych w zasadzie utrzymuje stan dotychczasowy. Trudno bowiem tu coś dodać albo ująć, skoro obowiązuje zasada, że następstwo prawne w prawie podatkowym kształtują przepisy ustrojowe. A Komisja Kodyfikacyjna nie była uprawniona do rozszerzenia tego katalogu, bo musiałaby zmieniać przepisy ustrojowe. Nowym rozwiązaniem jest tu art. 274 § 3 NOP odnoszący się do odpowiedniego stosowania przepisów o następstwie prawnym osób prawnych i spółek osobowych do transgranicznego łączenia się spółek kapitałowych i spółki komandytowo-akcyjnej.

⁷ Zob. wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2018 r., sygn. II FSK 2180/18, CBOSA; wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2017 r., sygn. I FSK 1665/15, LEX nr 2294072, z glosą krytyczną P. Suchockiego, „Prawo Podatkowe” 2019, nr 3, s. 46–53. Zob. też J. Kruczałak-Jankowska, *Wpływ europeizacji prawa na instytucje prawa handlowego*, Warszawa 2013, s. 130; M. Białkowski, *Mobilność spółek w systemie prawa handlowego*, „Zarządzanie i Finanse” 2012, t. 1, nr 2, s. 595–604.

Zmiany zawarte w art. 274–283 NOP to zmiany o charakterze w istocie dostosowawczym, redakcyjnym, aktualizującym. Nowym przepisem jest w istotnej części art. 278 NOP (art. 97 § 4 o.p.) odnoszący się do następstwa prawnego wynikającego z zastosowania się przez podmiot przekształcany nie tylko do praw i obowiązków wynikających z decyzji, ale też do praw i obowiązków wynikających z interpretacji ogólnych, objaśnień podatkowych (art. 545 § 1 pkt 1 NOP), informacji ogólnych i interpretacji indywidualnych (art. 545 § 1 pkt 2 i art. 558 § 1 NOP) oraz utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów podatkowych (art. 579 § 1 pkt 2 i art. 579 § 2 NOP). Wówczas następuje wstąpienie w sytuację prawną ukształtowaną tym zachowaniem i objęcie ochroną prawną podmiotu przekształconego. Te zachowania dają mu ochronę prawną. Pojęcie podmiot przekształcany (przekształcony) na gruncie art. 278 NOP należy rozumieć w sposób obejmujący wszelkie formy następstwa prawnego uregulowane w rozdziale 12. Z porównania art. 93d o.p. i przepisów NOP wynika, że zakres przedmiotowy następstwa w tych przypadkach NOP rozszerza na prawa i obowiązki wynikające z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego, z zastosowania się przez podmiot przekształcany do interpretacji ogólnych i objaśnień podatkowych, o których mowa w art. 545 § 1 pkt 1 NOP, informacji ogólnych i interpretacji indywidualnych, o których mowa odpowiednio w art. 545 § 1 pkt 2 i art. 558 § 1 NOP, a także utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów podatkowych, o której mowa w art. 579 § 1 pkt 2 i w art. 579 § 2 NOP. W tych kwestiach stosuje się odpowiednio uregulowania zawarte w art. 274–277 NOP.

Zakres następstwa prawnego w odniesieniu do interpretacji ogólnych indywidualnych objaśnień podatkowych, informacji ogólnych oraz utrwalonej praktyki interpretacyjnej został dostosowany do orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Oznacza to, że jeżeli poprzednik prawny następcy prawnego nie skorzystał z ochrony wynikającej z interpretacji, bo się do niej nie zastosował, to następca, chcąc być objęty ochroną prawną, musi sam wystąpić o wydanie interpretacji albo zastosować się do objaśnień podatkowych, informacji ogólnych, interpretacji ogólnej czy utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów podatkowych na zasadach ogólnych, ale ta ochrona będzie działała od chwili zastosowania się przez niego do tych praw i obowiązków. W przypadku zaś gdy zastosował się do tych instytucji prawnych poprzednik prawny, ochrona będzie kontynuowana.

Ponadto zmiana dotyczy wprowadzenia przepisów o transgranicznym łączeniu się spółek kapitałowych i spółki komandytowo-akcyjnej (art. 270 § 3 NOP) oraz o transgranicznym podziale spółek (art. 273 § 2 NOP). Przepisów w tym zakresie wprost wyrażonych nie było w treści ustawy – Ordynacja podatkowa.

4. NASTĘPSTWO PRAWNE SPADKOBIERCÓW, ZAPISOBIERCÓW WINDYKACYJNYCH I PRZEDSIĘBIORSTWA W SPADKU

W zakresie tej regulacji zmiany są istotne. Najogólniej rzecz biorąc, zmiany dotyczą:

a) zakresu przedmiotowego następstwa prawnego:

– wprowadza się nową kategorię następcy prawnego, a mianowicie zapisobiercę windykacyjnego,

– wykreśla się z kategorii następców prawnych zapisobiercę zwykłego i przenosi się go do kategorii osób trzecich ze względu na małą praktyczną przydatność tego podmiotu wśród następców prawnych i ograniczoną możliwość zastosowania przepisu art. 106 o.p., tym bardziej że i tak zapisobierca zwykły był ograniczony w następstwie prawnym tylko do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe i inne należności wskazane w art. 98 o.p.,

– utrzymuje się jako następcę prawnego przedsiębiorstwo w spadku,

– wyeliminowano niejasną dotychczasową regulację odnoszącą się do braku następstwa prawnego spadkobierców po spadkobiercach (dalszy spadkobierca) i nabywcy spadku po spadkodawcy (art. 284 § 3 NOP). Wyjątek dla dalszych spadkobierców został uczyniony w art. 293 NOP,

– spadkobiercy podatnika, płatnika, inkasenta i zapisobiercy windykacyjny będą następcami przejmującymi wszelkie prawa (art. 284 § 1 NOP) poprzednika prawnego oraz ściśle określone obowiązki (art. 283 NOP i art. 98 o.p.); tak określonego w sposób jasny uregulowania brak w obowiązującej ustawie;

b) zakresu przedmiotowego następstwa prawnego:

– zapisobierca windykacyjny (art. 284 § 4 NOP) będzie następcą prawnym tylko wówczas, gdy przedmiotem zapisu windykacyjnego będzie przedsiębiorstwo (art. 55¹ Kodeksu cywilnego⁸).

W tym zakresie art. 981¹ § 1 k.c. stanowi, że w testamencie sporządzonym w formie aktu notarialnego spadkodawca może postanowić, że

⁸ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 1964 r., Nr 16, poz. 93 ze zm.), dalej: k.c.

oznaczona osoba nabywa przedmiot zapisu z chwilą otwarcia spadku (zapis windykacyjny).

Trzeba tu zwrócić uwagę na zakres przedmiotowy zapisu windykacyjnego. Zgodnie z art. 981¹ k.c. przedmiotem tego zapisu może być:

- 1) rzecz oznaczona co do tożsamości;
- 2) zbywalne prawo majątkowe;
- 3) przedsiębiorstwo lub gospodarstwo rolne;
- 4) ustanowienie na rzecz zapisobiercy użytkowania lub służebności.

Taka regulacja oznacza, że w przypadku pozostałych przedmiotów zapisu windykacyjnego (rzecz oznaczona co do tożsamości, zbywalne prawo majątkowe, gospodarstwo rolne, ustanowienie na rzecz zapisobiercy windykacyjnego użytkowania lub służebności) przedmiotowy i podmiotowy zakres następstwa prawnego przejdzie na spadkobierców;

– wyeliminowano budzący wątpliwości i spory podział praw i obowiązków na majątkowe i niemajątkowe, ale nie do końca (art. 97 § 2 i 2a o.p. oraz art. 284 § 5 i 6 NOP),

– wyeliminowano z zakresu przedmiotowego, budzące spory i dotąd uregulowane niejasno, przejęcie przez spadkobierców obowiązku podatkowego w pełnym zakresie, z wyjątkiem spadkobierców i zapisobiercy windykacyjnego oraz przedsiębiorstwa w spadku kontynuujących działalność gospodarczą spadkodawcy (art. 284 § 5 NOP),

– uregulowano w sposób jasny, że spadkobierca niekontynuujący działalności gospodarczej spadkodawcy i spadkobierca spadkodawcy nieprowadzącego działalności gospodarczej nie przejmują przewidzianych w przepisach prawa podatkowego obowiązków niemajątkowych tych spadkodawców;

– wskazano, że przedmiotowym zakresem następstwa prawnego spadkobierców i zapisobierców windykacyjnych są co do zasady wszelkie prawa i ściśle określone obowiązki (art. 284 § 1 NOP).

Określenie „wszelkie prawa” nie pozostawia wątpliwości, że jego zakresem są objęte także ekspektatywy nabycia praw, a więc i kontynuacja ulg podatkowych (zwolnień też – art. 3 pkt 20 NOP)⁹;

– ujednolicono zakres przejmowanych praw i obowiązków wynikających z zastosowania się przez podatnika, płatnika, inkasenta do praw i obowiązków wynikających z:

- decyzji organów podatkowych,
- interpretacji ogólnych,
- interpretacji indywidualnych,

⁹ Szerzej na ten temat zob. uzasadnienie do projektu NOP, s. 315–317.

- informacji ogólnych,
- utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów podatkowych (art. 284 § 7 NOP);
 - zdefiniowano (definicja przykładowa) pojęcie „obowiązki niemajątkowe” (art. 284 § 6 NOP),
 - regulację zawartą obecnie w art. 100 o.p. (art. 288 § 1–4 NOP) dostosowano do treści uchwały 7 sędziów NSA z dnia 23 maja 2016 r., sygn. II FPS 6/15, ONSAiWSA 2016, nr 5, poz. 72 (nie występuje zobowiązanie spadkobierców i zapisobierców windykacyjnych, ale tylko należności, których termin płatności wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji). Ma to też związek z art. 101 o.p. (art. 289 NOP), a także z charakterem następstwa prawnego tych podmiotów, które wstępują z mocy prawa w prawa i obowiązki poprzednika prawnego, a jego zakres wynika z aktów deklaracyjnych (postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku i jego zmiana czy uchylenie, akt poświadczenia dziedziczenia, europejskie poświadczenie spadkowe).

W art. 98 § 1 o.p. (art. 287 § 1 NOP) nie wpisano charakteru tej odpowiedzialności, a więc tego, czy ma ona charakter solidarny czy udziałowy. Otóż charakter tej odpowiedzialności wynika nie z przepisów obowiązującej ustawy – Ordynacja podatkowa i NOP, lecz z przepisów Kodeksu cywilnego, do których odsyła art. 98 § 1 o.p. Są to przepisy art. 1012–1024 k.c. i art. 1030–1034¹ k.c.

Utrzymano regulację dotyczącą zasad kontynuowania działalności gospodarczej przez spadkobierców i zapisobiercę windykacyjnego, tak jak to jest uregulowane w Ustawie z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej¹⁰, wprost odsyłając do możliwości takiego ukształtowania kontynuowania działalności gospodarczej spadkodawcy. Tego w obecnej ustawie nie ma. Oznacza to, że ten tryb kontynuowania działalności gospodarczej spadkodawcy nie jest dla spadkobierców, zapisobierców windykacyjnych oraz osób wskazanych w art. 14 u.z.s. obligatoryjny.

W zakresie następstwa prawnego przedsiębiorstwa w spadku należy uwzględnić stosowne przepisy ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej, tj. art. 13 i 14 u.z.s. Należy też brać pod uwagę, że małżonek przedsiębiorcy, jego spadkobiercy oraz zapisobiercy windykacyjni mogą kontynuować tę działalność przez jej osobiste prowadzenie na dotychczasowych zasadach.

¹⁰ Dz.U. z 2018 r., poz. 1629 ze zm., dalej: u.z.s.

Ponadto poprawiono regulację odnoszącą się do kontynuowania działalności gospodarczej spadkodawcy przez zarządcę sukcesyjnego, wykreślając zbędne przepisy: art. 97 § 2a, art. 97a § 3 i 4 o.p.

Powstaje tu pytanie, kto powinien być adresatem decyzji z art. 285 NOP (art. 97a o.p.). Moim zdaniem należy tu uwzględnić nie tylko art. 7a o.p. (art. 59 NOP), z którego wynika, że następcą prawnym spadkodawcy jest przedsiębiorstwo w spadku, ale i treść art. 15 i 21 u.z.s. stanowiących, że osoby wskazane w art. 14 u.z.s. (małżonek przedsiębiorcy, któremu przysługuje udział w przedsiębiorstwie w spadku, lub spadkobierca ustawowy przedsiębiorcy, albo spadkobierca testamentowy przedsiębiorcy, albo zapisobierca windykacyjny, któremu zgodnie z ogłoszonym testamentem przysługuje udział w przedsiębiorstwie w spadku), oraz zarządca sukcesyjny działają w imieniu własnym na rachunek właściciela przedsiębiorstwa w spadku. To oznacza, że skoro zgodnie z art. 286 § 1 u.z.s. odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe przedsiębiorstwa w spadku ponoszą zapisobierca windykacyjny kontynuujący prowadzenie tego przedsiębiorstwa, spadkobiercy zmarłego przedsiębiorcy, jeżeli nie został uczyniony zapis windykacyjny obejmujący przedsiębiorstwo w spadku, a także małżonek zmarłego przedsiębiorcy, któremu przysługuje udział w przedsiębiorstwie w spadku, to adresatem decyzji będą albo osoby wskazane w art. 14 u.z.s., albo zarządca sukcesyjny (mający zdolność procesową i działający w imieniu własnym), a rozstrzygnięcie zawarte w decyzji wydawanej na podstawie art. 97a § 1 o.p. (art. 285 § 1 NOP) będzie się odnosiło do osób w tych przepisach wskazanych, a nie do przedsiębiorstwa w spadku, mimo że to ono jest zgodnie z art. 97 § 1 o.p. (art. 285 § 2 NOP) następcą prawnym. Dlaczego rozstrzygnięcie decyzji nie może się odnosić do przedsiębiorstwa w spadku? Moim zdaniem dlatego, że zarządca działa na rachunek tych podmiotów, o których mowa w art. 97a § 1 o.p. (art. 282 § 1 NOP), a nie na rzecz przedsiębiorstwa w spadku (art. 15 i 21 u.z.s.).

Wprowadzone do art. 288 NOP odesłanie umożliwi zamknięcie luki w art. 97a o.p., ponieważ w nim nie określono terminu płatności należności.

Przepisy art. 289 § 1 i art. 291 § 2 i 3 NOP są konsekwencją zasady, że dalsi spadkobiercy spadkodawcy i nabywca spadku nie są następcami prawnymi spadkodawcy. To oznacza, że śmierć spadkobiercy spowoduje – w sytuacjach opisanych w tych przepisach – pomniejszenie zobowiązań podatkowych i tym samym przedmiotowego zakresu odpowiedzialności pozostałych spadkobierców.

W przepisie art. 292 NOP (art. 103 o.p.) wprowadzono elastyczną klauzulę, że wyliczenie obowiązków informacyjnych ciężących na organie podatkowym jest wyliczeniem przykładowym.

Poza tym przepis art. 103 o.p. został w art. 292 NOP dostosowany do rozwiązań obowiązujących w NOP.

W art. 289 § 1 i art. 291 § 3 NOP wprowadzono rozwiązania uniemożliwiające następstwo prawne z tytułu samej solidarnej odpowiedzialności i braku następstwa prawnego po spadkobiercach i w przypadku nabywcy spadku (art. 284 § 3 NOP).

Przepis art. 293 NOP umożliwia ponadto otrzymanie nadpłaty i zwrotu podatku nie tylko spadkobiercom i zapisobiercy windykacyjnemu, ale i dalszym ich spadkobiercom.

5. PODSUMOWANIE

Obowiązująca ustawa – Ordynacja podatkowa w zakresie regulowania zagadnień odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, a także następstwa prawnego ma wiele wad. Dlatego też projekt Nowej Ordynacji podatkowej starał się te wady usunąć. Oczywiście, przyjęto tu zasadę utrzymania tych rozwiązań, które sprawdziły się w praktyce, jak: katalog osób trzecich, charakter odpowiedzialności osób trzecich, przedmiotowy zakres odpowiedzialności osób trzecich, zasady orzekania o tej odpowiedzialności czy przesłanki negatywne odpowiedzialności osób trzecich. W przypadku przepisów o następstwie prawnym podmiotów przekształconych utrzymano obecnie obowiązujący ich katalog choćby ze względu na zasadę, że następstwo prawne może być wykreowane tylko w przepisach ustrojowych. Znacznie szersza jest ingerencja w projekcie w odniesieniu do podmiotowego i przedmiotowego następstwa prawnego spadkobierców, zapisobierców windykacyjnych i przedsiębiorstwa w spadku. Wyeliminowano w zasadzie m.in. odpowiedzialność za obowiązek podatkowy, nabywca spadku nie będzie następcą prawnym spadkodawcy, solidarny charakter odpowiedzialności nie będzie kreował następstwa prawnego. Śmierć spadkobiercy w toku postępowania ustalającego zobowiązanie podatkowe spadkodawcy czy w toku postępowania o zakresie odpowiedzialności spadkobierców i zapisobierców windykacyjnych spowoduje zmniejszenie zakresu odpowiedzialności pozostałych spadkobierców, co wiąże się z tym, że dalsi spadkobiercy nie będą już następcami prawnymi spadkodawcy.

Jednocześnie, jak się wydaje, przedstawiony rys porównawczy może być wykorzystany wraz z uzasadnieniem NOP do wykładni przepisów obowiązującej ustawy – Ordynacja podatkowa. Nowymi rozwiązaniami w NOP są z pewnością te, których nie ma w obowiązującej ustawie, a mianowicie możliwość nieodpowiadania osoby trzeciej za zaległości podatkowe w przypadku rażącej niesłuszności, w odniesieniu zaś do następstwa prawnego spadkobierców i zapisobierców windykacyjnych wyeliminowanie co do zasady objęcia jego przedmiotowym zakresem obowiązku podatkowego (w zasadzie), wyeliminowanie z zakresu podmiotowego następstwa prawnego dalszych spadkobierców i następcy spadku. W tym więc zakresie trudno mówić o możliwości wykorzystywania nowych rozwiązań w wykładni przepisów obowiązującej ustawy.

BIBLIOGRAFIA

- Białkowski M., *Mobilność spółek w systemie prawa handlowego*, „Zarządzanie i Finanse” 2012, t. 1, nr 2.
- Garlicki L., *Przegląd orzecznictwa TK*, „Przegląd Sądowy” 1992, nr 11–12.
- Kruczalak-Jankowska J., *Wpływ europeizacji prawa na instytucje prawa handlowego*, Warszawa 2013.
- Masewicz W., *Glosa do wyroku NSA z dnia 20 listopada 1990 r.*, II SA 759/90, OSP 1991, nr 7–8.
- Suchocki P., *Glosa do wyroku NSA z dnia 25 kwietnia 2017 r.*, I FSK 1665/15, „Prawo Podatkowe” 2019, nr 3.

THIRD PARTY LIABILITY AND LEGAL SUCCESSION IN THE CURRENT TAX ORDINANCE ACT AND DRAFT NEW TAX ORDINANCE ACT OUTLINE OF THE ISSUES

Summary. The main aim of the article is to demonstrate differences in the regulation of the legal position of third parties and legal successors on the basis of the current Tax Ordinance Act and the New Tax Ordinance draft. A side goal is to indicate defects and errors in regulation of these issues on the grounds of the current Act – Tax Ordinance.

The article uses as a research method a critical analysis of the provisions of Articles 107–118 of the Tax Ordinance Act and Articles 249–273 and 274–293 of the NOP. The text shows a number of flaws and errors in the regulation of the discussed issues on the grounds of the current Act – Tax Ordinance. It was also indicated which of the regulations of the New Tax Ordinance draft may serve for a more accurate interpretation of the provisions of the current act.

Keywords: grossly wrongful third party liability in New Ordinance Tax Act draft, statute of limitations for third party liability in New Ordinance Tax Act draft, legal entities and partnerships in cross-border mergers of capital companies and limited joint-stock partnership in New Ordinance Tax Act draft, personal scope of legal succession in New Ordinance Tax Act draft, subjective scope of legal succession in New Ordinance Tax Act draft, decision on legal succession of an enterprise inherited.

Anna Nykiel-Mateo*

KOMENTARZ DO WYROKU SĄDU UNII EUROPEJSKIEJ W SPRAWACH POŁĄCZONYCH T-836/16 I T-624/17 RZECZPOSPOLITA POLSKA PRZECIWKO KOMISJI EUROPEJSKIEJ¹

Streszczenie. Komentowana sprawa dotyczy kwalifikacji polskiego podatku od sprzedaży detalicznej jako pomocy państwa, a analiza skupia się w niej na ocenie selektywności. Ocena tego kryterium kwalifikacji środka jako pomocy państwa w odniesieniu do środków podatkowych budzi wiele kontrowersji, których orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie rozwiewa. Komentarz odnosi się do podstawowego, z punktu widzenia oceny selektywności środków podatkowych, pojęcia systemu odniesienia oraz zawiera analizę podatku od sprzedaży detalicznej w świetle orzeczenia w sprawie *Gibraltar* (w sprawach połączonych C-106/09 P i C-107/09 P).

Słowa kluczowe: pomoc państwa, selektywność, podatek od sprzedaży detalicznej w Polsce, progresywna skala stawek podatku

1. PODATEK OD SPRZEDAŻY DETALICZNEJ

W dniu 6 lipca 2016 r. sejm polski uchwalił ustawę o podatku od sprzedaży detalicznej² o następujących cechach. Przedmiotem opodatkowania jest sprzedaż detaliczna towarów konsumentom będącym osobami

* Doktor nauk prawnych, pracuje w Komisji Europejskiej, Dyrekcji Generalnej ds. Podatków i Unii Celnej, e-mail: anna_nykiel@hotmail.com. Poglądy wyrażone w tym artykule są wyłącznie poglądami autorki i nie należy ich przypisywać Komisji Europejskiej.

¹ ECLI:EU:T:2019:338.

² Dz.U. z 2016 r., poz. 1155.

fizycznymi. Podatnikami podatku są wszyscy sprzedawcy detaliczni. Podstawę opodatkowania stanowi osiągnięta w danym miesiącu nadwyżka przychodów ponad kwotę 17 mln PLN. Stawki podatku wynoszą:

- 0,8% w odniesieniu do miesięcznego przychodu w przedziale od 17 mln do 170 mln PLN,
- 1,4% w odniesieniu do miesięcznego przychodu w przedziale przekraczającym kwotę 170 mln PLN.

2. POSTĘPOWANIE PRZED KOMISJĄ

Komisja decyzją z 19 września 2016 r. wszczęła postępowanie przewidziane w art. 108 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej³ (TFUE) w sprawie pomocy państwa SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN)⁴. W decyzji tej Komisja nakazała władzom polskim, na podstawie art. 13 rozporządzenia proceduralnego⁵, niezwłoczne zawieszenie stosowania progresywnych stawek w podatku będącym przedmiotem postępowania do czasu przyjęcia przez Komisję decyzji w sprawie jego zgodności z rynkiem wewnętrznym.

Rząd polski wniósł do Sądu Unii Europejskiej (dalej: Sąd) o stwierdzenie nieważności decyzji o wszczęciu postępowania, kwestionując kwalifikację podatku od sprzedaży detalicznej jako pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Jednocześnie zawiesił stosowanie rozpatrywanego środka.

W swojej końcowej decyzji, zamykającej postępowanie w sprawie 2018/160 z dnia 30 czerwca 2017 r. w sprawie pomocy państwa SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN)⁶, Komisja wskazała, że podatek od sprzedaży detalicznej stanowi pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym i że został wprowadzony w życie w sposób niezgodny z prawem.

Rząd polski wniósł do Sądu o stwierdzenie nieważności również decyzji końcowej.

³ Wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE z 2012 r., C 326, s. 47.

⁴ Dz.Urz. UE z 2016 r., C 406, s. 76.

⁵ Rozporządzenie Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE z 2015 r., L 248, s. 9).

⁶ Dz.Urz. UE z 2018 r., L 29, s. 38.

3. ARGUMENTACJA KOMISJI

Komisja przypomniła, że „aby móc zakwalifikować środek jako pomoc państwa, po pierwsze musi mieć miejsce interwencja państwa lub przy pomocy zasobów państwowych; po drugie interwencja musi być w stanie wpływać na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi; po trzecie środek musi przyznawać przedsiębiorstwu selektywną korzyść gospodarczą; oraz po czwarte musi on zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem”⁷.

Jeżeli chodzi o kryterium pochodzenia od państwa lub z zasobów państwowych, Komisja wskazała, po pierwsze, że podatek można jednoznacznie przypisać państwu polskiemu, skoro został ustanowiony ustawą przyjętą przez Sejm. Po drugie, Komisja podkreśliła, że progresywna struktura stawek podatku od sprzedaży detalicznej prowadzi do rezygnacji przez Polskę z wpływów podatkowych, które mogłaby ona pobierać, gdyby objęła przedsiębiorstwa handlu detalicznego o niższym przychodzie taką samą średnią efektywną stawką podatku jak przedsiębiorstwa o wysokim przychodzie.

Jeżeli chodzi o istnienie korzyści, to Komisja przypomniła, za utrwalonym orzecznictwem⁸, że nie tylko świadczenia pozytywne, ale również różnego rodzaju środki zmniejszające obciążenia przedsiębiorstw mogą być uznane za pomoc państwa. W odniesieniu do podatku od sprzedaży detalicznej wskazała, że progresywny charakter podatku skutkuje przyznaniem korzyści sprzedawcom detalicznym o niskich przychodach. Komisja uznała też, że przedsiębiorcy działający jako franczyzobiorcy w modelu franczyzy uzyskują korzyść w porównaniu z przedsiębiorstwami o zintegrowanej strukturze dystrybucji, gdyż w pierwszym przypadku przychód dzieli się na tyle części, ilu jest franczyzobiorców, podczas gdy w drugim przypadku brany jest pod uwagę przychód w ujęciu globalnym⁹.

Oceniając podatek od sprzedaży detalicznej pod kątem jego selektywności, Komisja powołała się na trzystopniowy test¹⁰, zgodnie z którym, po pierwsze, należy określić system odniesienia, czyli powszechny

⁷ Decyzja końcowa Komisji 2018/160 (Dz.Urz. UE z 2018 r., L 29, s. 38, pkt 33).

⁸ Sama Komisja powołała się tu na uzasadnienie wyroku w sprawie C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, ECLI:EU:C:2001:598, pkt 38.

⁹ Decyzja końcowa Komisji, pkt 40. Zob. też uzasadnienie wyroku Sądu w sprawach połączonych T-836/16 i T-624/17, pkt 11.

¹⁰ *Ibidem*, pkt 41.

lub normalny system podatkowy obowiązujący w danym państwie członkowskim. Po ustaleniu systemu odniesienia kolejny etap analizy polega na zbadaniu, czy dany środek stanowi odstępstwo od tego systemu. W tym celu konieczne jest ustalenie, czy środek może sprzyjać określonym przedsiębiorstwom w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami, które znajdują się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej w świetle istotnego celu tego systemu odniesienia¹¹. Fakt, że dany środek nie stanowi odstępstwa od systemu odniesienia, przesądza o tym, że nie można go uznać za środek selektywny. Jeżeli stanowi odstępstwo, to jest *prima facie* selektywny i należy ustalić, czy jest on uzasadniony charakterem lub ogólną strukturą systemu odniesienia. Jeżeli tak jest, to środek taki nie jest selektywny, a zatem nie wchodzi w zakres stosowania art. 107 ust. 1 TFUE.

Komisja uznała, że systemem odniesienia jest w rozpatrywanej sprawie opodatkowanie miesięcznych przychodów ze sprzedaży detalicznej podatkiem jednolitym (liniowym), bez włączania do systemu odniesienia progresywnej struktury stawek podatku. Stwierdziła ponadto, że progresywna struktura stawek nie stanowi części systemu odniesienia, który nie powinien też ograniczać się do przedsiębiorstw osiągających obroty powyżej 17 mln PLN¹².

Komisja uznała następnie, że progresywne stawki polskiego podatku oraz przedziały, do których mają one zastosowanie, powodują, iż podatek od sprzedaży detalicznej w sposób dyskryminujący różnicuje sprzedawców detalicznych w zależności od poziomu osiąganych przychodów, a tym samym od ich wielkości. W rezultacie przedsiębiorstwa o wysokim przychodzie są jednocześnie objęte znacznie wyższymi stawkami krańcowymi oraz wyższymi średnimi stawkami podatku niż przedsiębiorstwa o niskim przychodzie. Podsumowując tę część rozważań, Komisja wskazała więc, że progresywna struktura stawek stanowi odstępstwo od systemu odniesienia, który zakłada opodatkowanie sprzedaży detalicznej wszystkich przedsiębiorstw prowadzących w Polsce sprzedaż detaliczną jednolitą stawką podatku (podatkiem liniowym), co sprzyja sprzedawcom detalicznym o niskich przychodach, czyli mniejszym przedsiębiorstwom. Badany środek jest zatem, zdaniem Komisji, *prima facie* selektywny¹³.

¹¹ Zob. Zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, 2016/C 262/01 (Dz.Urz. UE z 2016 r., C 262, s. 1, pkt 135).

¹² Decyzja końcowa Komisji, pkt 42–49.

¹³ Decyzja końcowa Komisji, pkt 54, 55.

Komisja uznała, że odstępstwo od systemu odniesienia w postaci progresywnej struktury podatku nie jest uzasadnione charakterem lub ogólną strukturą systemu. Władze polskie wskazywały, że progresywna struktura stawek podatku od sprzedaży detalicznej jest ewentualnie¹⁴ uzasadniona ze względu na cel redystrybucyjny, tak jak w przypadku podatku od dochodu. Podnosiły ponadto, że przedsiębiorstwa osiągające wysokie przychody mają większą zdolność płatniczą i mogą korzystać z ekonomii skali, lepszych warunków dostaw i strategii podatkowych, do których mniejsze przedsiębiorstwa nie mają dostępu. Według Komisji cel redystrybucyjny nie może być realizowany za pomocą podatku od przychodów ciężącego na przedsiębiorstwach w zależności od wielkości ich działalności, bez uwzględnienia kosztów, rentowności, zdolności płatniczej lub udogodnień, z których, według władz polskich, mogą korzystać jedynie duże przedsiębiorstwa. Zdaniem Komisji progresywny podatek od przychodów mógłby być uzasadniony, gdyby wykazano, że efekty zewnętrzne wywołane przez działalność podlegającą opodatkowaniu są większe przy większych przychodach podatnika, a tak się nie stało w rozpatrywanej sprawie¹⁵.

Komisja uznała, że środek będący przedmiotem postępowania zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem oraz wpływa na wymianę handlową wewnątrz Unii. Wskazała ona w szczególności, że rynek sprzedaży detalicznej w Polsce jest otwarty na konkurencję i podmioty z innych państw członkowskich są na nim aktywne. Podobnie sprzedawcy detaliczni mający swoją siedzibę w Polsce mogą prowadzić działalność w innych państwach członkowskich. Wobec tego wszelka pomoc na korzyść danych podmiotów gospodarczych będzie miała wpływ na wewnątrzunijną wymianę handlową¹⁶. Komisja uznała ponadto, że zwolnienie przedsiębiorstw o niskim przychodzie z podatku, który musiałyby one płacić, gdyby były objęte taką samą stawką podatku jak przedsiębiorstwa o wysokim przychodzie, stanowi pomoc operacyjną, która co do zasady zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem, umacniając pozycję finansową przedsiębiorstw o niskim przychodzie na polskim rynku sprzedaży detalicznej¹⁷.

¹⁴ Władze polskie kwestionowały dyskryminujący charakter progresywnej struktury stawek podatku. Zob. decyzja końcowa Komisji, pkt 57.

¹⁵ Ibidem, pkt 56–60; zob. też uzasadnienie orzeczenia w komentowanej sprawie, pkt 15.

¹⁶ Decyzja końcowa Komisji, pkt 62.

¹⁷ Ibidem, pkt 63.

Sąd nie zgodził się z oceną Komisji i stwierdził nieważność obu zaskarżonych decyzji. Uznał on, że Komisji nie udało się wykazać w zaskarżonych decyzjach istnienia selektywnej korzyści wprowadzającej zróżnicowanie wśród podmiotów gospodarczych, które w świetle celu wyznaczonego przez polskiego ustawodawcę podatkowi od sprzedaży detalicznej znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej¹⁸.

Sąd potwierdził, że dla kwalifikacji podatku od sprzedaży detalicznej jako środka pomocowego zasadnicze znaczenie ma kryterium selektywności. Powołując się na utrwalone orzecznictwo, Sąd wskazał, że uznanie korzystnego środka podatkowego za selektywny wymaga trzystopniowej analizy, do której odwołała się również Komisja, koncentrującej się na ustaleniu systemu odniesienia, istnienia odstępstwa od tego systemu oraz istnienia uzasadnienia odstępstwa charakterem i strukturą systemu¹⁹.

Sąd rozpoczął zatem swą analizę od zbadania kwestii normalnego systemu podatkowego, w odniesieniu do którego należy co do zasady rozstrzygnąć o istnieniu bądź nieistnieniu selektywnej korzyści.

4.1. System odniesienia

Sąd nie zgodził się z definicją systemu odniesienia przyjętą przez Komisję, zgodnie z którą w systemie tym przychody sprzedawców detalicznych są opodatkowane jednolitą stawką od pierwszej złotówki²⁰. System taki jest, zdaniem Sądu, systemem hipotetycznym, który nie mógł zostać uwzględniony. Analizę selektywnego charakteru korzyści podatkowej należy bowiem przeprowadzić „w świetle rzeczywistych cech charakterystycznych «normalnego» systemu podatkowego, w który się ona wpisuje, zidentyfikowanych na pierwszym etapie tej metody, a nie w świetle hipotez, których nie przyjął właściwy organ”²¹.

Zdaniem Sądu Komisja zidentyfikowała „normalny” system, „który jest bądź niekompletny, bez stawek opodatkowania, bądź hipotetyczny, co stanowi naruszenie prawa”²².

¹⁸ Uzasadnienie orzeczenia, pkt 102.

¹⁹ Ibidem, pkt 60, 61.

²⁰ Ibidem, pkt 66.

²¹ Ibidem, pkt 66.

²² Ibidem, pkt 67.

Sąd wskazał, że biorąc pod uwagę sektorowy charakter podatku od sprzedaży detalicznej, jedynym „normalnym” systemem, który mógł zostać uznany za system odniesienia, był – zgodnie ze stanowiskiem polskiego rządu – podatek od sprzedaży detalicznej sam w sobie. Struktura tego podatku obejmuje progresywną skalę stawek i przedziały tego podatku, w tym również kwotę wolną od podatku przewidzianą dla przychodów mieszczących się w przedziale od 0 do 17 mln PLN, ponieważ kwota ta stanowi *de facto* część konstrukcji opodatkowania i działalność odpowiadająca tej kwocie jest objęta sektorowym zakresem stosowania podatku²³.

4.2. Dyskryminacja w świetle celu systemu odniesienia

Stwierdziwszy, że Komisja popełniła błąd w zakresie identyfikacji systemu odniesienia, Sąd postanowił sprawdzić, czy wniosek, do którego ona doszła, nie jest uzasadniony innymi względami, które pozwoliłyby zidentyfikować istnienie selektywnej korzyści²⁴.

Komisja uznała, że konstrukcja podatku od sprzedaży detalicznej opierająca się na stawkach progresywnych i przedziałach była sprzeczna z celem tego podatku i miała skutki dyskryminujące dla przedsiębiorstw z tego sektora. Jako cel podatku Komisja wskazała uzyskanie wpływów do budżetu państwa oraz opodatkowanie przychodów wszystkich przedsiębiorstw handlu detalicznego. W tym kontekście Sąd wskazał, że cel zidentyfikowany przez Komisję jest wspólny wszystkim podatkom celowym, dlatego nie jest wystarczający do ustalenia charakteru poszczególnych podatków. Sąd wskazał również, że progresywna struktura stawek podatku nie może jako taka być sprzeczna z celem pozyskiwania wpływów budżetowych²⁵.

Sąd zgodził się w istocie ze stanowiskiem rządu polskiego, który wskazywał, że celem podatku od sprzedaży detalicznej było wprowadzenie sektorowego opodatkowania sprzedawców detalicznych, zgodnego z logiką redystrybucyjną. Komisja popełniła zatem błąd, uznając za cel podatku cel inny od tego, który wskazały władze polskie²⁶.

Sąd podkreślił, że z ugruntowanego orzecznictwa wynika, iż niezależnie od okoliczności, czy cel podatku obejmuje wpływ na działalność przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu, czy korzyść dotyczy szczególnego

²³ Ibidem, pkt 68.

²⁴ Ibidem, pkt 70.

²⁵ Ibidem, pkt 71, 72.

²⁶ Ibidem, pkt 76, 77.

sektora gospodarczego, czy też korzyść jest potencjalnie dostępna dla każdego przedsiębiorstwa podlegającego opodatkowaniu, jeżeli korzyść ta prowadzi do różnic w traktowaniu, które są sprzeczne z celem podatku, ma ona charakter selektywny. „Niemniej sam cel podatku może obejmować modulację służącą rozłożeniu wysiłku fiskalnego lub ograniczeniu jego wpływu. Można także uwzględnić szczególne sytuacje, które odróżniają niektórych podatników od pozostałych, nie ignorując przy tym celu podatku”²⁷. Istotne jest natomiast, by modulacja nie była arbitralna²⁸.

Podsumowując tę część rozważań, Sąd wskazał, że „w przypadku podatku od przychodów kryterium modulacji, które przybiera formę progresywnego opodatkowania od określonego, nawet wysokiego, progu i które może odpowiadać woli, by obejmować opodatkowaniem działalność przedsiębiorstwa tylko wtedy, gdy działalność ta osiąga pewne znaczenie, nie implikuje samo w sobie istnienia selektywnej korzyści”²⁹. Komisja nie mogła zatem wywieść istnienia selektywnej korzyści z samej tylko progresywnej struktury stawek podatku³⁰. Mimo powyższego Sąd wskazał, że „gdyby jednak Komisja wykazała w zaskarżonych decyzjach, że konkretnie przyjęta progresywna struktura opodatkowania została ustalona w sposób, który sprawia, że cel danego podatku staje się w znacznym stopniu bezprzedmiotowy, można by uznać, że korzyść, jaką mogą z tego czerpać przedsiębiorstwa korzystające z zerowego lub niewielkiego opodatkowania w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami, jest selektywna”³¹. Sąd zauważył jednak, że w zaskarżonych decyzjach Komisja ograniczyła się do uznania, iż to sama zasada progresywnego opodatkowania powoduje powstanie selektywnej korzyści, co stanowi naruszenie prawa³².

Sąd odniósł się również do stwierdzenia Komisji, iż rzeczywista średnia stawka podatku i stawka krańcowa opodatkowania przedsiębiorstw różniły się w zależności od ich przychodów. Sąd wskazał, że takie zróżnicowanie rzeczywistej średniej stawki i stawki krańcowej w zależności od wysokości podstawy opodatkowania jest immanentnie związane z każdym systemem opodatkowania o progresywnej strukturze³³.

²⁷ Ibidem, pkt 83.

²⁸ Ibidem, pkt 91.

²⁹ Ibidem, pkt 92.

³⁰ Ibidem, pkt 93.

³¹ Ibidem, pkt 94.

³² Ibidem, pkt 96.

³³ Ibidem, pkt 99.

W zaskarżonych decyzjach Komisja odniosła się ponadto do okoliczności, że *de facto* podatek od sprzedaży detalicznej obciąża w większym stopniu zagraniczne przedsiębiorstwa niż polskie przedsiębiorstwa oraz że obciąża on w większym stopniu sieci dystrybucji zorganizowane w sposób zintegrowany niż sieci dystrybucji oparte na modelu franczyzy. W odniesieniu do pierwszej z tych okoliczności Sąd stwierdził, że sama Komisja przypominała na rozprawie, iż jeśli chodzi o wykazanie selektywności korzyści spowodowanych strukturą stawek tego podatku, zaskarżone decyzje nie są oparte na stwierdzeniu dyskryminacji ze względu na krajowe pochodzenie podatników. Rząd polski w swoich skargach wskazał, czego Komisja nie zakwestionowała, że posługiwanie się modelem franczyzy jest praktykowane w Polsce zarówno przez zagraniczne sieci dystrybucji, jak i przez polskie sieci dystrybucji. Sąd zaznaczył również, że sytuacja sklepu francyzowego różni się od sytuacji sklepu zintegrowanego. Pierwszy z nich jest bowiem autonomiczny co do zasady zarówno pod względem prawnym, jak i pod względem finansowym od swojego francyzodawcy, co nie ma miejsca w przypadku sklepu zintegrowanego w stosunku do przedsiębiorstwa, które go kontroluje w ramach sieci dystrybucji³⁴.

Podsumowując swoje rozważania, Sąd stwierdził, że Komisji nie udało się wykazać w zaskarżonych decyzjach istnienia selektywnej korzyści wprowadzającej zróżnicowanie wśród podmiotów gospodarczych, które w świetle celu wyznaczonego przez polskiego ustawodawcę podatkowi od sprzedaży detalicznej znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Błędy, jakie Komisja popełniła co do definicji „normalnego” systemu podatkowego, co do celu tego podatku i co do oceny selektywności, nie pozwoliły jej sprawdzić, w świetle celu rozpatrywanego podatku, czy konkretnie przyjęta progresywna struktura prowadziła do traktowania w różny sposób przedsiębiorstw znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej³⁵.

5. KOMENTARZ

Komentowana sprawa dotyczy kwalifikacji polskiego podatku od sprzedaży detalicznej jako pomocy państwa, a analiza skupia się w niej na ocenie selektywności. Ocena tego kryterium kwalifikacji środka jako

³⁴ Ibidem, pkt 100, 101.

³⁵ Ibidem, pkt 102.

pomocy państwa w odniesieniu do środków podatkowych budzi wiele kontrowersji, których orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie rozwiewa³⁶.

5.1. System odniesienia

Pewnej systematyzacji i podsumowania orzecznictwa w zakresie sposobu oceny selektywności środków podatkowych spróbowała dokonać Komisja w swoim Zawiadomieniu w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE³⁷. Komisja wskazała w nim na konieczność przeprowadzenia trzyetapowej analizy, do której w sprawie będącej przedmiotem komentarza odniosła się i ona, i Sąd. Dla prawidłowego przeprowadzenia tej analizy właściwa identyfikacja systemu odniesienia ma fundamentalne znaczenie. Sama Komisja wyjaśniła pojęcie systemu odniesienia w następujący sposób:

System odniesienia obejmuje spójny zbiór zasad, które zwykle mają zastosowanie – na podstawie obiektywnych kryteriów – do wszystkich przedsiębiorstw wchodzących w jego zakres, jak określono przez cel tego systemu. Zasady te zazwyczaj definiują nie tylko zakres tego systemu, ale także warunki, na jakich system ten ma zastosowanie, prawa i obowiązki przedsiębiorstw podlegających temu systemowi oraz aspekty techniczne dotyczące funkcjonowania systemu. Jeżeli chodzi o podatki, system odniesienia opiera się na takich elementach, jak podstawa opodatkowania, podatnicy, zdarzenie podatkowe i stawki podatkowe³⁸.

Identyfikacja systemu odniesienia jest łatwa, gdy mamy do czynienia ze zbiorem szczególnych zasad w ramach ogólnego systemu jakiegoś podatku, np. podatku dochodowego od osób prawnych. W przypadku podatków skierowanych na osiągnięcie określonych celów systemem odniesienia jest natomiast co do zasady sam ten podatek³⁹. Stawia to pod znakiem zapytania przydatność modelu trzystopniowej oceny selektywności w odniesieniu do

³⁶ Na ten temat zob. podobnie J.L. Buendía Sierra, *Finding selectivity or the art of comparison*, „European State Aid Law Quarterly” 2018, nr 1, s. 85.

³⁷ Dz.Urz. UE z 2016 r., C 262, s. 1, pkt 126 i n. Na ten temat zob. też A. Nykiel-Mateo, J. Wiemann, *Selectivity*, [w:] *EU Competition Law*, t. 4: *State Aid, Book one*, Deventer–Leuven 2016, s. 263.

³⁸ Pkt 133, 134 Zawiadomienia.

³⁹ Zob. wyrok Sądu z dnia 7 marca 2012 r. w sprawie T-210/02, *RENV British Aggregates Association przeciwko Komisji*, ECLI:EU:T:2012:110, pkt 49 i 50, oraz Zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, pkt 134.

tych podatków, kiedy przedmiotem oceny z punktu widzenia selektywności jest właśnie dany podatek sam w sobie.

W komentowanej sprawie mamy do czynienia właśnie z takim szczególnym podatkiem, który powinien zostać uznany za system odniesienia. Zgodnie z Zawiadomieniem Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa elementy składające się na ten system to:

- podatnicy – wszyscy sprzedawcy detaliczni,
- zdarzenie podatkowe – przedmiot opodatkowania – sprzedaż detaliczna towarów konsumentom będącym osobami fizycznymi,
- podstawa opodatkowania – osiągnięta w danym miesiącu nadwyżka przychodów ponad kwotę 17 mln PLN,
- stawki podatku:
 - 0,8% w odniesieniu do miesięcznego przychodu w przedziale od 17 mln do 170 mln PLN,
 - 1,4% w odniesieniu do miesięcznego przychodu w przedziale przekraczającym kwotę 170 mln PLN.

Jak wskazywano wyżej, zdaniem Komisji systemem odniesienia powinien być natomiast system, w którym przychody sprzedawców detalicznych są opodatkowane jednolitą stawką od pierwszej złotówki. Jej zdaniem progresywna struktura stawek nie stanowi części systemu odniesienia, który nie powinien ograniczać się do przedsiębiorstw osiągających przychody powyżej 17 mln PLN⁴⁰.

Należy zatem w pełni zgodzić się z oceną Sądu, że przedstawiona wyżej charakterystyka systemu odniesienia jest w omawianej sprawie nieprawidłowa, gdyż dotyczy ona bądź systemu hipotetycznego, nieistniejącego w rzeczywistości, bądź niekompletnego, nieobejmującego stawek opodatkowania.

5.2. Ocena podatku od sprzedaży detalicznej w świetle orzeczenia w sprawie *Gibraltar*

Wydaje się, że sama Komisja przyznaje w swoim Zawiadomieniu w sprawie pojęcia pomocy państwa, iż w pewnych przypadkach przeprowadzanie trzystopniowej analizy w celu ustalenia selektywności danego środka nie ma sensu. Powołując się na wyrok TSUE w sprawie *Gibraltar*⁴¹ i nawiązując do

⁴⁰ Decyzja końcowa Komisji, pkt 42–49.

⁴¹ Wyrok TSUE z dnia 15 listopada 2011 r. w sprawach połączonych C-106/09 P i C-107/09 P, *Komisja i Hiszpania przeciwko Rządowi Gibraltar i Zjednoczonemu Królestwu*, ECLI:EU:C:2011:732.

orzeczenia w sprawie *Ferring*⁴², Komisja wskazuje, że zwłaszcza w odniesieniu do szczególnych opłat, skierowanych na osiągnięcie określonego celu gospodarczego, społecznego czy politycznego, konieczna może być weryfikacja, czy granice opłaty wyznaczono w sposób wyraźnie arbitralny lub stronniczy, tak aby sprzyjać określonym produktom lub określonym rodzajom działalności, które znajdują się w porównywalnej sytuacji pod względem logiki leżącej u podstaw opłat będących przedmiotem oceny⁴³.

W świetle powyższego niektórzy autorzy, np. J.L. Buendía Sierra, uważają, że w przypadku podatków szczególnych, służących osiągnięciu określonych celów, analiza selektywności powinna się skupiać na ustaleniu, czy dany środek wprowadza rozróżnienie między podmiotami gospodarczymi, które, w świetle celów systemu podatkowego w danym państwie członkowskim, znajdują się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej⁴⁴. Analiza Trybunału w sprawie *AGNED*⁴⁵, dotyczącej regionalnego podatku od dużych powierzchni handlowych, skupia się właśnie na ustaleniu istnienia takiego rozróżnienia. W swoim orzeczeniu w tej sprawie Trybunał uznał, że rozpatrywany podatek został ustanowiony w celu wspierania ochrony środowiska i zagospodarowania przestrzennego, a jego pobór miał na celu skorygowanie i zrekompensowanie skutków, jakie ma dla środowiska naturalnego i ładu przestrzennego prowadzenie działalności przez wielkopowierzchniowe obiekty handlowe. Trybunał wskazał, że nie można zakwestionować tego, iż wpływ, jaki jest wywierany przez obiekty handlowe na środowisko, zależy w znacznej mierze od ich rozmiarów. Im większa jest powierzchnia sprzedaży, tym większy jest napływ klientów, co znajduje odbicie w zwiększonym negatywnym wpływie na środowisko naturalne. Trybunał uznał również za oczywiste to, że otwarcie takich placówek stanowi, niezależnie od tego, gdzie są one położone, szczególne wyzwanie w kategoriach zagospodarowania przestrzennego. Wobec tego Trybunał doszedł do wniosku, że kryterium obciążenia podatkiem oparte na powierzchni

⁴² Wyrok TSUE z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie C-53/00, *Ferring*, ECLI:EU:C:2001:627.

⁴³ Zob. Zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, pkt 134.

⁴⁴ J.L. Buendía Sierra, *Finding selectivity...*, s. 88; zob. też wyrok TSUE z dnia 8 września 2011 r. w sprawach połączonych od C-78/08 do C-80/08, *Paint Graphos i in.*, ECLI:EU:C:2011:550, pkt 49.

⁴⁵ Wyrok TSUE z dnia 26 kwietnia 2018 r. w sprawie C-233/16, *ANGED*, ECLI:EU:C:2018:280; na ten temat zob. J.J. Piernas López, *Revisiting some fundamentals of fiscal selectivity: The ANGED case*, „European State Aid Law Quarterly” 2018, nr 2, s. 274.

sprzedaży wprowadza rozróżnienie pomiędzy kategoriami przedsiębiorstw prowadzących obiekty, które z punktu widzenia celów realizowanych przez ustawodawstwo ustalające to kryterium nie znajdują się w sytuacjach porównywalnych⁴⁶.

Należy tu podkreślić, co zauważa także sam J.L. Buendía Sierra⁴⁷, że test porównywalności (*comparability test*) nie został określony w orzecznictwie w jasny sposób. W sprawie *Paint Graphos* TSUE odniósł się do celów systemu podatkowego w danym państwie członkowskim⁴⁸, ale w innych orzeczeniach, np. w sprawie *British Aggregates*⁴⁹, Trybunał odniósł się do celów badanego środka. Wskazówka, że należy ustalić, czy dany środek nie skutkuje różnym traktowaniem podmiotów, które w kontekście celów tego środka znajdują się w zbliżonej sytuacji faktycznej lub prawnej, brzmi ryzykownie i nie jest pomocna, zwłaszcza gdy celem danego środka jest właśnie uprzywilejowanie określonych przedsiębiorstw lub produkcji określonych towarów.

Komisja uznała, że polski podatek od sprzedaży detalicznej został skonstruowany w taki sposób, aby sprzyjać określonym przedsiębiorstwom – sprzedawcom detalicznym o niższych przychodach i sprzedawcom detalicznym działającym w modelu franczyzy albo niezależnie, a był niekorzystny dla sprzedawców detalicznych o wyższych dochodach oraz dla sieci sprzedawców działających w modelu holdingowym. Struktura ta nie znajduje, zdaniem Komisji, uzasadnienia w celu tego podatku, którym jest opodatkowanie wszystkich przedsiębiorstw handlu detalicznego⁵⁰.

Jak wskazano wyżej, Sąd nie zgodził się z oceną Komisji, odrzucając w szczególności jej wnioski co do celu podatku od sprzedaży detalicznej. Sąd przyjął, za rządem polskim, że celem podatku od sprzedaży detalicznej było wprowadzenie sektorowego opodatkowania sprzedawców detalicznych, zgodnego z logiką redystrybucyjną.

Z argumentacją Sądu trudno się nie zgodzić, zwłaszcza tam, gdzie wskazuje on, że progresywne struktury opodatkowania, w tym te obejmujące istotne kwoty wolne od podatku, nie implikują same w sobie istnienia

⁴⁶ Wyrok TSUE w sprawie C-233/16, *ANGED*, pkt 52–55.

⁴⁷ J.L. Buendía Sierra, *Finding selectivity...*, s. 89.

⁴⁸ Wyrok TSUE z dnia 8 września 2011 r. w sprawach połączonych od C-78/08 do C-80/08, *Paint Graphos i in.*, pkt 49.

⁴⁹ Wyrok w sprawie C-487/06P, *British Aggregates przeciwko Komisji*, ECLI:EU:C:2008:757, pkt 79 i n.

⁵⁰ Decyzja końcowa Komisji, pkt 49.

elementów pomocy państwa. Jak zauważył Sąd, sama Komisja w pkt 139 Zawiadomienia w sprawie pojęcia pomocy państwa zaznaczyła, że progresywny charakter podatku dochodowego może być uzasadniony jego celem redystrybucyjnym. Sąd słusznie stwierdził, że – wbrew stanowisku Komisji – nic nie pozwala ograniczyć tego rodzaju oceny do podatków dochodowych⁵¹. Komisja nie mogła zatem wywieść selektywnego charakteru podatku od sprzedaży detalicznej z samej tylko progresywnej struktury stawek tego podatku⁵². Takie samo stanowisko Sąd zajął w wydanym nieco ponad miesiąc później wyroku w sprawie węgierskiego podatku od reklam o progresywnej strukturze stawek⁵³.

Trudno również nie zgodzić się z oceną Sądu, że Komisja nie wykazała istnienia selektywności *de facto* ani dyskryminującego traktowania przedsiębiorstw zagranicznych i sieci dystrybucji zorganizowanych w sposób zintegrowany⁵⁴. Sama Komisja przyznała zresztą, że jej decyzje nie były oparte na stwierdzeniu dyskryminacji ze względu na krajowe pochodzenie podatników. Sąd zwrócił także uwagę na to, co wskazywał rząd polski, że posługiwanie się modelem franczyzy jest praktykowane w Polsce zarówno przez zagraniczne, jak i polskie sieci dystrybucji oraz że sytuacja sklepu franczyzowego różni się od sytuacji sklepu zintegrowanego pod względem finansowym i prawnym⁵⁵.

6. PODSUMOWANIE

Mimo że wydane ostatnio orzeczenia Sądu pokazały, iż w sprawach pomocy podatkowej kontrowersje mogą skupiać się wokół ustalenia istnienia korzyści⁵⁶, selektywność pozostaje centralnym punktem oceny w przypadku wielu środków o charakterze fiskalnym⁵⁷. Kryterium to

⁵¹ Uzasadnienie orzeczenia, pkt 91.

⁵² Ibidem, pkt 93.

⁵³ Wyrok w sprawie T-20/17, *Węgry przeciwko Komisji*, ECLI:EU:T:2019:448, pkt 80–105.

⁵⁴ Ibidem, pkt 99–101.

⁵⁵ Ibidem, pkt 101.

⁵⁶ Zob. wyroki Sądu z dnia 24 września 2019 r. w sprawach T-760/15, *Holandia przeciwko Komisji* i T-636/16, *Starbucks i Starbucks Manufacturing Emea przeciwko Komisji*, ECLI:EU:T:2019:669 oraz w sprawach T-755/15, *Luksemburg przeciwko Komisji* i T-759/15, *Fiat Chrysler Finance Europe przeciwko Komisji*, ECLI:EU:T:2019:670.

⁵⁷ Na ten temat zob. K. Bacon, *State Aids and General Measures*, Yearbook of European Law 1997, s. 269; A. Nykiel-Mateo, *Pomoc państwa a ogólne środki interwencji w europejskim prawie wspólnotowym*, Warszawa 2009, s. 184 i n.; A. Nykiel-Mateo, J. Wiemann,

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej interpretuje w sposób bardzo szeroki, co wyraźnie widać w orzeczeniach takich jak to w sprawie *Gibraltar*, dzięki czemu Komisji stosunkowo łatwo jest wykazać spełnienie tego kryterium i, w konsekwencji, istnienie pomocy państwa⁵⁸. Kryterium selektywności musi mieć jednak granice nie tylko ze względu na konieczność zapewnienia pewności prawa, ale także po to, aby uniknąć sytuacji, w których Komisji będzie się zarzucać realizację celów politycznych za pośrednictwem narzędzi wynikających z jej kompetencji w zakresie kontroli pomocy.

W komentowanym wyroku Sąd nie zgodził się z oceną selektywności podatku od sprzedaży detalicznej zastosowaną przez Komisję. Uznał on, że nie można przyjmować za system odniesienia systemu niekompletnego lub hipotetycznego. Sąd nie zgodził się również z arbitralnym określeniem celu podatku, odbiegającym od celu wskazanego w uzasadnieniu do projektu ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej oraz w stanowisku władz polskich, które wskazywały, że celem było ustanowienie podatku sektorowego zgodnego z zasadą redystrybucji podatkowej⁵⁹. Sąd podjął zatem próbę nakreślenia granic kryterium selektywności oraz, pośrednio, ograniczenia ingerencji Komisji w odniesieniu do środków podatkowych stosowanych przez państwa członkowskie. Osiągnięcie równowagi pomiędzy ochroną konkurencji na rynku wewnętrznym a ochroną kompetencji państw członkowskich w sprawach podatkowych pozostanie jednak jeszcze długo wyzwaniem dla orzecznictwa.

Komisja odwołała się od komentowanego orzeczenia Sądu⁶⁰. Było to łatwe do przewidzenia, gdyż TSUE wielokrotnie już odrzucał restrykcyjną interpretację kryterium selektywności zastosowaną przez Sąd i sam przyjął

Selectivity, s. 263 i n.; T. Jaeger, *From Santander to LuxLeaks – and Back*, „European State Aid Law Quarterly” 2015, nr 3, s. 345; T. Iliopoulos, *The state aid cases of Starbucks and Fiat: New routes for the concept of selectivity?*, „European State Aid Law Quarterly” 2017, nr 2, s. 263; P. Nicolaidis, *Excessive widening of the concept of selectivity*, „European State Aid Law Quarterly” 2017, nr 1, s. 62.

⁵⁸ Na ten temat zob. L. Panci, *Latest developments on the interpretation of the concept of selectivity in the field of corporate taxation*, „European State Aid Law Quarterly” 2018, nr 3, s. 353.

⁵⁹ Uzasadnienie orzeczenia, pkt 73.

⁶⁰ Zob. <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=218454&pageIndex=0&doclang=PL&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=1187011> w wersji z 7.10.2019 r.

szeroką wykładnię tego kryterium⁶¹, która pozwoliła na rozszerzenie granic kontroli środków podatkowych na podstawie przepisów o pomocy państwa. Ta rozbieżność między liniami orzeczniczymi Sądu i Trybunału pokazuje jak trudną sprawą jest kwalifikacja środków podatkowych z punktu widzenia przepisów o pomocy państwa. Jest ona też w pewnym sensie dowodem na bezradność orzecznictwa w zakresie wyznaczenia granic pojęcia pomocy państwa o charakterze podatkowym, pojęcia, które w ujęciu orzecznictwa samego Trybunału ma być przecież pojęciem „obiektywnym”.

BIBLIOGRAFIA

- Bacon K., *State aids and general measures*, Yearbook of European Law 1997.
- Buendía Sierra J.L., *Finding selectivity or the art of comparison*, „European State Aid Law Quarterly” 2018, nr 1.
- Iliopoulos T., *The state aid cases of Starbucks and Fiat: New routes for the concept of selectivity?*, „European State Aid Law Quarterly” 2017, nr 2.
- Jaeger T., *From Santander to LuxLeaks – and Back*, „European State Aid Law Quarterly” 2015, nr 3.
- Nicolaides P., *Excessive widening of the concept of selectivity*, „European State Aid Law Quarterly” 2017, nr 1.
- Nykiel-Mateo A., *Pomoc państwa a ogólne środki interwencji w europejskim prawie wspólnotowym*, Warszawa 2009.
- Nykiel-Mateo A., Wiemann J., *Selectivity*, [w:] *EU Competition Law*, t. 4: *State Aid*, Book One, red. N. Pesaresi, K. Van de Castele, L. Flynn, C. Siaterli, Deventer–Leuven 2016.
- Panci L., *Latest developments on the interpretation of the concept of selectivity in the field of corporate taxation*, „European State Aid Law Quarterly” 2018, nr 3.
- Piernas López J.J., *Revisiting some fundamentals of fiscal selectivity: The ANGED case*, „European State Aid Law Quarterly” 2018, nr 2.

⁶¹ Zob. np. orzeczenia w sprawach T-210/02, *British Aggregates Association przeciwko Komisji*, ECLI:EU:T:2014:65; C-487/06P, *British Aggregates Association przeciwko Komisji*, ECLI:EU:C:2008:757, oraz w sprawach połączonych T-211/04 i 215/04 *Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo przeciwko Komisji*, ECLI:EU:T:2008:595, i w sprawach połączonych C106/09 P i C107/09 P, *Komisja i Królestwo Hiszpanii przeciwko Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo*, ECLI:EU:C:2011:732; zob. też L. Panci, *Latest Developments...*, s. 361.

ANNOTATION ON THE JUDGMENT IN JOINED CASES
T-836/16 AND T-624/17 REPUBLIC OF POLAND V EUROPEAN COMMISSION

Summary. The commented case concerns qualification of the Polish tax on the retail sector as State aid with the analysis of the General Court focusing on selectivity of the measure. The assessment of selectivity of fiscal measures is often controversial and the case law of the Court of Justice of the European Union does not really clarify the matter. The annotation refers to the notion of the system of reference – key to the analysis of selectivity of fiscal measures and analyses the retail sales tax in the context of the Gibraltar judgment (joined cases C-106/09 P and C-107/09 P).

Keywords: state aid, selectivity, Polish tax on the retail sector, progressive structure of tax rates

Mikołaj Kondej*

JESZCZE O KOSZCIE JAKO WYDATKU ZWIĄZANYM Z PRZYCHODAMI. RACJONALNOŚĆ DZIAŁANIA PODATNIKA JAKO PRZESŁANKA ROZPOZNANIA KOSZTU PODATKOWEGO

Streszczenie. W artykule rozważano, czy racjonalność ekonomiczna wydatku, rozumiana jako uzasadnione oczekiwanie podatnika, że jego poniesienie doprowadzi do osiągnięcia przychodu w kwocie przekraczającej wartość wydatku, stanowi na gruncie podatków dochodowych przesłankę rozpoznania kosztu podatkowego przez podatnika. Autor, posługując się przykładami, wykazuje, że przyjęcie takiego wymogu naruszałoby istotę podatku dochodowego jako obciążenia należnego od faktycznego przyrostu majątku podatnika. Opowiadając się za szerokim sposobem rozumienia związku wydatku z przychodami, wskazuje, że bez znaczenia dla możliwości rozpoznania kosztu pozostaje również ocena prawdopodobieństwa, z jakim jego poniesienie będzie się wiązało z osiągnięciem w przyszłości przychodu. W efekcie stawia tezę, że na podstawie ogólnej definicji kosztu podatkowego organy podatkowe nie mają prawa weryfikacji wydatku z punktu widzenia jego racjonalności oraz adekwatności.

Słowa kluczowe: racjonalność działania podatnika, racjonalność ekonomiczna kosztu, adekwatność kosztu, koszt podatkowy, związek kosztu z przychodem, koszty bezpośrednie, koszty pośrednie

1. WPROWADZENIE

Celem niniejszego tekstu jest dyskusja z zyskującym popularność poglądem, że przesłanką rozpoznania na gruncie podatków dochodowych kosztu podatkowego jest racjonalność ekonomiczna jego poniesienia przez

* Doktor nauk prawnych, doradca podatkowy w PwC, e-mail: mikolaj.kondej@pwc.com

podatnika. Kanwę moich rozważań stanowią wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA), w których sąd ten przez pryzmat racjonalności ekonomicznej ponoszonego wydatku ocenia istnienie jego związku z przychodami. Znamionym ich przykładem są orzeczenia, w których NSA akceptuje wyłączenie przez organy podatkowe z kosztów podatnika poniesionych wydatków na zakup instrumentów pochodnych o charakterze spekulacyjnym, twierdząc, że wydatki takie nie spełniają przesłanki związku z przychodami¹. W wyrokach tych wskazuje się w szczególności, że „art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. wprost uzależnia możliwość zaliczenia wydatków do kosztów uzyskania przychodów po wykazaniu przez podatnika, że poniesione wydatki są racjonalne tak co do zasady, jak i ich wysokości”². Podkreśla się w nich również, że organy „mają uprawnienia do badania wydatku z punktu widzenia takich kryteriów, jak racjonalność podejmowanych decyzji gospodarczych, ich efektywności, sensu ekonomicznego czy niezbędności”³. W artykule wykazuję niezasadność powyższych tez. Zastanawiam się też, jak w istocie należy interpretować ustawową przesłankę rozpoznania kosztu podatkowego, którą pozostaje jego związek z przychodami.

Ustawowa definicja kosztu podatkowego zawarta jest odpowiednio w art. 22 ust. 1 ustawy o PIT⁴ oraz w art. 15 ust. 1 ustawy o CIT⁵. W przepisach tych wskazano, że koszt podatkowy mogą stanowić wyłącznie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, niezajdujące się w katalogu wydatków wyłączonych z kosztów podatkowych. Na gruncie przywołanej definicji pojawia się wiele wątpliwości odnośnie do natury związku, który musi wystąpić między wydatkiem a przychodami, by można było uznać, że wydatek ten stanowi koszt podatkowy. Zanim przejdę do rozważania tych wątpliwości, niezbędne jest poczynienie kilku uwag o charakterze ogólnym.

¹ Zob. np. wyroki NSA z dnia: 20 grudnia 2018 r., sygn. II FSK 3600/16 i II FSK 3629/16; 8 września 2017 r., sygn. II FSK 1912/15. O problemie zaliczenia do kosztów wydatków związanych z opcjami walutowymi szerzej zob.: F. Majdowski, „Toksyczne” opcje walutowe – czy interpretacja ogólna Ministra Finansów położy kres sporom podatników z organami podatkowymi?, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 4, s. 47.

² Wyrok NSA z dnia 6 lutego 2018 r., sygn. II FSK 3513/17; podobnie m.in. wyrok NSA z dnia 28 marca 2014 r., sygn. II FSK 1009/12.

³ Wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2018 r., sygn. II FSK 3629/16.

⁴ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 1509 ze zm.).

⁵ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 1036 ze zm.).

2. KOSZT PODATKOWY JAKO ELEMENT KONSTRUKCYJNY
PODATKU DOCHODOWEGO

Punktem wyjścia dla rozważań o naturze kosztu jako wydatku związanego z przychodami należy, moim zdaniem, uczynić konstrukcję podatków dochodowych. Przedmiotem opodatkowania tymi daninami, jak wskazuje sama ich nazwa, jest dochód osiągnięty przez podatnika. Obliczany jest on zasadniczo jako różnica pomiędzy przychodami i kosztami. Chociaż obowiązujące w Polsce ustawy w zakresie podatków dochodowych w sposób autonomiczny definiują pojęcia przychodów i kosztów, a co za tym idzie – pośrednio także pojęcie dochodu, to można stwierdzić, że – przynajmniej w odniesieniu do przedsiębiorców – generalnym założeniem stojącym za tymi podatkami jest opodatkowanie przyrostu czystego majątku przedsiębiorstwa, faktycznie zrealizowanego w określonym czasie⁶. Istotą podatku dochodowego pozostaje więc opodatkowanie obiektywnego rezultatu podejmowanych przez podatnika decyzji gospodarczych⁷.

Powyższe znajduje odzwierciedlenie w sposobie kalkulacji wyniku podatkowego przedsiębiorcy. Punktem wyjścia dla jego ustalenia są wartości rachunkowe, będące pochodnymi skutków ekonomicznych zrealizowanych przez podatnika transakcji. Należy przy tym pamiętać, że wynik rachunkowy nie jest prostym odzwierciedleniem faktycznego wyniku ekonomicznego działalności⁸. Uwzględnia on bowiem również, w pewnej mierze, oczekiwane skutki transakcji jeszcze niezrealizowanych, czego przykładem są rezerwy tworzone zgodnie z zasadą ostrożności. Przejście od wyniku rachunkowego do podatkowego następuje poprzez zastosowanie korekt w ramach tzw. kalkulacji podatku dochodowego. Korekty te, z jednej strony, mają na celu zbliżenie wyniku księgowego do faktycznego wyniku ekonomicznego osiągniętego przez podatnika (temu służy np. generalna zasada wyłączenia z kosztów podatkowych rezerw rachunkowych), z drugiej zaś są ukierunkowane na realizację określonych celów politycznych i fiskalnych (np. przepisy ograniczające możliwość zaliczenia do kosztów podatkowych kosztów nadmiernego finansowania dłużnego można postrzegać z jednej strony jako służące ochronie

⁶ H. Litwińczuk, *Przychody i koszty uzyskania przychodów. Wybrane zagadnienia*, [w:] *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2017, s. 36; B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 157.

⁷ K. Gil, *Zasada ponoszenia kosztów w celu uzyskania przychodów w świetle reguł wykładni przepisów prawa podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2010, nr 7, s. 20.

⁸ H. Litwińczuk, *Przychody i koszty uzyskania przychodów...*, s. 78.

wpływów budżetowych, z drugiej zaś jako ukierunkowane na zapewnienie adekwatnych kapitałów własnych w przedsiębiorstwach). Ten drugi typ korrekt odrywa, w pewnym zakresie, podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od ekonomicznego wyniku podatnika. Nie powinien być jednak postrzegany jako zmieniający istotę opodatkowania, którą pozostaje obciążenie faktycznie osiągniętego, obiektywnego przyrostu majątku przedsiębiorcy.

Założenie, że podatek dochodowy jest ukierunkowany co do zasady na obciążanie trwałego, faktycznie zrealizowanego ekonomicznego przysporzenia osiąganego przez podatnika, powinno być, w mojej ocenie, uwzględniane przy interpretacji ustawowej definicji kosztu podatkowego. W szczególności skoro przedmiotem opodatkowania ma być zasadniczo ekonomiczny dochód, to jako punkt wyjścia należy przyjąć, że wszelkie zrealizowane przez podatnika trwałe przysporzenia będą jego przychodem, wszystkie zaś wydatki kosztem. Dopiero w dalszej kolejności na to założenie można nakładać przepisy ustaw podatkowych, interpretując je z jego uwzględnieniem. To w tym kontekście należy się zastanawiać, jakie znaczenie trzeba przypisywać, zawartej w ustawowej definicji kosztu podatkowego, zasadzie ograniczającej rozpoznawane w wyniku podatkowym koszty do wydatków wykazujących związek z przychodami podatnika.

W tym zakresie, po pierwsze, należy wskazać, że nie każde przysporzenie, które uzyskuje podatnik, będzie stanowiło przychód podatkowy. Przychodem podatkowym są bowiem zasadniczo tylko faktycznie zrealizowane, definitywne przysporzenia w majątku podatnika, które powiększają ten majątek w sposób trwały i nie znajdują się w katalogu przysporzeń niestanowiących przychodów podatkowych. Stąd też istotę związku kosztu z przychodami należy w pierwszej kolejności postrzegać jako odzwierciedlenie na gruncie podatkowym zasady współmierności. Skoro określone przysporzenia osiąganego przez podatnika nie są jego przychodem podatkowym, to dla zapewnienia adekwatności wyniku podatkowego nie powinno się dopuszczać uwzględniania w kalkulacji dochodu podatkowego związanych z nimi wydatków jako kosztów.

Po drugie, poprzez wprowadzenie definicji kosztu podatkowego jako wydatku związanego z przychodami ustawodawca odgradza dwa obszary działalności podatnika: sferę działalności ukierunkowaną na osiągnięcie przychodu od sfery działalności pozagospodarczej⁹. Ten drugi obszar

⁹ Podobnie z przywołaniem tła międzynarodowego A. Mariański, *Brak podstaw do stosowania cywilnoprawnego pojęcia związku przyczynowo-skutkowego jako przesłanki*

obejmuje wszystkie działania, które podatnik realizuje w celach innych niż osiągnięcie przychodu. Zaliczyć można do niego m.in. wydatki na cele osobiste czy wszelkiego rodzaju darowizny. Sfera pozagospodarcza działalności podatnika może oczywiście wpływać na podstawę opodatkowania, ale stanowi to wyjątek od generalnej reguły. Ustawodawca cele polityczne w tym zakresie realizuje w dużej mierze poprzez katalog przychodów nieopodatkowanych i instytucję ulg podatkowych (wprowadzając np. odliczenie od dochodu darowizn przeznaczonych na cele działalności pożytku publicznego czy zwolnienie z opodatkowania przychodów przeznaczonych na realizację celów statutowych przez organizacje działające w sferze pożytku publicznego).

Na gruncie powyższego wydaje się, że istota kosztu podatkowego jako wydatku związanego z przychodami sprowadza się do tego, iż jest to element kalkulacyjny dochodu, stanowiący odzwierciedlenie obciążeń, które poniósł podatnik, by osiągnąć rozpoznane w tym dochodzie przychody. Brak jest przesłanek do uznania, że ustawowa definicja kosztu ma realizować jakiegokolwiek dalej idące cele polityczne czy fiskalne – tym celom służy katalog wydatków wyłączonych z kosztów podatkowych. W szczególności, co szerzej uzasadnię dalej, nie sposób przyjąć, że definicja ta ma na celu umożliwienie oceny racjonalności ekonomicznej podejmowanych przez podatnika decyzji.

3. BRAK PODSTAW DO KWALIFIKOWANIA KOSZTU NA PODSTAWIE RACJONALNOŚCI EKONOMICZNEJ WYDATKU

Analizując istotę kosztu jako wydatku związanego z przychodami, należy zwrócić uwagę na to, że działalność podatnika związana z osiąganiem przychodów niekoniecznie musi być działalnością dochodową. Chociaż sytuacja taka jest rzadka, podatnik może się zdecydować na prowadzenie działalności, która wprawdzie wiąże się z osiąganiem przychodów, ale w której, z założenia, koszty działalności nie znajdują pokrycia w osiąganych przychodach. Wskazany, skrajny przypadek pozostaje cenny dla rozważenia problemu, czy racjonalność ekonomiczna działań podatnika może stanowić przesłankę rozpoznania kosztu podatkowego. W omawianej sytuacji całość ponoszonych przez podatnika wydatków z perspektywy

uznania kosztu podatkowego, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 6, s. 15; P. Karwat, *Pojęcie kosztów uzyskania przychodów*, [w:] *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, s. 120.

ekonomicznej nie jest racjonalna. Nie prowadzą one bowiem do osiągnięcia przychodu w kwocie wyższej niż kwota ponoszonych wydatków. Nie gwarantują też możliwości osiągnięcia takich przychodów w przyszłości (nie prowadzą do zachowania czy zabezpieczenia źródła przychodów). W mojej ocenie wskazany przykład demonstrowa jednak znakomicie, że mimo to nie sposób kwestionować rozpoznania tych wydatków jako kosztu. Gdyby bowiem w omawianej sytuacji ponoszone wydatki nie mogły stanowić kosztu podatkowego, prowadziłyby to efektywnie do opodatkowania całości osiągniętego przez podatnika przychodu. Wyłączeniu nieracjonalnych ekonomicznie wydatków z kosztów podatkowych nie towarzyszyłoby wyłączenie odpowiadających im przychodów z wyniku podatkowego. W efekcie po stronie podatnika powstawałby obowiązek podatkowy, mimo że faktycznie ponosiłby on ekonomiczną stratę. Sytuacja taka pozostawałaby rażąco sprzeczna z omówioną już wcześniej ideą podatku dochodowego, jako obciążenia naliczanego od faktycznego przyrostu wartości majątku podatnika, zrealizowanego w czasie¹⁰.

Podobny paradoks zachodzi w przypadku zaakceptowania rozstrzygnięć wyłączających z kosztów podatkowych możliwość rozpoznania strat na spekulacyjnych instrumentach pochodnych. Z jednej strony nie ma bowiem wątpliwości odnośnie do obowiązku opodatkowania przychodów wynikających z takich instrumentów, z drugiej zaś kwestionuje się możliwość rozpoznania poniesionych na nich strat. W efekcie może dojść do sytuacji, w której w jednym roku na takich instrumentach podatnik osiągnie bardzo wysoki dochód, który zostanie opodatkowany, w drugim, gdy jego inwestycje się nie powiodą, urząd zakwestionuje prawo do rozpoznania kosztu, a co za tym idzie – również wykazania straty, wskazując na nieracjonalność i spekulacyjny charakter ponoszonych wydatków. W takim przypadku, patrząc na cały okres inwestycji łącznie, dojdzie do rażącej, sprzecznej z istotą podatku dochodowego nieadekwatności wyniku podatkowego i ekonomicznego.

Należy przy tym wskazać, iż przyjęcie, że jedynie wydatki ukierunkowane na osiągnięcie przychodu w kwocie wyższej niż kwota poniesionego wydatku mogą stanowić koszt podatkowy, pozostaje sprzeczne z literalnym brzmieniem ustawowej definicji kosztu, zgodnie z którą koszt stanowią wydatki związane z osiągnięciem przychodu. Odwołanie się w ustawowej definicji do przychodu, a nie dochodu, wyraźnie wskazuje, że to, czy

¹⁰ Podobnie K. Gil, *Zasada ponoszenia kosztów...*, s. 20.

oczekiwanym skutkiem działań podatnika jest dochód czy też strata, nie ma znaczenia dla prawa podatnika do rozpoznania kosztu podatkowego. Gdyby ustawodawca chciał, by jedynie wydatki ekonomicznie racjonalne stanowiły koszty, powinien był w tejże definicji wprowadzić wymóg istnienia związku wydatku z dochodem, a nie przychodem. Tylko przy takim sformułowaniu przepisu można by twierdzić, że oczekiwany wynik transakcji powinien mieć wpływ na prawo do rozpoznania wydatku jako kosztu.

Stanowisko wskazujące, że racjonalność ekonomiczna wydatku nie determinuje prawa do rozpoznania kosztu podatkowego, jest stosunkowo rozpowszechnione w doktrynie. Przykładowo A. Gomułowicz wskazuje, iż „to, że działania podatnika muszą być nakierowane na cel uzyskania przychodów, nie oznacza, by organy podatkowe mogły kontrolować celowość działań podatnika [...] do kosztów uzyskania przychodów mogą być zakwalifikowane koszty poniesione przez podatnika w przypadku, gdy stwierdzono uzyskanie przychodów w rozmiarze nieodpowiadającym gospodarczej istocie przedsięwzięcia, w tym np. przychody w wysokości mniejszej, a nawet niewspółmiernie mniejszej od poniesionych nakładów”. Stanowisko zbliżone wydają się prezentować m.in. A. Bartosiewicz¹¹, K. Gil¹², J. Bołd¹³, M. Wilk¹⁴ czy P. Borszowski¹⁵. Podobne podejście bywa również prezentowane w orzecznictwie¹⁶.

Podsumowując dotychczasowe rozważania, należy więc stwierdzić, że na gruncie ustawowej definicji kosztu uzyskania przychodów racjonalność ekonomiczna ponoszonego przez podatnika wydatku nie powinna mieć wpływu na możliwość jego rozpoznania jako kosztu podatkowego. Kryterium kwalifikacji wydatku jako kosztu podatkowego, które przewidział ustawodawca, stanowi bowiem związek z przychodami podatnika (a nie dochodami). Fakt ten implikuje także to, że tak długo, jak zostanie wykazane, iż wydatek ma związek z przychodami, organy podatkowe nie mają prawa kwestionować na podstawie ustawowej definicji kosztu racjonalności

¹¹ A. Bartosiewicz, *PIT. Komentarz LEX*, Warszawa 2015, s. 604.

¹² K. Gil, *Zasada ponoszenia kosztów...*, s. 20.

¹³ J. Bołd, *Komentarz do art. 15 ustawy o CIT*, [w:] *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, red. K. Gil, A. Obrońska, A. Walter, Warszawa 2019, s. 423.

¹⁴ M. Wilk, *Komentarz do art. 15 ustawy o CIT*, [w:] A. Mariański i in., *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 249.

¹⁵ P. Borszowski, *Normatywne określenie „kosztów podatkowych z działalności gospodarczej”*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian*, red. L. Etel, M. Tyniewicki, Białystok 2012, s. 367.

¹⁶ Na przykład wyrok NSA z dnia 15 listopada 2000 r., sygn. III SA 2431/99.

ponoszonej kwoty obciążenia (np. nie mogą twierdzić, że wynajem bardzo drogiego biura nie stanowi kosztu, gdyż podatnik mógł uzyskać przychody, również wynajmując lokal tańszy)¹⁷.

4. RACJONALNOŚĆ JAKO UZASADNIONE OCZEKIWANIE, ŻE WYDATEK DOPROWADZI DO POWSTANIA PRZYCHODU

O ile, w mojej ocenie, racjonalność ekonomiczna nie odgrywa żadnej roli przy ocenie możliwości rozpoznania wydatku jako kosztu, to kwestią bardziej złożoną pozostaje, na jakiej zasadzie należy oceniać to, czy określony wydatek w istocie służy osiągnięciu jakichkolwiek przychodów. Problematiczne może pozostawać zwłaszcza, czy w tym zakresie racjonalność oczekiwań podatnika odnośnie do możliwości osiągnięcia na skutek poniesienia wydatku przychodu ma jakieś znaczenie. Analizę tej kwestii rozpocznę od analizy kosztów o charakterze bezpośrednim.

W doktrynie nie ma wątpliwości, że odwołanie się przez ustawodawcę w ustawowej definicji kosztu do celu poniesienia wydatku, a nie efektu jego poniesienia oznacza, iż ostateczny rezultat ekonomiczny działań podatnika pozostaje bez znaczenia dla oceny możliwości rozpoznania kosztu podatkowego¹⁸. Niemniej w sytuacji, gdy określone działanie podatnika nie doprowadziło do osiągnięcia przychodu, powstaje pytanie, z jakiej perspektywy należy oceniać jego celowość. W tym zakresie, z jednej strony, decydujące znaczenie można by przypisywać subiektywnemu zamiarowi podatnika, a więc temu, jaka była jego intencja w momencie ponoszenia wydatku. Z drugiej zaś można argumentować, że związek wydatku z przychodami powinien mieć charakter obiektywny, tzn. powinna istnieć faktyczna możliwość, iż poniesienie wydatku przyczyni się do powstania dochodu. Możliwe jest też przyjęcie, że dla rozpoznania kosztu konieczne jest wystąpienie przesłanek zarówno subiektywnych, jak i obiektywnych.

Wydaje się, że podejście opierające się wyłącznie na kryterium subiektywnym należałoby odrzucić. Publicznoprawny charakter zobowiązania podatkowego sprawia, iż jego wymiar powinien mieć charakter

¹⁷ Podobnie A. Bartosiewicz, *PIT...*, s. 605.

¹⁸ A. Gomułowicz, *Prawna formuła kosztu podatkowego*, Warszawa 2016, s. 28; B. Dauter, A. Gomułowicz, *Koszt podatkowy: aspekt teoretycznoprawny i orzeczniczy*, Warszawa 2008, s. 71; W. Dmoch, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 26–30; A. Mariański, *Brak podstaw...*, s. 14; G. Ziółkowski, *PIT 2018. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 567; M. Smakuszewski, *CIT 2018. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 479.

zobiektywizowany, nie powinien być uzależniony od indywidualnych intencji czy przekonań podatnika. Sytuacja, w której decydujące znaczenie przy rozpoznaniu kosztu podatkowego miałyby kryteria subiektywne, skutkowałaby tym, że ten sam wydatek u jednego podatnika, pozostającego w nieusprawiedliwionym błędzie odnośnie do możliwości osiągnięcia na skutek jego poniesienia przychodu, mógłby pozostawać kosztem, a u drugiego, bardziej świadomego, już nie. Powyższe, w mojej ocenie, naruszałoby zasadę sprawiedliwości i równości podatkowej.

Również przyjęcie podejścia opartego wyłącznie na kryterium obiektywnym wydaje się niezasadne. Dynamika otoczenia gospodarczego sprawia, że nawet racjonalny i rzetelny podatnik praktycznie nigdy w momencie podejmowania decyzji o wydatku nie będzie dysponował kompletną informacją o ogóle okoliczności, które mogą wpłynąć na to, czy określony wydatek ostatecznie pozwoli mu osiągnąć przychód. W związku z tym oparcie oceny istnienia związku wydatku z przychodami na weryfikacji, czy w chwili poniesienia wydatku istniała obiektywna możliwość osiągnięcia przychodu, w sytuacji gdy ocena taka byłaby przez organy podatkowe formułowana *ex post*, eliminowałoby z rachunku podatkowego wiele wydatków, w odniesieniu do których podatnik w momencie ich ponoszenia miał prawo racjonalnie oczekiwać, że doprowadzą do uzyskania przychodów¹⁹. Trudno byłoby przyjąć, iż jeżeli w chwili realizowania przez podatnika wydatku istniały obiektywne przesłanki wskazujące na to, że nie pozwoli on na osiągnięcie przychodów, ale podatnik nie miał szans ich poznać, powinien być on pozbawiony prawa rozpoznania kosztu podatkowego. Istnienie związku ponoszonego przez podatnika wydatku z przychodami musi więc uwzględniać fakt, że podatnicy działają w warunkach ograniczonego dostępu do informacji. Oceny związku wydatku z przychodami należy zatem dokonywać z perspektywy momentu podejmowania przez podatnika decyzji o jego poniesieniu²⁰.

W tej sytuacji doktryna formułuje stanowisko, że o tym, czy określony wydatek wykazuje związek z przychodami, powinna decydować pewna kombinacja elementów subiektywnych i obiektywnych²¹, a badanie istnienia związku każdego wydatku z przychodami powinno mieć charakter

¹⁹ Szeroki zakres orzecznictwa w tym temacie przywołuje P. Karwat, *Pojęcie kosztów...*, s. 117.

²⁰ Tak m.in. J. Bóld, *Komentarz...*, s. 423; G. Ziółkowski, *PIT 2018...*, s. 567; A. Bartosiewicz, *PIT...*, s. 606.

²¹ A. Gomułowicz, *Prawna formuła...*, s. 30.

zindywidualizowany (następować *a casu ad casum*)²². Celowe wydaje się wszakże podjęcie próby doprecyzowania kryteriów, według których taka zindywidualizowana ocena miałaby się odbywać. W szczególności należy przeanalizować, czy, a jeżeli tak, to jaką rolę w takiej ocenie odgrywa racjonalność oczekiwań podatnika odnośnie do możliwości osiągnięcia przychodu na skutek poniesienia określonego kosztu²³.

W sytuacji ograniczonego dostępu do informacji, gdy podjęcie każdej decyzji gospodarczej wiąże się z ryzykiem gospodarczym, ocena racjonalności oczekiwań podatnika odnośnie do tego, że poniesienie określonego wydatku pozwoli osiągnąć przychód, pozostaje niczym innym jak oceną prawdopodobieństwa, iż w świetle określonych informacji konkretny wydatek przyniesie przychód²⁴. Pierwszym problemem, który pojawiałby się przy takiej próbie, byłoby więc wskazanie, jaki zakres informacji należałoby uwzględnić, dokonując oceny. Jak już wcześniej wykazano, nie sposób przyjmować, że w tym zakresie należałoby uwzględnić wszystkie informacje dostępne *ex post*, w chwili dokonywania oceny. Weryfikacja celowości powinna bowiem przebiegać z perspektywy informacji znanych w momencie podejmowania przez podatnika decyzji o poniesieniu wydatku. Eliminuje to więc ocenę opartą na kryteriach wyłącznie obiektywnych, pozostawiając dwie możliwości. Po pierwsze, możliwe jest przyjęcie, że decydujące znaczenie powinno mieć to, jakimi informacjami dysponował faktycznie podatnik w chwili podejmowania decyzji. Takie podejście rodziłoby jednak wątpliwości podobne do tych, które zarysowałem już wcześniej. Dlaczego podatnik, który zaniechał zebrania niezbędnych informacji przed podjęciem decyzji o poniesieniu wydatku i w związku z tym błędnie sądził, że doprowadzi on do osiągnięcia przychodu, miałby być uprawniony do rozpoznania go jako kosztu, a podatnik, który zebrał niezbędne informacje – pozbawiony tej możliwości? Czy w takiej sytuacji mielibyśmy do czynienia z równym i sprawiedliwym opodatkowaniem?

Wskazane pytania retoryczne prowadzą do drugiego z możliwych podejść odnośnie do tego, jakie informacje należałoby uwzględnić przy ewentualnej ocenie racjonalności oczekiwania podatnika, iż poniesienie wydatku będzie skutkowało osiągnięciem przychodu. Podejście to zakładałoby, że oceny związku wydatku z przychodami należałoby dokonać

²² Ibidem, s. 32–33.

²³ Dla uproszczenia dalszych rozważań poza ich zakresem pozostawię czasowo wydatki ukierunkowane na zachowanie i zabezpieczenie źródła przychodów.

²⁴ Podobnie A. Gomulowicz, *Prawna formuła...*, s. 27.

przez pryzmat tego, jakie informacje przed podjęciem decyzji powinien zebrać fikcyjny, rozsądnie działający podatnik. Standard rozsądnego podatnika występuje już w przepisach²⁵. Jego zastosowanie na gruncie ustawowej definicji kosztu wiązałoby się z dużą odpowiedzialnością organów podatkowych. Musiałyby one bowiem uwzględniać takie kryteria, jak skala działalności przedsiębiorcy, możliwości i koszty pozyskania przez niego informacji bądź czas, jakim dysponował przed podjęciem decyzji. Mimo to wydaje się, że przyjęcie takiego standardu mogłoby stanowić punkt wyjścia dla oceny tego, czy działanie podatnika w istocie było związane z jego przychodami. Zapewniałoby ono zwłaszcza równość (sprawiedliwość) podatkową, albowiem o prawie do rozpoznania kosztu nie decydowałyby przesłanki subiektywne, ale jednolite dla poszczególnych grup podatników wymogi należytej staranności.

5. ROLA PRAWDOPODOBIENSTWA W OCENIE ZWIĄZKU WYDATKU Z PRZYCHODAMI

Samo przyjęcie, że związek wydatku z przychodem należy oceniać przez pryzmat informacji, które powinien zebrać dochowujący należytej staranności podatnik przed jego poniesieniem, nie może stanowić końca analizy dopuszczalności rozpoznania kosztu podatkowego. Kolejnym krokiem, jak już wskazywałem, musiałaby być ocena tego, czy w świetle wskazanych informacji w momencie poniesienia wydatku faktycznie mógł on skutkować osiągnięciem przychodu. Rozstrzygnięcie w tym zakresie będzie oczywiste jedynie w przypadkach skrajnych. Gdy w świetle określonych informacji wydatek nie miał szans spowodować powstania przychodu, nie będzie on stanowił kosztu podatkowego. Gdy zaś w świetle tych informacji istniała pewność osiągnięcia przychodu²⁶, wydatek ten będzie mógł zostać rozpoznany w rachunku podatkowym.

Obszarem potencjalnie dyskusyjnym mogą pozostawać przypadki najczęściej występujące, a więc sytuacje pośrednie, gdy w momencie podejmowania decyzji, przy uwzględnieniu konkretnego zbioru informacji, poniesienie określonego wydatku dawało podatnikowi tylko określone

²⁵ Zob. m.in. art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej (Dz.U. z 2019 r., poz. 900 ze zm.).

²⁶ Badanie związku wydatku z przychodami ma sens tylko w tych przypadkach, gdy jego poniesienie nie pozwoliło na osiągnięcie przychodów. Można sobie jednak wyobrazić, że następcza, nie do przewidzenia zmiana okoliczności może uniemożliwić osiągnięcie podatnikowi „pewnego przychodu”.

prawdopodobieństwo osiągnięcia przychodu. Powstaje bowiem zagadnienie, czy dla rozpoznania kosztu podatkowego konieczne jest jedynie, by istniała niezerowa szansa, że poniesienie wydatku będzie skutkowało powstaniem przychodu, czy też konieczna jest jakiegoś rodzaju ocena racjonalności wydatku w świetle prawdopodobieństwa osiągnięcia na jego skutek przychodu.

Ustosunkowując się do tego problemu, należy przypomnieć rozważania zawarte w początkowych fragmentach niniejszego artykułu. Wskazywałem w nich na konieczność interpretacji ustawowej definicji kosztu podatkowego przez pryzmat istoty podatku dochodowego, którą pozostaje obciążenie faktycznego, obiektywnego przyrostu majątku podatnika, osiągniętego w okresie rozliczeniowym. W świetle tego założenia wyłączenie z kosztów podatkowych wydatków z tego tylko powodu, że szansa osiągnięcia na ich podstawie przychodów jest ograniczona, pozostawałoby niezasadne i mogłoby prowadzić do wypaczenia wyniku podatkowego.

Z nieadekwatnością ustalonego dochodu podatkowego mielibyśmy do czynienia w szczególności wtedy, gdy mało prawdopodobny przychód udałoby się mimo wszystko osiągnąć. Jak wykazywałem, ocena związku wydatku z przychodami musi być dokonywana z perspektywy momentu podjęcia przez podatnika decyzji o jego poniesieniu. Wydarzenia, które mają miejsce później, nie mogą więc wpływać „wstecznie” na ocenę możliwości rozpoznania kosztu podatkowego. W tej sytuacji, gdyby pierwotnie wyłączyć wydatek z kosztów ze względu na niewielką szansę, że przyniesienie on przychód, to nawet w razie późniejszego osiągnięcia tego przychodu brak byłoby podstaw do jego ponownego włączenia do wyniku podatkowego. Skoro o tym, czy określony wydatek jest, czy nie jest związany z przychodami, decyduje cel jego poniesienia, a nie rezultat, to tak jak ostateczny brak osiągnięcia przychodu nie może implikować wyłączenia wydatku z kosztów, tak jego osiągnięcie nie może być uznane za przesłankę pozwalającą na rozpoznanie wydatku w wyniku podatkowym.

Ważkim argumentem, który przemawia za uznaniem, że rozpoznanie kosztu nie może zależeć od prawdopodobieństwa, z jakim przyniesie on przychód, ale wyłącznie od tego, czy przychód taki ma w ogóle szansę powstać, jest fakt, iż trudno byłoby wyznaczyć jakikolwiek rozsądny próg graniczny prawdopodobieństwa, od którego podatnik miałby prawo rozpoznać koszt. Różne podmioty gospodarcze prowadzą swoje działania, akceptując różne poziomy ryzyka. To, co jeden podatnik będzie uważał za wykraczające poza rozsądne ramy, drugi uzna za szansę. Brak więc obiektywnej miary,

która mogłaby służyć porównaniu wysokości ponoszonego wydatku oraz prawdopodobieństwa i kwoty oczekiwanego przychodu.

Dotychczasowe rozważania prowadzą więc do wniosku, że przesłanka związku z przychodami będzie spełniona w odniesieniu do każdego wydatku, który w świetle informacji, jakie powinien posiadać podatnik dochowujący należytej staranności w prowadzeniu swoich spraw, może skutkować osiągnięciem przychodu (choćby był on nieadekwatny do kwoty wydatku).

6. KOSZTY POŚREDNIE I KOSZTY W CELU ZABEZPIECZENIA I ZACHOWANIA ŹRÓDŁA PRZYCHODÓW

Rozważania zawarte w poprzednich punktach dotyczyły rozpoznania kosztów bezpośrednich, a więc takich wydatków, które zostały poniesione w celu osiągnięcia konkretnego przychodu. Ustawowa definicja kosztu podatkowego wskazuje przy tym, że kosztami są „koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów”. Oznacza to, iż w rachunku podatkowym podlegają uwzględnieniu również wydatki, do których nie da się przypisać konkretnego pojedynczego przychodu, które są tylko pośrednio związane z przychodami²⁷.

W świetle wcześniejszych rozważań należy przyjąć, że przesłankę związku z przychodami będą spełniały wszystkie wydatki o charakterze pośrednim poniesione w związku z działalnością podatnika ukierunkowaną na osiągnięcie przychodu z danego źródła, bez względu na ich ekonomiczną racjonalność oraz prawdopodobieństwo uzyskania na skutek ich poniesienia przychodu. Bez znaczenia dla możliwości rozpoznania wydatku jako kosztu będzie to, czy ostatecznie podatnikowi określone przychody udało się osiągnąć. Możliwość rozpoznania w kosztach podatkowych wydatku o charakterze pośrednim nie będzie zależała od jego niezbędności²⁸, ale jedynie od tego, czy pozostaje on powiązany z działalnością związaną z osiągnięciem przychodów. Słusznie A. Mariański wskazuje, że wystarczające będzie tutaj wykazanie, iż wydatki te zostały poniesione w związku

²⁷ Tak m.in. A. Bartosiewicz, *PIT...*, s. 608; E. Belon, M. Mądryk, *Podatek dochodowy od osób prawnych w 2019 r.*, Gorzów Wielkopolski 2019, s. 159; P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 543.

²⁸ Zob. m.in. wyroki NSA z dnia: 27 września 2000 r., sygn. I SA/Ka 884/99; 27 września 2000 r., sygn. SA/Sz 1509/99.

z działalnością związaną z uzyskiwaniem przychodu²⁹, niekoniecznie zaś muszą one służyć osiągnięciu konkretnego przychodu. Związku wydatku z przychodami nie można bowiem postrzegać nadmiernie wąsko³⁰. Gdyby wymagać, by każdy wydatek podatnika przyczyniał się do osiągnięcia konkretnego przychodu, nie sposób byłoby np. zaliczyć do kosztów wydatków na odmalowanie biura wykorzystywanego przez pracowników do świadczenia usług. Usługi te pracownicy mogliby wszakże świadczyć także w biurze nieodmalowanym. W związku z tym należy się zgodzić ze stanowiskiem przedstawionym w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Krakowie z dnia 13 maja 2008 r.³¹, w którym wskazano: „Tylko, jeżeli w konkretnej sprawie analiza postępowania danej osoby w świetle zasad logiki oraz doświadczenia życiowego prowadziłyby do wniosku o oczywistym oraz zupełnym «braku jakiegokolwiek sensu» podjętych działań, zmierzających zasadniczo nie do chęci rzeczywistego osiągnięcia danego przychodu, ale np. do «sztucznego», wyłącznie dla celów podatkowych, wygenerowania kosztów, można by ewentualnie mówić o braku związku przyczynowo-skutkowego”.

W sytuacjach, w których nie można dopatrzeć się jakiegokolwiek związku ponoszonego wydatku z przychodami, a wykazuje on związek z prowadzoną przez podatnika działalnością, należy rozważyć, czy nie służy on zabezpieczeniu lub zachowaniu źródła przychodów. Podkreślenia wymaga przy tym, że tej kategorii kosztów nie można ograniczać do wydatków związanych z realizacją obowiązków ustawowych. Koszt podatkowy w tym zakresie będą mogły stanowić również nieobligatoryjne wydatki poniesione w celu utrzymania lub ochrony przed zmniejszeniem źródła przychodów, a także w celu uchronienia podatnika przed poniesieniem straty³². Do tej grupy należy zaliczyć w szczególności wydatki mające na celu realizację obowiązków związanych z prowadzeniem działalności (np. wydatki na obsługę księgową i podatkową, bez której przychód mógłby, w większości przypadków, być osiągnięty).

Jeśli wziąć pod uwagę, że co do zasady uwzględnieniu w rachunku podatkowym będą podlegały wszystkie wydatki o charakterze pośrednim związane z działalnością służącą osiągnięciu przychodów, zasadniczym

²⁹ A. Mariański, *Brak podstaw...*, s. 14.

³⁰ A. Bartosiewicz, *PIT...*, s. 606.

³¹ Sygn. I SA/Kr 1293/07.

³² A. Bartosiewicz, *PIT...*, s. 609–610; uchwała NSA z dnia 25 czerwca 2012 r., sygn. II FPS 2/12.

problemem praktycznym będzie pozostawać powszechnie dostrzegany w doktrynie fakt, że związek takich wydatków z przychodami ma często charakter niewyraźny³³. W efekcie trudne może pozostawać rozdzielenie wydatków, które są związane z działalnością w celu osiągnięcia przychodów, od wydatków pozagospodarczych, np. w większości rodzajów działalności zakup wyposażenia biura będzie wykazywał związek z przychodami, gdyż z użyciem tego wyposażenia realizowana będzie działalność gospodarcza. Dużo bardziej kontrowersyjna będzie jednak możliwość zaliczenia do kosztów podatkowych wydatków na zakup niektórych elementów o charakterze dekoracyjnym, takich jak obrazy czy antyki, umieszczanych w biurach. Z problemem rozdzielenia wydatków o charakterze gospodarczym i osobistym będziemy mieli też do czynienia choćby w zakresie wszelkiego rodzaju szkoleń (wydatki na aplikacje, studia itp.).

W świetle dotychczasowych rozważań wydaje się, że jedynie wydatki, których nie sposób powiązać z działalnością generującą przychód z danego źródła, a które równocześnie nie służą zabezpieczeniu lub zachowaniu tego źródła, będą mogły zostać wyłączone, na podstawie ustawowej definicji kosztu podatkowego, z kosztów podatkowych. Tak długo bowiem, jak długo wydatek wykazuje jakikolwiek faktyczny związek z działalnością generującą przychód, brak będzie podstaw do oceny, na podstawie kryterium związku z przychodami, jego racjonalności czy adekwatności. Przypomnę raz jeszcze, że podatek dochodowy ma obciążać obiektywny wzrost wartości majątku podatnika, a wyłączeniu określonych kategorii wydatków z kosztów służy nie ustawowa definicja kosztu, ale katalog wydatków nie-
mogących stanowić kosztu podatkowego.

7. PODSUMOWANIE

Przeprowadzone rozważania doprowadziły mnie do wniosku, że prawo do rozpoznania kosztu podatkowego nie jest uzależnione od racjonalności ekonomicznej działania podatnika, rozumianej jako konieczność dążenia przez niego do osiągnięcia dochodu. Istotą podatku dochodowego jest opodatkowanie faktycznego, obiektywnego przysporzenia podatnika. Z powyższym założeniem koresponduje ustawowa definicja kosztu podatkowego, która wyraźnie stanowi, że koszt taki stanowią wydatki ponoszone w celu osiągnięcia przychodu, a nie dochodu. Oznacza to, że każdy

³³ A. Bartosiewicz, *PIT...*, s. 611.

wydatek, który jest poniesiony w celu osiągnięcia przychodu, niezależnie od prognozowanej wysokości tego przychodu, w szczególności stosunku kwoty oczekiwanego przychodu do kwoty wydatku, będzie stanowił koszt podatkowy.

Analiza możliwości rozpoznania wydatku jako kosztu wymaga zbadania, czy jego poniesienie faktycznie dawało szansę osiągnięcia przychodu. W artykule wskazano, że ocena nie może się tu sprowadzać ani do badania subiektywnego przekonania podatnika, ani też do obiektywnej analizy *ex post*, czy istniało prawdopodobieństwo osiągnięcia przychodu. Sugeruję w związku z tym, że rozwiązaniem mogłoby być ocenianie, czy podatnik w momencie ponoszenia wydatku, dochowując należytej staranności, miał podstawy przypuszczać, iż może on doprowadzić do osiągnięcia przychodu. Podkreślenia wymaga przy tym, że w świetle przeprowadzonych rozważań dla rozpoznania wydatku jako kosztu wystarczające pozostaje, by dawał on jakąkolwiek szansę osiągnięcia w przyszłości przychodu. Bez znaczenia pozostaje zaś stopień prawdopodobieństwa, że przychód zostanie osiągnięty. Podatek dochodowy ma obciążać faktyczne przysporzenie osiągnięte przez podatnika. Podejmowanie przez niego decyzji biznesowych, zwłaszcza o akceptowanym poziomie ryzyka, jest jego suwerenną decyzją, pozostającą bez znaczenia dla możliwości rozpoznania wydatków jako kosztu.

Koszt podatkowy będą stanowiły również wszelkie wydatki pośrednio związane z przychodami. Związek kosztów pośrednich z przychodami należy interpretować szeroko. Dla uznania, że związek taki istnieje, wystarczające będzie wykazanie, iż wydatek jest związany z prowadzoną przez podatnika działalnością ukierunkowaną na osiągnięcie przychodu z danego źródła. Jeśli natomiast nie sposób w odniesieniu do danego wydatku wykazać jakiegokolwiek powiązania z przychodami, należy rozważyć, czy można go zaliczyć do kosztów, opierając się na takiej okoliczności, że służy on zachowaniu lub zabezpieczeniu źródła przychodów.

BIBLIOGRAFIA

Bartosiewicz A., *PIT. Komentarz LEX*, Warszawa 2015.

Belon E., Mądryk M., *Podatek dochodowy od osób prawnych w 2019 r.*, Gorzów Wielkopolski 2019.

Bold J., *Komentarz do art. 15 ustawy o CIT*, [w:] *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, red. K. Gil, A. Obrońska, A. Walter, Warszawa 2019.

- Borszowski P., *Normatywne określenie „kosztów podatkowych z działalności gospodarczej”*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian*, red. L. Etel, M. Tyniewicki, Białystok 2012.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Dauter B., Gomułowicz A., *Koszt podatkowy: aspekt teoretycznoprawny i orzecznicy*, Warszawa 2008.
- Dmoch W., *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2018.
- Gil K., *Zasada ponoszenia kosztów w celu uzyskania przychodów w świetle reguł wykładni przepisów prawa podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2010, nr 7.
- Gomułowicz A., *Prawna formuła kosztu podatkowego*, Warszawa 2016.
- Karwat P., *Pojęcie kosztów uzyskania przychodów*, [w:] *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2017.
- Litwińczuk H., *Przychody i koszty uzyskania przychodów. Wybrane zagadnienia*, [w:] *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2017.
- Majdowski F., „Toksyczne” opcje walutowe – czy interpretacja ogólna Ministra Finansów położy kres sporom podatników z organami podatkowymi?, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 4.
- Małecki P., Mazurkiewicz M., *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, Warszawa 2018.
- Mariański A., *Brak podstaw do stosowania cywilnoprawnego pojęcia związku przyczynowo-skutkowego jako przesłanki uznania kosztu podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 6.
- Mariański A. i in., *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2016.
- Smakuszewski M., *CIT 2018. Komentarz*, Warszawa 2018.
- Wilk M., *Komentarz do art. 15 ustawy o CIT*, [w:] A. Mariański i in., *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2016.
- Ziółkowski G., *PIT 2018. Komentarz*, Warszawa 2018.

MORE ABOUT A COST BEING AN EXPENSE RELATED TO REVENUES RATIONALITY OF TAXPAYER ACTIONS AS PREREQUISITE FOR DISCLOSING TAX DEDUCTIBLE COST

Summary. The article discusses whether economical rationality of an expense is required to disclose it as a tax deductible cost on grounds of Polish income taxes. In particular the author considers whether to deduct the expense for tax purposes there is a requirement that the taxpayer holds legitimate expectation that such expense results in income higher than the amount of expense itself. He argues that introduction of such requirement would remain contrary to the idea of income tax, being the tax on top of increase of taxpayer assets. Consequently, he claims that the legal definition of tax deductible cost does not provide the tax authorities with grounds to challenge tax deductibility of costs based on their rationality.

Keywords: rationality of the taxpayer actions, rationality of incurring the cost, adequacy of the tax deductible cost, tax deductible cost, prerequisites for disclosing tax deductible cost, direct tax deductible costs, indirect tax deductible costs

