

KWARTALNIK  
PRAWA PODATKOWEGO  
3/2018





WYDAWNICTWO  
UNIWERSYTETU  
ŁÓDZKIEGO

# KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 3/2018

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](mailto:kpp@uni.lodz.pl)

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego  
Wydanie I. W.09453.19.0.C Cena zł 43,20 (w tym 8% VAT)  
Ark. wyd. 7,5; ark. druk. 9,25

ISSN 1509-877X

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

## SPIS TREŚCI

### Artykuły

Adam Mariański Krótka historia opodatkowania dochodu .....	9
Jan Sarnowski, Paweł Selera, Anna Bartosiak Stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na gruncie niemieckiego podatku VAT i niemieckiej praktyki podatkowej .....	27
Ireneusz Nowak Wezwania w świetle pomocy prawnej pomiędzy organami administracji podatkowej na gruncie art. 157 i 157a Ordynacji podatkowej .....	43
Ewa Wdowczyk-Szpytma The EU VAT system – the importance of the “Quick fixes”, simplifications in force as from 1 January 2020 .....	69
Jakub Jankowski, Wiktor Klimiuk Podatek od nieruchomości komercyjnych – podatek dochodowy czy majątkowy? ....	93
Marek Beldzikowski „Uszczelnianie systemu VAT” – próba oceny skuteczności podjętego wysiłku legislacyjnego i organizacyjnego .....	111









Adam Mariański\*

## KRÓTKA HISTORIA OPODATKOWANIA DOCHODU

**Streszczenie.** W artykule przedstawiono krótką historię opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Pokazano ideę opodatkowania dochodu, a następnie zwiększania stawek podatkowych oraz progresywnego opodatkowania osób o wyższych dochodach. Pozwoliło to na wskazanie źródeł zasady zdolności płatniczej, która współcześnie uznawana jest za podstawową ideę realizującą zasadę sprawiedliwego opodatkowania. Sprawiedliwość społeczna ma być realizowana poprzez redystrybucję dochodu. Prowadzi to jednak do coraz większego upolitycznienia podatków dochodowych.

**Słowa kluczowe:** opodatkowanie dochodu, progresja podatkowa, zasada zdolności płatniczej

### 1. WPROWADZENIE

We współczesnych systemach podatkowych podatki dochodowe mają duże i ciągle rosnące znaczenie<sup>1</sup>. Rola tego typu podatków nie jest związana tylko z wysokością wpływów budżetowych, które nieznacznie różnią

---

\* Doktor habilitowany nauk prawnych, profesor nadzwyczajny w Katedrze Prawa Podatkowego UŁ, przewodniczący Krajowej Rady Doradców Podatkowych, partner zarządzający w Mariański Group, e-mail: amarianski@marianskigroup.pl

<sup>1</sup> N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, Warszawa 1995; A. Mariański, D. Strzelec, *Podatki dochodowe*, [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014, s. 95–105; R. Zajdler, *Opodatkowanie dochodów osób fizycznych w regulacjach prawnych Unii Europejskiej*, Warszawa 2002; K. Wach, *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Warszawa 2005; *Opodatkowanie działalności gospodarczej w Polsce*, red. A. Mariański, A. Krajewska, A. Nowak-Piechota, M. Wilk, Warszawa 2016; *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, P. Karwat, A. Kaznowski, W. Pietrasiewicz, K. Tetlak, Warszawa 2013.

się w poszczególnych dekadach. Sprawiedliwe opodatkowanie podatkami dochodowymi stało się centralnym punktem polityki w poszczególnych państwach<sup>2</sup>, a także na arenie międzynarodowej<sup>3</sup>. Z podejrzliwością wręcz traktuje się państwa bez podatków dochodowych, nawet gdy ich dochody budżetowe nie są oparte tylko na wpływach podatkowych<sup>4</sup>. W stosunku do innych państw lub terytoriów nakłada się różnego rodzaju sankcje za stosowanie<sup>5</sup> tzw. szkodliwej konkurencji podatkowej. Taka sytuacja ma miejsce nawet wtedy, gdy dla rozwoju gospodarczego i społecznego danego kraju nie jest potrzebne opodatkowanie podatkami dochodowymi.

Większość podatników nie zdaje sobie jednak sprawy, jak krótką historię ma opodatkowanie dochodów, zwłaszcza z wysokimi stawkami, ze szczególnym uwzględnieniem progresji podatkowej. Nowe pokolenia rodzą się w świecie zdominowanym przez przekaz o znaczeniu opodatkowania, szczególnie wysokich dochodów, potrzebie wyrównywania tychże, czy w końcu zmniejszania nierówności poprzez sprawiedliwą redystrybucję dochodów. Podatek dochodowy stał się czymś naturalnym, a dyskusja o potrzebie sprawiedliwego opodatkowania weszła na agendę spotkań nie tylko prawników czy ekonomistów, ale wszystkich obywateli. Osoby postulujące zniesienie opodatkowania dochodu uznaje się za odmieńców, a ich poglądy za przykład irracjonalnej debaty.

Należy jednak rozważyć, czy prowadzone są poważne analizy dotyczące konieczności opodatkowania podatkiem dochodowym, a zwłaszcza dotyczące zasad jego wymiaru. W debacie zarówno naukowej, jak i obywatelskiej brakuje dyskusji o pojęciu dochodu, kwotach wolnych od opodatkowania, ulgach i zwolnieniach podatkowych, a także o tym, jakie powinny być stawki tego podatku. W tym ostatnim kontekście nie prowadzi się szerszych analiz przyczyn progresywnego opodatkowania osób o wyższych dochodach. Temat zostaje najczęściej wyczerpany przez odwołanie się do zasady zdolności płatniczej jako oczywistego aksjomatu.

---

<sup>2</sup> O niekończących się dyskusjach na temat konieczności opodatkowania bogatych w Stanach Zjednoczonych zob. np. J. Goldberg, *Why 'Tax the Rich' demands are so unreasonable*, „National Review” 12.04.2019.

<sup>3</sup> M. Leconte, M. Raińczuk, *Konwencja Wielostronna (BEPS działanie nr 15) – omówienie najistotniejszych zagadnień*, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 5, s. 16 i n.

<sup>4</sup> Na przykład kraje z dużymi zasobami złóż naturalnych, jak Zjednoczone Emiraty Arabskie.

<sup>5</sup> J. Głuchowski, *Oazy podatkowe*, Warszawa 1996.

Wystarczy zatem powołać się na twierdzenie, zgodnie z którym we współczesnej doktrynie prawa podatkowego powszechnie przyjmuje się, że zasada zdolności płatniczej jest niekwestionowanym fundamentem, stając się treścią norm prawnych kształtujących wysokość obciążeń podatkowych<sup>6</sup>. Zyskała ona taką rangę, że w niektórych krajach podnoszona jest do zasady konstytucyjnej<sup>7</sup>. Podobne próby wywodzenia podstawy konstytucyjnej dla tej zasady<sup>8</sup>, a nawet progresywności opodatkowania, podejmowane są w Polsce<sup>9</sup>.

Konieczne jest jednak zastanowienie się nad wieloma zagadnieniami związanymi z opodatkowaniem dochodu opartym na zasadzie zdolności płatniczej. Dlaczego i kiedy zasada ta stała się aksjomatem? W jaki sposób weszła do kanonu zasad opodatkowania i czy nie ma innych alternatywnych rozwiązań? Ponadto czy pozwala dowolnie kształtować obciążenia podatkowe? Zwłaszcza czy dopuszczalne jest nierówne opodatkowanie w ujęciu pionowym?

To tylko niektóre dylematy, których nie uda się rozwiązać w jednym opracowaniu. Poznanie tła historycznego pozwoli nam jednak zastanowić się nad źródłem zasady zdolności płatniczej i jej celami w prawie podatkowym. Niemniej należy także postawić pytanie, czy zasada ta nie stała się przedmiotem manipulacji politycznej. Jakie znaczenie ma dla polityków w krajach demokracji liberalnej?

Odpowiedź na te i wiele innych pytań stanowi centralny punkt w ocenie, czy system podatkowy jest sprawiedliwy. Nie ma co ukrywać, że dyskusja o zasadzie sprawiedliwości podatkowej zawsze będzie naznaczona ideologią osoby formułującej koncepcję tejże zasady<sup>10</sup>. Próba dokonania obiektywnej oceny systemu podatkowego będzie zawsze zgodna z subiektywną oceną dokonującej jej osoby. Dlatego nie można mówić o powszechnie akceptowanej formule zasady sprawiedliwości. Tym bardziej że sprawiedliwość nie jest wyłącznie normatywnym standardem<sup>11</sup>. Nie cho-

<sup>6</sup> A. Nita, *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013, s. 23; *Polskie prawo podatkowe*, red. W. Nykiel, Warszawa 2018, s. 26; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 59.

<sup>7</sup> K. Tipke, J. Lang, *Steuernrecht*, Köln 1991, s. 58.

<sup>8</sup> A. Nita, op. cit., s. 25.

<sup>9</sup> Odmiennie: W. Nykiel, A. Mariański, *Komentarz do art. 217, [w:] Konstytucja RP, t. 2: Komentarz do art. 87–243*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.

<sup>10</sup> A. Nita, op. cit., s. 16.

<sup>11</sup> K. Scheve, D. Stasavage, *Taxing the Rich: A History of Fiscal Fairness in the United States and Europe*, Princeton 2016, s. 4.

dzi tylko o to, jak projektodawcy oceniają stosowane regulacje. W opinii obywateli, zwłaszcza podatników, opodatkowanie powinno być sprawiedliwe<sup>12</sup>. Przy czym rzadko kiedy podatnicy posiadają wystarczający zasób wiedzy i doświadczenia, aby ocenić, czy konkretne rozwiązania są sprawiedliwe. Dlatego ich oceny najczęściej dotyczą norm oddziałujących na ich sytuację osobistą: kwota wolna od opodatkowania, ulgi i zwolnienia podatkowe, stawki podatkowe itp.

Problem sprawiedliwego opodatkowania jest szczególnie często i z wielką chęcią podejmowany w ocenach podatków dochodowych. W tym artykule nie jest jednak możliwe odniesienie się do tego zagadnienia. Wymaga to bowiem znacznie szerszych analiz, które zostaną dokonane w kolejnych publikacjach. Niemniej pierwsze wnioski można już wyciągnąć, analizując historię podatku dochodowego, opodatkowania bogatych i fundamentalizmu zasady zdolności płatniczej.

## 2. KRÓTKA HISTORIA PODATKU DOCHODOWEGO

Jak już zaznaczałem, w debacie o podatku dochodowym od osób fizycznych pomijane jest tło historyczne pojawienia się zasady zdolności płatniczej, zwłaszcza konieczności różnicowania opodatkowania, a w szczególności progresywności podatków dochodowych. Do XVIII w. dominowały podatki majątkowe, głównie obciążające nieruchomości<sup>13</sup>.

Podatek dochodowy pojawił się po raz pierwszy w Anglii w 1799 r., choć dopiero po przebudowie w latach 1816 i 1842 stał się istotnym źródłem dochodów publicznych. Początkowo był płacony powyżej kwoty wolnej od opodatkowania, która wynosiła trzykrotność średniego rocznego dochodu (60 funtów), a maksymalna stawka 10% dotyczyła dochodów powyżej 200 funtów. W 1802 r. został zniesiony, ale potrzeby wydatków wojennych spowodowały jego przywrócenie w kolejnym roku, lecz ze zredukowaną stawką maksymalną do 5%, z jedoczesnym obniżeniem kwoty wolnej od podatku do 50 funtów. Dla Anglików był on tak ohydny ciężarem<sup>14</sup>, że po zakończeniu wojen napoleońskich został w 1816 r. zniesiony. Powszechnie uważano go za znaczące ograniczenie wolności, własności i nieuzasadnione naruszenie zasady ochrony życia prywatnego obywateli.

<sup>12</sup> S.M. Sheffrin, *Tax Fairness and Folk Justice*, Cambridge 2013.

<sup>13</sup> F.H.M. Grapperhaus, *Opowieści podatkowe*, Toruń 2000, s. 57 i n.

<sup>14</sup> A. Rabushka, *Od Adama Smitha do bogactwa Ameryki*, Warszawa 1996, s. 59.

Już jednak w 1840 r. dla zrównoważenia budżetu został tymczasowo przywrócony podatek dochodowy. Był to podatek z niską stawką 3% od dochodów ponad sześciokrotnie przewyższających średnią krajową (powyżej 150 przy 24 funtach średniego dochodu). Najpierw był wprowadzony na cztery lata, przedłużony na kolejne, a potem nowe wyzwania wojenne spowodowały porzucenie obietnicy tymczasowości, a nawet skutkowały wzrostem stawki do 6% i obniżaniem progów opodatkowania. Sami propagatorzy jego wprowadzenia obawiali się, że stanie się on stałym elementem systemu budżetowego Anglii, co mogłoby prowadzić do rozrostu rządu<sup>15</sup>. I tak rzeczywiście się stało, gdyż wraz z rosnącymi podatkami dochodowymi rozbudowywane były zadania państwa, a tym samym wzrastały nieustannie potrzeby pozyskania funduszy na ich finansowanie.

Podatek w Anglii został wprowadzony na stałe, a stawka podatkowa w 1918 r. osiągnęła 30%, wpływy budżetowe zaś tylko w ciągu 25 lat zwiększyły się ponad dwudziestopięciokrotnie. Po I wojnie nieznacznie obniżono stawkę do 20%, ale potem już stawki systematycznie rosły, aby w trakcie II wojny światowej osiągnąć najpierw 40%, a potem 50%. Najwyższa stawka została nieznacznie zmniejszona po wojnie – do 45%.

W angielskiej historii charakterystyczna jest przyczyna zwiększania obciążeń podatkowych: stawki rosną w okresach wojennych, ale także w związku z rozrostem funkcji państwa, w tym zwłaszcza socjalnych. Przy czym po zakończeniu wojen poszukiwano innego uzasadnienia dla opodatkowania dochodów, zwłaszcza osób bogatych. Do tego zagadnienia jeszcze powrócę.

W innych krajach europejskich podatek dochodowy został wprowadzony znacznie później. Szczątkowe regulacje pojawiały się w Danii w 1870 r. oraz w Prusach w roku 1891. W innych krajach jego nałożenie również związane było z prowadzonymi wojnami, np. we Francji, Holandii (1914) czy Belgii (1919).

W Polsce na stałe zagościł po odzyskaniu niepodległości. Ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym<sup>16</sup> była wzorowana na odpowiednim podatku pruskim. Doprowadziła ona do unifikacji podatków bezpośrednich w II Rzeczpospolitej. Akt ten był wielokrotnie nowelizowany, ale opodatkowanie dochodów utrzymano do wybuchu II wojny światowej. Po 1945 r. w PRL wprowadzano różnego rodzaju podatki

<sup>15</sup> Ibidem, s. 82.

<sup>16</sup> Dz.U. z 1920 r., Nr 82, poz. 550.

dochodowe i przychodowe; jednolity podatek dochodowy został przywrócony po 1989 r.<sup>17</sup>

W Stanach Zjednoczonych podatek dochodowy wprowadzono w 1861 r. w związku z wojną domową. Opodatkowany był jednak dochód jedynie powyżej 600 000 dolarów, a stawki były progresywne, najpierw 3% i 5%, a potem 5% i 10%. Został on zlikwidowany w 1872 r. Ponownie wprowadzony w 1894 r. podatek został rok później uznany przez Sąd Najwyższy za sprzeczny z Konstytucją.

Dopiero po ratyfikowaniu XVI Poprawki do Konstytucji<sup>18</sup> został on definitywnie ustanowiony w 1913 r., lecz obejmował zaledwie kilka procent populacji, a stawki wynosiły od 1% do 7% dochodu. Progresja podatkowa rosła w okresie I wojny światowej, co w latach dwudziestych XX w. doprowadziło do stawki 25%. W okresie wielkiego kryzysu następuje systematyczny wzrost podatku, aby osiągnąć stawkę 77%. Podczas II wojny światowej wielkość ta przekracza 90%. Ten poziom opodatkowania stabilizuje się do lat sześćdziesiątych. W okresie 1932–1980 najwyższa stawka federalnego podatku dochodowego w USA wynosiła średnio 81%<sup>19</sup>.

### 3. SPRAWIEDLIWOŚĆ PODATKOWA

Możemy wyróżnić sprawiedliwość poziomą i pionową. Pierwsza polega na nakładaniu takiego samego obciążenia na podmioty, które znajdują się w takiej samej sytuacji<sup>20</sup>. Natomiast sprawiedliwość pionowa oznacza odmienne traktowanie podmiotów znajdujących się w różnych sytuacjach. Tak zdefiniowana sprawiedliwość nie budzi wątpliwości teoretycznych, jako pewien model. Dopiero jednak zbadanie tych założeń w konkretnych systemach podatkowych pozwoli odpowiedzieć na pytanie, czy została zrealizowana zasada sprawiedliwości podatkowej<sup>21</sup>.

<sup>17</sup> Szerzej R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2018, s. 371 i n.

<sup>18</sup> W literaturze podnosi się, że poprawka ta została wprowadzona nielegalnie – zob. W. Kwaśnicki, *Z historii podatku dochodowego*, <http://kwasnicki.prawo.uni.wroc.pl/todownload/Historia%20podatku%20doch.pdf> (dostęp: 15.08.2019).

<sup>19</sup> T. Piketty, *Kapitał w XXI wieku*, Warszawa 2015, s. 631.

<sup>20</sup> *Polskie prawo podatkowe*, s. 24

<sup>21</sup> Zagadnienie to będzie szeroko omawiane w kolejnych opracowaniach, np. A. Mariański, *Źródła przychodów – niesprawiedliwe i skomplikowane różnicowanie opodatkowania osób fizycznych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” (w druku).

Sprawiedliwość pozioma winna być fundamentalnym założeniem każdego społeczeństwa<sup>22</sup>. Ponieważ każdy jest równy wobec prawa, to nie może być inaczej traktowany na gruncie prawa podatkowego. Przy czym odrzuca się sprawiedliwość formalną, czyli nieuwzględniającą sytuacji życiowej podatników<sup>23</sup>. Przyjmuje się, że byłaby to równość pozorna, nie dla wszystkich bowiem taki sam podatek oznacza takie samo obciążenie. Podatnik z większym dochodem ponosiłby mniejszy ciężar niż osoba uboższa. Dla uznania tej tezy za prawdziwą musimy jednak przyjąć takie same zdolności i preferencje.

Odrzucając sprawiedliwość formalną na gruncie prawa, dodaje się nakaz traktowania w jednakowy sposób jednostek należących do tej samej kategorii<sup>24</sup>, w ten zatem sposób rozpoczyna się przygotowanie uzasadnienia dla wprowadzania zmian wynikających ze sprawiedliwości pionowej. Ma to jakoby także zaletę nieograniczania ustawodawcy w zakresie określania granic równego traktowania, a tym bardziej tworzenia przedziałów działowych. To ustawodawca ma zrealizować zasadę sprawiedliwości, a doktryna prawa podatkowego ma tylko pomóc w jej realizacji<sup>25</sup>. Oczywiście, swoboda ustawodawcy nie jest nieograniczona, gdyż nie może prowadzić do nieuzasadnionego traktowania podatników w odmienny sposób oraz pozbawiania ich praw, zwłaszcza wolności i własności<sup>26</sup>. Niemniej takie ujęcie sprawiedliwego równego traktowania prowadzi do bardzo dużej swobody ustawodawcy w zakresie określania kryteriów różnicowania sytuacji podatników.

Argument równego traktowania szybko upada, kiedy przechodzimy do dyskusji nad sprawiedliwością pionową i progresywnością. Wartości przestają być obiektywne, a pojawia się więcej argumentów słusznościowych i ocennych<sup>27</sup>: dlaczego wybieramy opodatkowanie progresywne; jakie jest uzasadnienie dla zwiększonego opodatkowania, w tym czy celem państwa jest dokonywanie transferów społecznych; jakie powinny być przedziały

<sup>22</sup> C.E. Steuerle, *And Equal (Tax) Justice for All?*, [w:] *Tax Justice: The Ongoing Debate*, eds J.J. Thorndike, D.J. Ventry Jr., Washington 2002, s. 259.

<sup>23</sup> A. Nita, op. cit., s. 18.

<sup>24</sup> A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 12–13.

<sup>25</sup> Ibidem.

<sup>26</sup> A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003, s. 30 i n.

<sup>27</sup> H. Stein, *What's Wrong with the Federal Tax System?*, [w:] U.S. Congress, *Tax Revision Compendium of Papers on Broadening the Tax Base*, t. 1, Washington 1959.

skali oraz wysokość stawek podatkowych, w tym stawka maksymalna; kto zasługuje na preferencyjne opodatkowanie itd.

W zależności od poglądów politycznych preferuje się jeden z rodzajów sprawiedliwości. Zwolennicy państwa minimalistycznego i fundamentalnych praw i wolności osobistych jednostki będą kłaść nacisk na sprawiedliwość poziomą, a stronnicy państwa opiekuńczego na pionową<sup>28</sup>. Przy czym, co do zasady, nawet druga grupa nie kwestionuje równości poziomej, w dyskusji o sprawiedliwości pionowej przedkłada jednak jej wartości nad równość jednostki. W zależności od założenia, jakie prawa są fundamentem funkcjonowania państwa, możemy uzyskiwać diametralnie różne rezultaty.

#### 4. ZASADA EKWIWALENTNOŚCI A ZASADA ZDOLNOŚCI PŁATNICZEJ

W doktrynie prawa podatkowego wymienia się dwie główne zasady opodatkowania podatkami dochodowymi: ekwiwalencji oraz zdolności płatniczej.

Teoria ekwiwalencji zakłada adekwatność świadczeń państwa w stosunku do ponoszonego ciężaru podatkowego. Przy czym u swoich źródeł służyła ona do wyższego opodatkowania osób zamożnych, albowiem państwo przede wszystkim im zapewniało bezpieczeństwo osobiste i ochronę majątku. Skoro posiadający majątek, którego zabezpieczeniem zajmowało się państwo, uzyskiwał wyższe korzyści, to musiał płacić wyższą daninę<sup>29</sup>.

Przyjmuje się, że zasada ekwiwalentności mogłaby stanowić podstawę do finansowania kosztów usług publicznych<sup>30</sup>. W momencie rozrostu funkcji państwa stało się jednak niemożliwe zmierzenie tej ekwiwalentności. Brak jest mierników korzyści z usług dostarczanych przez państwo<sup>31</sup>. Wiele usług publicznych nie jest nakierowanych na konkretnych użytkowników, ale służy wszystkim obywatelom, jak obrona czy polityka zagraniczna. Dlatego możemy mówić o odpłatności o charakterze ogólnym, co także eliminuje problem tych, którzy nie chcą płacić podatków, bo nie korzystają z usług publicznych. Sama przynależność do związku państwowego jest uzasadnieniem dla konieczności ponoszenia danin publicznoprawnych. Nie ma zatem znaczenia, czy podatnik czerpie z tego tytułu jakiegokolwiek korzyści.

<sup>28</sup> Szerzej zob. R. Gwiazdowski, *Sprawiedliwość a efektywność opodatkowania*, Warszawa 2001, s. 24–64.

<sup>29</sup> A. Nita, op. cit., s. 19.

<sup>30</sup> A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 66.

<sup>31</sup> A. Nita, op. cit., s. 20.



Należy podkreślić, że stosując tę zasadę, niemożliwa stałaby się realizacja funkcji redystrybucyjnej<sup>32</sup>. Nie wolno tego aspektu pomijać – zasada ekwiwalentności nie jest przydatna dla realizacji funkcji państwa socjalnego<sup>33</sup>. Uniemożliwia ona realizację transferów socjalnych.

Z kolei zgodnie z założeniami teorii zdolności płatniczej wysokość opodatkowania winna być uzależniona od zdolności poniesienia ciężaru podatkowego, a tym samym dopuszcza ona różne opodatkowanie osób znajdujących się w odmiennych sytuacjach. Teoria zdolności płatniczej odrywa się całkowicie od ekwiwalentności świadczeń państwa, nawet na poziomie ogólnym. Podatnik, który korzysta w minimalnym zakresie (np. tylko z obronności), nie ma podstaw do żądania obniżenia swych świadczeń. Wysokość jego ciężarów uzależniona jest od jego sytuacji osobistej, często będącej wynikiem tylko i wyłącznie jego pracowitości i talentów. Zasada ta ignoruje zatem korzyści uzyskiwane przez podatnika, a pozwala na nałożenie ciężarów podatkowych w takiej proporcji, jak pozwala na to sytuacja osobista podatnika. Przy czym sytuację tę ustala się w odniesieniu do wysokości dochodu. Rosnąca podstawa opodatkowania nie zawsze oznacza lepszą sytuację osobistą podatnika, na to bowiem wpływa wiele czynników. Nie ma miejsca w niniejszym artykule na szerokie rozwinięcie tego zagadnienia, ale należy wskazać, że nie ma możliwości obiektywnego ustalenia sytuacji osobistej każdego z podatników.

Jednocześnie Państwo uzyskuje swobodę dysponowania dochodami podatkowymi, może je również wydatkować na inne cele niż świadczenie usług publicznych. Redystrybucja prowadzona jest przy tym według swobodnego uznania rządzących. Może to prowadzić do transferów od osoby znajdującej się w gorszej sytuacji osobistej niż osoba otrzymująca różnego rodzaju świadczenia od Państwa.

## 5. AKSJOMAT ZASADY ZDOLNOŚCI PŁATNICZEJ

We współczesnej doktrynie prawa podatkowego powszechnie przyjmuje się, że zasada zdolności płatniczej jest niekwestionowanym fundamentem, stając się treścią norm prawnych kształtujących wysokość obciążeń podatkowych.

<sup>32</sup> A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 66.

<sup>33</sup> A. Krajewska, *Dlaczego musimy płacić podatki?*, [w:] *Podatki. Przewodnik Krytyki Politycznej*, Warszawa 2011, s. 29.

Zwolennicy zasady zdolności płatniczej wskazują przy tym, że jest to paradygmat współczesnego prawa podatkowego już od czasów A. Smitha<sup>34</sup>, który rzekomo miał się opowiadać za progresywnym opodatkowaniem<sup>35</sup>. Można także spotkać poglądy odmienne, wskazujące na opowiadanie się przez niego raczej za teorią ekwiwalencji<sup>36</sup>. Wydaje się jednak, że A. Smith<sup>37</sup> traktował obydwie zasady jako wzajemnie się uzupełniające. Nie można jednoznacznie przesądzić, że opowiadał się za jedną z nich<sup>38</sup>, lecz wskazywał jednocześnie na obydwie<sup>39</sup>. Można więc twierdzić, że widział on połączenie obu zasad poprzez dochód i związany z tym popyt na usługi publiczne<sup>40</sup>. Jest to o tyle zasadne, iż w jego czasach z tradycyjnych usług państwa (obrona, sądy) w większym stopniu korzystali zamożni obywatele<sup>41</sup>. Jego wizja zdolności płatniczej wiedzie zatem do zasady ekwiwalencji. Dlatego należy stwierdzić, iż obrońcy zasady zdolności płatniczej nadają sformułowanej przez A. Smitha zasadzie równości inne znaczenie, niż miała ona za jego życia<sup>42</sup>.

Dopiero twórca tzw. liberalizmu socjalnego J.S. Mill wskazał na dominację zasady zdolności płatniczej<sup>43</sup>. Jego zdaniem sprawiedliwość wymaga różnych obciążeń podatkowych, które nakładają równą ofiarę absolutną dla nierównych dochodów. Ustrój społeczno-polityczny powinien być tak skonstruowany, aby zapewnić jak najwięcej szczęścia dla jak największej liczby ludzi. Jednocześnie zastrzegął, że po opodatkowaniu powinno zostać jak najwięcej dochodu, dlatego nie był zwolennikiem progresji podatkowej.

<sup>34</sup> Szerszą analizę zob. R. Gwiazdowski, *Sprawiedliwość...*, s. 76 i n.

<sup>35</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 1998, s. 22.

<sup>36</sup> E.K. Drozdowski, *Zasada zdolności płatniczej a polski system podatkowy*, Poznań 2018, s. 24.

<sup>37</sup> „That the subjects of every State ought to contribute to the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities, that is in proportion to the revenue which they respectively enjoy under protection of the State” (A. Smith, *Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, London 1776).

<sup>38</sup> Tak wskazują A. Gomułowicz i D. Mączyński w pracy *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 54.

<sup>39</sup> R.A. Musgrave, *The future of fiscal policy: A Reassessment*, Leuven 1978, s. 57.

<sup>40</sup> R.A. Musgrave, *Horizontal equity, once more*, „National Tax Journal” 1990, t. 43, nr 2, s. 114.

<sup>41</sup> C.E. Steuerle, op. cit., s. 261–262.

<sup>42</sup> R. Gwiazdowski, *Podatek progresywny i proporcjonalny. Doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje*, Warszawa 2007, s. 95.

<sup>43</sup> J.S. Mill, *Principle of Political Economy*, London 1848.

W dalszej kolejności prace utylitarystów, w szczególności Johna Benthama, skupiające się na maksymalizacji szczęścia, prowadziły do konieczności redystrybucji dochodu. Skoro wraz ze wzrostem dochodu maleje jego użyteczność, to należy zwiększyć jego przydatność dla maksymalizacji użyteczności poprzez redystrybucję. Skutkiem stało się utożsamianie sprawiedliwości podatkowej z różnicowaniem pionowym, a zwłaszcza progresywnym opodatkowaniem. W późniejszym okresie do takich samych wniosków doszli komuniści, żądając wprowadzenia stawki 100%<sup>44</sup>.

Na fali krytyki systemu społeczno-gospodarczego panującego w XIX w. powstawały kolejne teorie zwiększające rolę państwa, szczególnie poza obszarem tradycyjnych funkcji, jak zapewnienie bezpieczeństwa obywatelom. Zwiększały one rolę rządów w interwencjonizmie w celu korygowania nierówności społecznych. Podkreślano, że ograniczenie zasady równości i wolności uzasadniane jest dobrem ogółu, nadrzędnym w stosunku do dobra jednostki.

Kontynuując prace kameralistów, niemiecka szkoła Lorenza von Steina i Adolfa Wagnera podkreślała społeczne cele opodatkowania<sup>45</sup>. Uszczuplając majątek bogatych, system podatkowy pozwala korygować nierówności dochodowe. Wagner optował za progresją podatkową, ale połączoną ze specjalnymi obciążeniami dochodów nadzwyczajnych i posiadania majątku. Jednocześnie podkreślał konieczność różnicowania obciążeń w zależności od źródła oraz sposobu powstania dochodów, podkreślając preferencyjne opodatkowanie pracy. Nie miał jednak wątpliwości co do rosnącej roli państwa, wobec konieczności realizowania przez nie nowych funkcji w dobie rozwoju cywilizacyjnego. Państwo musiało zatem znaleźć odpowiednie dochody do realizacji celów, które samo sobie wyznaczyło.

Kolejnym przełomem w zmianie zasad opodatkowania był rozwój teorii zapoczątkowanych przez J. Keynesa<sup>46</sup>. O ile co do zasady uznawał on skuteczność gospodarki wolnorynkowej, to nie miał wątpliwości w odniesieniu do potrzeby ingerencji w sytuacjach kryzysu. Stał się ojcem chrzestnym interwencjonizmu, wzrostu roli państwa w gospodarce, ale także wprowadzania korekcyjnych nierównych dochodów, czyli istnienia państwa dobrobytu. Podatki interesowały go głównie w zakresie zwiększenia popytu, który był głównym

<sup>44</sup> Również współcześni socjaliści reprezentują podobne poglądy, zob. T. Piketty, op. cit., s. 612 i n.

<sup>45</sup> R. Gwiazdowski, *Podatek progresywny i proporcjonalny...*, s. 103–104.

<sup>46</sup> J. Keynes, *The General Theory of Employment, Interest and Money*, London 1936; wydanie polskie: *Ogólna teoria zatrudnienia, procentu i pieniądza*, Warszawa 2003.

celem jego teorii wzrostu. A opiekuńcze państwo dobrobytu to oparta na zasadzie zdolności płatniczej progresja podatkowa.

Zauroczony keynesizmem świat demokracji liberalnej wprowadzał bardzo wysokie stawki progresywnego podatku, które osiągały od 70% do 91%. Dodatkowo coraz więcej osób przechodziło do wyższych przedziałów skali podatkowej, co było również wynikiem zamrożenia progów podatkowych. Jednocześnie znacząco zwiększono transfery socjalne, np. w latach siedemdziesiątych wzrosły one ponad czterokrotnie<sup>47</sup>. Mimo to gospodarki liberalne popadały w coraz większe ograniczenie wzrostu gospodarczego. W latach siedemdziesiątych w krajach o wysokiej progresji średnie tempo wzrostu spadło poniżej 2%, a czasami wręcz panowała stagnacja.

Tymczasem już na przełomie lat trzydziestych i czterdziestych tzw. szkoła austriacka, którą reprezentowali L. von Mises<sup>48</sup> i F.A. von Hayek<sup>49</sup>, ostro potępiała interwencjonizm. Zdaniem pierwszego z autorów może on w krótkim czasie poprawić sytuację wybranych grup społeczeństwa, ale odbywa się to kosztem ogółu. Ponieważ takich grup jest wiele, to raz jedne zyskują, raz tracą kosztem kolejnych. Zresztą nie ma co ukrywać, iż zwolennicy interwencjonizmu to ludzie, którym się nie powiodło. Hayek podkreślał zresztą, że prowadzi to do nowożytnego niewolnictwa. Władca decyduje bowiem, komu dać, a komu zabrać.

W latach osiemdziesiątych XX w. posłuch zdobyły poglądy M. Friedmana oraz jego uczniów z tzw. szkoły chicagowskiej. Twierdzili oni, że najważniejszym składnikiem życia ekonomicznego jest wolność jednostek w podejmowaniu decyzji mających bezpośredni wpływ na sytuację, w jakiej się znajdują. Podatek dochodowy, jeśli w ogóle powinien istnieć, nie może służyć redystrybucji bogactwa. Nie powinien on bowiem przeszkadzać w rozwoju gospodarczym i kumulowaniu kapitału niezbędnego do inwestowania oraz tworzenia nowych miejsc pracy<sup>50</sup>. Służy on tylko rozrostowi aparatu rządowego, a jednocześnie wpływa negatywnie na gospodarkę rynkową, a tym samym powoduje destrukcję społeczeństwa.

---

<sup>47</sup> W. Bieńkowski, *Reaganomika i jej wpływ na konkurencyjność gospodarki amerykańskiej*, Warszawa 1995, s. 115–116.

<sup>48</sup> L. von Mises, *Interwencjonizm*, Kraków 2000.

<sup>49</sup> J. Lewandowski, *Neoliberalowie wobec współczesności*, Gdynia 1991, s. 17 i n.

<sup>50</sup> Te zasady potwierdziły się m.in. w krajach byłego bloku komunistycznego, które zanotowały szybki wzrost gospodarczy w okresie niskiego opodatkowania, często podatkiem liniowym.

Poważny wpływ na zakwestionowanie idei keynesowskich miały także prace A. Rand<sup>51</sup>. Rząd jest tylko arbitrem w konfliktach między jednostkami. Absolutnie nie do zaakceptowania jest interwencja rządu w stosunki społeczno-gospodarcze w celu ich korygowania. Jeżeli raz przyzwolimy na dostarczanie bezpłatnych usług zamiast działania gospodarki rynkowej, to sfera ta szybko zacznie się powiększać, a rząd zacznie ingerować w coraz większy obszar naszego życia<sup>52</sup>. Jednak ograniczona władza nie dawałaby rządzącym tylu możliwości uszczęśliwiania obywateli. Dlatego politycy tak bardzo potrzebują poparcia dla idei państwa socjalnego<sup>53</sup>.

Współcześnie można także spotkać zwolenników interwencjonizmu, w tym wysokiego, dochodzącego nawet do 80%, opodatkowania dochodu. Słynne stały się już prace Th. Piketty, zwłaszcza jego kontrowersyjne dzieło *Kapitał XXI wieku*<sup>54</sup>. Jego teorie są jednak nie do utrzymania, bo opierają się na błędnych przesłankach. Kapitałną polemikę stanowi praca R. Gwiazdowskiego<sup>55</sup>.

## 6. OBOWIĄZUJĄCE DOGMATY OPODATKOWANIA DOCHODU

Jak wynika z powyżej opisanej historii opodatkowania oraz rozwoju teorii podatkowych i doktryn polityczno-społecznych, współczesne podatki dochodowe rozkwitły w pierwszej połowie XX w., co miało związek zwłaszcza z wybuchem wojen światowych. Konieczność finansowania wydatków wojennych była idealnym uzasadnieniem najpierw dla samego wprowadzenia tego typu podatku, w rezultacie zaś dla zwiększenia stawek podatkowych oraz konieczności proporcjonalnego, a w konsekwencji progresywnego opodatkowania, co uzasadniano zasadą kompensacyjną<sup>56</sup>. Po pierwsze, osoby, które nie brały bezpośredniego udziału w walce, musiały w większym stopniu dołożyć się do kosztów wojennych. Po drugie, często wojna oznaczała dla nich dodatkowe korzyści związane z produkcją wojenną. Z kolei po wojnie pojawiły się argumenty odwołujące się do

<sup>51</sup> A. Rand, *Cnota egoizmu*, Warszawa 1987, wyd. 2: Poznań 2000.

<sup>52</sup> Warto zwrócić uwagę na pracę o znaczeniu fundamentalnym: R. Nozick, *Anarchy, State, and Utopia*, New York 2013.

<sup>53</sup> E. von Kuehnelt-Leddihn, *Demokracja – opium dla ludu*, Warszawa 2012, s. 73 i n.

<sup>54</sup> T. Piketty, op. cit.

<sup>55</sup> R. Gwiazdowski, *Równość i (nie)sprawiedliwość. Dlaczego Piketty nie lubi bogatych?*, Warszawa 2016.

<sup>56</sup> K. Scheve, D. Stasavage, op. cit., s. 5.

wyrównywania szkód poniesionych przez uczestników, na co lepiej zarabiający powinniłożyć więcej<sup>57</sup>.

Należy zatem podkreślić, że po II wojnie światowej wskazywano na różnorakie argumenty słusnościowe mające uzasadnić progresywne stawki: opodatkowanie kolaborantów we Francji, wspólne poniesienie kosztów w Niemczech czy zadośćuczynienie wysiłku walczących o wolność w Wielkiej Brytanii<sup>58</sup>. Teoria kompensacji zastąpiła dziewiętnastowieczne poglądy o konieczności zwiększonego ciężaru dla osób, które w większym stopniu korzystają z funkcji państwa. Nie można było dalej odwoływać się do zasady ekwiwalencji, albowiem z usług publicznych korzystało coraz więcej osób, a w XXI w. doszliśmy do sytuacji, gdy są one najbardziej potrzebne osobom o niższych dochodach (szkolnictwo, służba zdrowia, publiczna komunikacja itp.)<sup>59</sup>.

Po zakończeniu odbudowy powojennych zniszczeń, kiedy teoria kompensacyjna nie znajdowała już zastosowania, potrzebne było inne uzasadnienie dla zróżnicowania opodatkowania w układzie wertykalnym. Są co najmniej trzy powody, dla których wyższe opodatkowanie bogatych jest akceptowalne<sup>60</sup>.

Pierwszy powód jest taki, że w ocenie wyborców sprawiedliwe jest opodatkowanie lepiej zarabiających. Intuicyjnie akceptują oni teorię malejącej krańcowej użyteczności dochodu. Ma to pozwolić nie tylko na świadczenie usług publicznych dla wszystkich obywateli, ale także na zapewnienie środków na transfery socjalne.

Drugi powód związany jest z przekonaniem, że nie wszyscy mają równe szanse. Dlatego osoby osiągające niższe dochody chętnie akceptują tezę, iż osoby bogatsze nie osiągnęły takiego sukcesu w wyniku uczciwej pracy, zdolności czy po prostu szczęścia. W niektórych krajach może to być zresztą prawdziwe twierdzenie. Niejednokrotnie duże fortuny powstawały w wyniku korupcji lub układów, lecz w większości państw OECD jest to współcześnie raczej marginalne źródło dochodów. W wielu z nich (np. w Polsce) panuje jednak przekonanie, że nie wszyscy mają zapewnione równe szanse. Ponownie redystrybucja dochodów ma umożliwić takie wyrównanie oraz lepsze warunki życiowe, ale także rozwoju osobistego.

<sup>57</sup> Ibidem, s. 54–92.

<sup>58</sup> Ibidem, s. 187 i n.

<sup>59</sup> Czasami poszukuje się jednak uzasadnienia, iż to osoby zamożne więcej korzystają z usług publicznych, podając jako przykład usługi kulturalne (teatr, opera) – A. Krajewska, op. cit., s. 27.

<sup>60</sup> K. Scheve, D. Stasavage, op. cit., s. 15.

Powód trzeci wiąże się z sytuacją, gdy nierówności są tak duże, że zagrażają systemowi politycznemu. Istnieje wówczas ryzyko uznania, iż system jest oligarchiczny bądź sterowany przez najbogatsze elity. Obywatele, albo legalnie w drodze wyborów, albo w drodze siłowej, mogą doprowadzić do obalenia takiego systemu. W miarę wzrostu stopnia nierówności społecznych rośnie poparcie dla progresji podatkowej i jej funkcji redystrybucyjnej.

W debacie o podatkach dochodowych wskazuje się także, że bez nich nie byłoby sprawiedliwe rozłożenie ciężarów podatkowych. Jednak określenie sprawiedliwego wkładu każdego obywatela było przedmiotem wielu dyskusji i analiz<sup>61</sup>. Trudno zatem odnieść się do tego w niniejszej publikacji.

Dla uzasadnienia wyższego opodatkowania początkowo nie używano argumentów redystrybucyjnych. W niektórych krajach, np. w neutralnej Szwecji, już w trakcie II wojny światowej wykorzystywano argumenty kompensacyjne do zbudowania poparcia dla polityki redystrybucyjnej<sup>62</sup>. Zwiększone dochody publiczne wspomagały jednak debatę na temat funkcji redystrybucyjnej podatków dochodowych. Doprowadziło to do akceptacji progresywnego opodatkowania, jako środka redystrybucji dochodów w państwie dobrobytu, a niektórzy przyjmują nawet te zasady za dogmat współczesnej filozofii politycznej.

Nie można nie zauważyć, że rozwój koncepcji różnicowania pionowego immanentnie związany jest z państwem dobrobytu i koniecznością dokonywania transferów społecznych. Podnoszone argumenty są bardzo zróżnicowane, ale prowadzą do tego samego wniosku: dochód powinien być bardziej sprawiedliwie rozłożony, wyższe opodatkowanie osób bogatszych nie spowoduje zaś znacznego pogorszenia ich sytuacji, a może pomóc osobom o niższych dochodach. Wpływy z wysokiego opodatkowania osób najbogatszych stanowią jednak ułamek dochodów budżetowych, a mogą mieć negatywny wpływ na funkcjonowanie gospodarki<sup>63</sup>. Co ciekawe, nikt nie wykazał także, jak maleje użyteczność dochodu, a zwłaszcza gdzie jest ostateczna granica<sup>64</sup>.

<sup>61</sup> *Fairness in Taxation*, red. A.M. Maslove, Ontario 1993; J.J. Thorndike, D.J. Ventry Jr., *The ongoing debate. Tax justice*, Washington 2002; S.M. Sheffrin, *Tax fairness...*; J.M. Buchanan, R.A. Musgrave, *Finanse publiczne a wybór publiczny*, Warszawa 2005; A. Gomulowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001.

<sup>62</sup> K. Scheve, D. Stasavage, op. cit., s. 189.

<sup>63</sup> R. Gwiazdowski, *Sprawiedliwość...*, s. 80 i n.

<sup>64</sup> C.E. Steuerle, op. cit., s. 265.

## 7. PODSUMOWANIE – KOMU POTRZEBNY JEST PODATEK DOCHODOWY

Każdy podatek ma w jakimś sensie charakter polityczny, bowiem to parlament decyduje jakie obciążenia podatkowe zostaną wprowadzone. Jednak podatek dochodowy stał się narzędziem walki politycznej. „Partie muszą nieustannie szukać nowych obszarów, w których mogłyby funkcjonować jako dobroczyńcy i przenikać do nich za pośrednictwem struktur państwowych. Przekupiony w ten sposób obywatel stopniowo oddaje w ręce państwa odpowiedzialność za samego siebie i wolność osobistą, poświęcając ją dla równości, poczucia bezpieczeństwa i (egalitarnego) dobrobytu”<sup>65</sup>. Państwo takie odrzuca zatem liberalizm, czyli wolność, która niesie za sobą niepewność. W zamian, w imię bezpieczeństwa socjalnego, zaczyna ingerować we wszystkie możliwe obszary życia obywateli. Jak twierdził F. Hayek, ideał demokracji, który pierwotnie zmierzał do wyeliminowania arbitralnej władzy, stał się usprawiedliwieniem nowego rodzaju arbitralnej władzy<sup>66</sup>. W tym celu politycy poszukują dodatkowych dochodów budżetowych, które finansują rosnące wydatki, zwłaszcza transfery socjalne.

Z drugiej jednak strony różnego rodzaju grupy mogą skutecznie lobbować za przywilejami. Choć najwyższe stawki podatkowe mogą być stosunkowo wysokie, to jednak efektywna stopa opodatkowania dla najbogatszych wcale nie musi odbiegać od opodatkowania innych grup podatników. Słynne stało się już wystąpienie W. Buffetta, który stwierdził, że jego sekretarka płaci dwa razy wyższy podatek niż on sam<sup>67</sup>.

Dlatego współczesny podatek dochodowy, oparty na arbitralnych decyzjach władcy podatkowego, nie będzie zgodny z zasadą sprawiedliwego opodatkowania ani w ujęciu subiektywnym, ani obiektywnym. Podatek ten jest jednak dla polityków, którzy jednym zabierają, a innym dają. Dlatego opodatkowanie dochodu, zwłaszcza według stawek progresywnych, oraz transfery socjalne stały się immanentną częścią walk politycznych.

Z tego powodu w żadnym kraju tzw. demokracji liberalnej nie udało się przeprowadzić choćby rzetelnej dyskusji o potrzebie i zasadach opodatkowania, zwłaszcza dochodów osób fizycznych.

<sup>65</sup> E. Von Kuehnelt-Leddihn, op. cit., s. 56.

<sup>66</sup> F. Hayek, *The Constitution of Liberty*, Chicago 1960, s. 103–117.

<sup>67</sup> „Debbie works just as hard as I do and she pays at twice the rate I pay”, *Warren Buffett: In tax war, rich people have „nuclear bomb”*, <https://www.cbsnews.com/news/warren-buffett-in-tax-war-rich-people-have-nuclear-bomb/> (dostęp: 15.08.2019).



## BIBLIOGRAFIA

- Bieńkowski W., *Reaganomika i jej wpływ na konkurencyjność gospodarki amerykańskiej*, Warszawa 1995.
- Buchanan J.M., Musgrave R.A., *Finanse publiczne a wybór publiczny*, Warszawa 2005.
- Drozdowski E.K., *Zasada zdolności płatniczej a polski system podatkowy*, Poznań 2018.
- Fairness in Taxation*, red. A.M. Maslove, Ontario 1993.
- Gajl N., *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, Warszawa 1995.
- Głuchowski J., *Oazy podatkowe*, Warszawa 1996.
- Goldberg J., *Why 'Tax the Rich' Demands Are So Unreasonable*, „National Review” 12.04.2019.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 1998.
- Grapperhaus F.H.M., *Opowieści podatkowe*, Toruń 2000.
- Gwiazdowski R., *Podatek progresywny i proporcjonalny. Doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje*, Warszawa 2007.
- Gwiazdowski R., *Równość i (nie)sprawiedliwość. Dlaczego Piketty nie lubi bogatych?*, Warszawa 2016.
- Gwiazdowski R., *Sprawiedliwość a efektywność opodatkowania*, Warszawa 2001.
- Hayek F., *The Constitution of Liberty*, Chicago 1960.
- Keynes J., *The General Theory of Employment, Interest and Money*, London 1936; wyd. polskie: *Ogólna teoria zatrudnienia, procentu i pieniądza*, Warszawa 2003.
- Krajewska A., *Dlaczego musimy płacić podatki?*, [w:] *Podatki. Przewodnik Krytyki Politycznej*, Warszawa 2011.
- Kuehnelt-Leddihn von E., *Demokracja – opium dla ludu*, Warszawa 2012.
- Kwaśnicki W., *Z historii podatku dochodowego*, <http://kwasnicki.prawo.uni.wroc.pl/todownload/Historia%20podatku%20doch.pdf> (dostęp: 15.08.2019).
- Lecoute M., Raińczuk M., *Konwencja Wielostronna (BEPS działanie nr 15) – omówienie najistotniejszych zagadnień*, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 5.
- Lewandowski J., *Neoliberalowie wobec współczesności*, Gdynia 1991.
- Mariański A., Strzelec D., *Podatki dochodowe*, [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2018.
- Mill J.S., *Principle of Political Economy*, London 1848.
- Mises von L., *Interwencjonizm*, Kraków 2000.
- Musgrave R.A., *The Future of Fiscal Policy: A Reassessment*, Leuven 1978.
- Musgrave R.A., *Horizontal equity, once more*, „National Tax Journal” 1990, t. 43, nr 2.
- Nita A., *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013.
- Nozick R., *Anarchy, State, and Utopia*, New York 2013.
- Nykiel W., Mariański A., *Komentarz do art. 217*, [w:] *Konstytucja RP*, t. 2: *Komentarz do art. 87–243*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.
- Opodatkowanie działalności gospodarczej w Polsce*, red. A. Mariański, A. Krajewska, A. Nowak-Piechota, M. Wilk, Warszawa 2016.

- Piketty T., *Kapitał w XXI wieku*, Warszawa 2015.
- Polskie prawo podatkowe*, red. W. Nykiel, Warszawa 2018.
- Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, P. Karwat, A. Kaznowski, W. Pietrasiewicz, K. Tetlak, Warszawa 2013.
- Rabushka A., *Od Adama Smitha do bogactwa Ameryki*, Warszawa 1996.
- Rand A., *Cnota egoizmu*, Warszawa 1987, wyd. 2: Poznań 2000.
- Scheve K., Stasavage D., *Taxing the Rich: A History of Fiscal Fairness in the United States and Europe*, Princeton 2016.
- Sheffrin S.M., *Tax Fairness and Folk Justice*, Cambridge 2013.
- Smith A., *Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, London 1776.
- Stein H., *What's Wrong with the Federal Tax System?*, [w:] U.S. Congress, *Tax Revision Compendium of Papers on Broadening the Tax Base*, t. 1, Washington 1959.
- Steuerle C.E., *And Equal (Tax) Justice for All?*, [w:] *Tax Justice: The Ongoing Debate*, eds J.J. Thorndike, D.J. Ventry Jr., Washington 2002.
- Thorndike J.J., Ventry Jr. D.J., *The ongoing debate. Tax justice*, Washington 2002.
- Tipke K., Lang J., *Steuerrecht*, Köln 1991.
- Wach K., *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Warszawa 2005.
- Zajdler R., *Opodatkowanie dochodów osób fizycznych w regulacjach prawnych Unii Europejskiej*, Warszawa 2002.

#### SHORT STORY OF TAXATION OF WEALTHY PERSONS – WHERE THE ABILITY TO PAY PRINCIPLE CAME FROM

**Summary.** This article analyzes the relatively short history of income taxation. The source of this type of tax is particularly interesting. Progressive taxation is strongly connected with compensation rules that were implemented during and after a number of wars. In the post-World War II period, income taxation was connected with redistribution rules. Currently, the ability-to-pay rule is a fundamental rule for this form of taxation. As a consequence, income tax is now very much a political tax.

**Keywords:** income taxation, progressive tax, ability-to-pay rule

Jan Sarnowski, LL.M.\*

Paweł Selera, LL.M.\*\*

Anna Bartosiak\*\*\*

## STAŁE MIEJSCE PROWADZENIA DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ NA GRUNCIE NIEMIECKIEGO PODATKU VAT I NIEMIECKIEJ PRAKTYKI PODATKOWEJ<sup>1</sup>

**Streszczenie.** Celem opracowania jest analiza koncepcji stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na gruncie niemieckiej ustawy o VAT oraz wykładni tego pojęcia dokonywanej przez niemieckie sądy finansowe i organy podatkowe. Niemieckie sądy finansowe, dokonując oceny kryteriów pozwalających na przyjęcie istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej za punkt wyjścia, słusznie przyjmują Rozporządzenie 282/2011 oraz orzecznictwo TSUE. Niemniej jednak w niektórych przypadkach sądownictwo dopuszcza występowanie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Niemiec nawet wówczas, jeśli podatnik korzysta z cudzego personelu albo nie dysponuje żadnym zapleczem personalnym. W opinii autorów jest to wykładnia zbyt daleko idąca, nieznajdująca uzasadnienia ani na gruncie prawa unijnego, ani orzecznictwa TSUE.

**Słowa kluczowe:** stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, wystarczająca stałość, odpowiednia struktura w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, VAT

---

\* LL.M., Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów, e-mail: [jan.sarnowski@mf.gov.pl](mailto:jan.sarnowski@mf.gov.pl)

\*\* Doktor nauk prawnych, LL.M., doradca podatkowy, Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług w Ministerstwie Finansów, e-mail: [pawel.selera@mf.gov.pl](mailto:pawel.selera@mf.gov.pl)

\*\*\* Ekspert w Departamencie Analiz Podatkowych w Ministerstwie Finansów, e-mail: [anna.bartosiak3@mf.gov.pl](mailto:anna.bartosiak3@mf.gov.pl)

<sup>1</sup> Niniejszy tekst stanowi **prywatną opinię autorów** i nie jest jednoznaczny z oficjalnym stanowiskiem Ministerstwa Finansów.

## 1. POJĘCIE STAŁEGO MIEJSCA PROWADZENIA DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ NA GRUNCIE PODATKU VAT W PRAWIE UE I ORZECZNICTWIE TSUE

Pojęcie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na gruncie podatku VAT oraz zakładu na gruncie podatków dochodowych (w szczególności w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania) służy rozgraniczeniu jurysdykcji podatkowych poszczególnych państw – prawidłowemu alokowaniu władztwa podatkowego. W podatku VAT stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej służy przede wszystkim ustaleniu miejsca świadczenia usług (zwłaszcza art. 44 i 45 Dyrektywy 2006/112<sup>2</sup>). Występowanie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej jest także kluczowe dla celów zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu art. 171 Dyrektywy 2006/112 czy zastosowania odwrotnego obciążenia.

Pojęcie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej wprowadzono na gruncie VI Dyrektywy<sup>3</sup>, przy czym podkreślić należy, że w anglojęzycznej wersji aktu użyto pojęcia *fixed establishment* zamiast powszechnie używanego w kontekście podatków dochodowych sformułowania *permanent establishment*<sup>4</sup>. Różną nazwę tej samej instytucji na gruncie podatku dochodowego i podatku od wartości dodanej tłumaczy się chęcią rozgraniczenia zakresów stosowania ich definicji przez prawodawcę. Tezę tę potwierdza Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE), podkreślając w swoim orzecznictwie, że pojęcie zakładu (*permanent establishment*) na gruncie UM-OECD jest nieistotne dla interpretacji stałego miejsca prowadzenia działalności (*fixed establishment*) w rozumieniu Dyrektywy 2006/112<sup>5</sup>.

<sup>2</sup> Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347 z dnia 11 grudnia 2006 r. ze zm., s. 1).

<sup>3</sup> Szósta Dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz. UE L 145 z dnia 13 czerwca 1977 r., s. 1).

<sup>4</sup> P. Pistone, *Fixed Establishment and Permanent Establishment*, „International VAT Monitor” 1999, nr 3, s. 101–102. Szerzej na temat różnic terminologicznych w poszczególnych krajach zob. A. Rutkowska-Brdulak, *Stałe miejsce prowadzenia działalności w VAT a podmiotowość prawnopodatkowa. Dylematy, konsekwencje, ryzyka*, LEX/el. 2018. Autorka wskazuje, że w przeważającej części krajów UE pojęcie stałego miejsca prowadzenia działalności zawarte w oficjalnych tłumaczeniach przepisów dyrektyw i w krajowych regulacjach dotyczących podatku od wartości dodanej zostało wyrażone tym samym terminem, który jest używany do określenia zakładu w Konwencji Modelowej OECD oraz w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania.

<sup>5</sup> Wyrok TSUE z dnia 23 marca 2006 r. w sprawie C-210/04 *Ministero dell’Economia e delle Finanze i Agenzia delle Entrate przeciwko FCE Bank plc*, EU:C:2006:196, gdzie Sąd

W 2011 r. rozporządzenie wykonawcze do Dyrektywy 2006/112 (Rozporządzenie 282/2011<sup>6</sup>) wprowadziło definicję stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, będącą w istocie implementacją tez TSUE sformułowanych m.in. w sprawach *Planzer*<sup>7</sup> i *Berkholz*<sup>8</sup>.

W Rozporządzeniu 282/2011 wprowadzono dwie definicje stałego miejsca prowadzenia działalności. Pierwsza z wprowadzonych definicji dotyczy sytuacji, gdy o miejscu świadczenia decyduje stałe miejsce prowadzenia działalności nabywcy (relacja B2B). Druga definicja znajdzie zastosowanie w przypadku, gdy o miejscu świadczenia decyduje stałe miejsce prowadzenia działalności przez świadczącego usługę (relacja B2C). Zostały one ujęte w art. 11 Rozporządzenia 282/2011. Ponadto w art. 192a Dyrektywy 2006/112 ujęto zasady przypisywania dostawy towarów i usług do stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej<sup>9</sup>.

Zgodnie z art. 11 ust. 1 Rozporządzenia 282/2011 (relacja B2B): „Na użytek stosowania art. 44 Dyrektywy 2006/112/WE «stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej» oznacza dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika, o którym mowa w art. 10 niniejszego rozporządzenia – które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić przedsiębiorcy odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych na jego rzecz do realizacji potrzeb własnych podatnika lub jego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej”<sup>10</sup>. Istotne

---

w pkt 39 orzekł: „Jeśli chodzi o konwencję OECD, to należy stwierdzić, że jest ona pozbawiona znaczenia dla niniejszej sprawy, skoro dotyczy podatków bezpośrednich, gdy tymczasem podatek VAT należy do podatków pośrednich”.

<sup>6</sup> Rozporządzenie Wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (wersja przekształcona) (Dz.Urz. UE L 77 z dnia 23 marca 2011 r., s. 1).

<sup>7</sup> Wyrok TSUE z dnia 28 czerwca 2007 r. w sprawie C-73/06 *Planzer Luxembourg Sàrl przeciwko Bundeszentralamt für Steuern*, EU:C:2007:397.

<sup>8</sup> Wyrok TSUE z dnia 4 lipca 1985 r. w sprawie 168/84 *Gunter Berkholz przeciwko Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*, EU:C:1985:299. Szerzej na temat podobieństw i różnic na gruncie podatków dochodowych (UM-OECD) a VAT zob. K. Spies, *Permanent Establishment versus Fixed Establishment: The Same or Different?*, „Bulletin for International Taxation” 2017, nr 12, s. 707.

<sup>9</sup> P. Skorupa, K. Wróblewska, *Stale miejsce prowadzenia działalności gospodarczej a VAT – uwagi na tle przepisów rozporządzenia Rady (UE) Nr 282/2011 oraz orzecznictwa TSUE (1)*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 7, s. 24–25.

<sup>10</sup> Stosownie zaś do ust. 3 art. 11 Rozporządzenia 282/2011: „Fakt posiadania numeru identyfikacyjnego VAT sam w sobie nie jest wystarczający, by uznać, że podatnik posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej”.

jest zatem, aby placówka nabywająca usługi (znajdująca się w innym państwie niż siedziba przedsiębiorcy) w istocie była w stanie wykorzystać i spożytkować usługi, które nabyła. Muszą być one świadczone dla jej potrzeb<sup>11</sup>.

Powyższa definicja kładzie nacisk na możliwość nabywania i wykorzystywania usług przez stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej (zdolność do konsumpcji), podczas gdy druga definicja (art. 11 ust. 2 Rozporządzenia 282/2011) odnosi się do zdolności do świadczenia usług przez stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej (relacja B2C). W świetle art. 11 ust. 2 Rozporządzenia 282/2011: „Na użytek stosowania następujących artykułów «stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej» oznacza dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika, o którym mowa w art. 10 niniejszego rozporządzenia – które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu świadczenie usług, które wykonuje”. Różnice w tych definicjach są uzasadnione odmiennymi zasadami określania miejsca świadczenia usług w przypadku transakcji między podatnikami VAT (B2B) oraz między podatnikami VAT a konsumentami (B2C)<sup>12</sup>.

W literaturze przedmiotu panuje przekonanie, że definicja z art. 11 Rozporządzenia 282/2011 jest licha (*frail*) i wymaga doprecyzowania. Obserwuje się zróżnicowaną wykładnię pojęcia stałego miejsca prowadzenia działalności w orzecznictwie sądów państw Unii Europejskiej (UE), co może prowadzić do podwójnego opodatkowania względnie podwójnego nieopodatkowania spornych transakcji<sup>13</sup>. Ze względu na niedostatki prawa unijnego pole do odpowiedzi na wątpliwości i rozbieżności wynikające z nieprecyzyjnej definicji pojęcia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej powinno stanowić orzecznictwo TSUE. Szansą na to był wyrok TSUE w sprawie *Welmory*<sup>14</sup>.

<sup>11</sup> A. Bartosiewicz, *Nowe unijne rozporządzenie wykonawcze VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 7, s. 14.

<sup>12</sup> P. Skorupa, K. Wróblewska, op. cit., s. 25.

<sup>13</sup> A. Tsielepis, *The Devil Is in the Detail: An Analysis of the ECJ's Attributes to the Fixed Establishment Concept*, „International VAT Monitor” 2017, nr 3, s. 215.

<sup>14</sup> Wyrok TSUE z dnia 16 października 2014 r. w sprawie C-605/12 *Welmory sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku*, EU:C:2014:2298.

2. WYROK W SPRAWIE *WELMORY*

W 2012 r. Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z pytaniem prejudycjalnym dotyczącym ustalenia, czy spółka zagraniczna ma stałe miejsce prowadzenia działalności w kraju, gdy do prowadzenia swojej działalności wykorzystuje infrastrukturę udostępnioną przez spółkę krajową.

W przedstawionym w sprawie stanie faktycznym cypryjska spółka *Welmory Ltd* zawarła umowę o współpracę z polską spółką *Welmory sp. z o.o.* Spółka cypryjska zobowiązała się świadczyć na rzecz polskiej spółki usługę udostępniania internetowej strony aukcyjnej oraz usługi towarzyszące związane z dzierżawą serwerów i wystawianiem produktów na aukcjach. Spółka polska miała sprzedawać towary za pośrednictwem udostępnionej jej strony.

Sprzedaż za pośrednictwem strony aukcyjnej odbywa się dwuetapowo. Najpierw klient nabywa od spółki cypryjskiej tzw. „bidy”, czyli jednostki umożliwiające składanie ofert podczas licytacji towarów na aukcjach. Po złożeniu najwyższej oferty (wygraniu aukcji) klient nabywa wylicytowany towar od spółki polskiej.

Spółka polska otrzymywała od spółki cypryjskiej udział w przychodach ze sprzedaży „bidów” kupowanych przez polskich klientów oraz wynagrodzenie za usługi reklamy, obsługi, dostarczania informacji i przetwarzania danych świadczone na rzecz spółki cypryjskiej.

Zdaniem Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku usługi świadczone przez polską spółkę na rzecz spółki cypryjskiej powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a nie Republiki Cypryjskiej. Poprzez korzystanie z zaplecza personalnego i technicznego spółki polskiej spółka cypryjska ma bowiem na terytorium Polski stałe miejsce prowadzenia działalności. Stanowisko to potwierdził Wojewódzki Sąd Administracyjny. Ze względu na wątpliwości interpretacyjne sprawa została skierowana przez NSA do TSUE.

W odpowiedzi na pytanie prejudycjalne TSUE orzekł, że „Pierwszy podatnik mający siedzibę działalności gospodarczej w jednym państwie członkowskim, który korzysta z usług świadczonych przez drugiego podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, powinien być uważany za posiadającego w tym innym państwie członkowskim stałe miejsce prowadzenia działalności w rozumieniu art. 44 dyrektywy [...], w celu określenia miejsca opodatkowania tych usług, jeżeli to stałe miejsce

charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór usług i wykorzystywanie ich do celów jego działalności gospodarczej, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego<sup>15</sup>.

Należy stwierdzić, że wypowiedź Trybunału nie precyzuje pojęcia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, a „odesłanie” do sądu krajowego przenosi cały ciężar argumentacyjny na dany sąd krajowy (w tym przypadku NSA), którego to wykładnia nie będzie miała waloru „precedensowego” jak orzecznictwo TSUE. Jednocześnie jednak TSUE pozostawia w ten sposób otwarte pole do liberalnej wykładni omawianego przepisu, pozwalając sądowi krajowemu na samodzielną ocenę tego, czy charakteryzujący dany przypadek zakres zaplecza personalnego i technicznego jest wystarczający dla rozpoznania w danym kraju stałego miejsca prowadzenia działalności.

W sprawie *Welmory* TSUE pozostawił otwartą kwestię, czy podatnik dysponuje w państwie UE stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej, jeśli inny podmiot przekazał/udostępnił mu zasoby personalne i techniczne, którymi może on faktycznie dysponować jak właściciel<sup>16</sup>.

Wyrok TSUE nie wprowadził zatem nowych, precyzyjnych kryteriów identyfikacji stałego miejsca prowadzenia działalności. Nie przyczynił się do ujednoczenia wykładni prawa i jako taki oceniany jest w niemieckiej literaturze przedmiotu jako niezadowolający<sup>17</sup>.

### 3. POJĘCIE STAŁEGO MIEJSCA PROWADZENIA DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ W NIEMIECKIM PRAWIE PODATKOWYM

Niemiecka ustawa o podatku od towarów i usług (ustawa o podatku obrotowym, *Umsatzsteuergesetz*, dalej: UStG<sup>18</sup>) nie zawiera definicji stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

<sup>15</sup> Wyrok TSUE z dnia 16 października 2014 r., *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 65.

<sup>16</sup> H.M. Grambeck, *UStG § 3a Ort der sonstigen Leistung*, [w:] *Beck'scher Online-Kommentar Umsatzsteuergesetz 2020*, Hrsg. R. Weymüller, München 2020, Rn. 56.

<sup>17</sup> B. Monfort, *EuGH: Begriff der festen Niederlassung des Empfängers einer Dienstleistung – Welmory*, *MwStR* 2014, s. 541.

<sup>18</sup> *Umsatzsteuergesetz* in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2886) geändert worden ist.



Na gruncie prawa niemieckiego stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej może być określane zamiennie dwoma terminami: *feste Niederlassung* lub *Betriebsstätte* (obydwa pojęcia tłumaczy się często jako „stały zakład” lub „zakład”)<sup>19</sup>. Pojęcie *feste Niederlassung* pochodzi z prawodawstwa Unii Europejskiej (takiego sformułowania użyto w niemieckojęzycznej wersji art. 11 Rozporządzenia 282/2011), natomiast termin *Betriebsstätte* (zakład) używany jest w niemieckim prawie krajowym.

W niemieckim prawie podatkowym pojęcie *Betriebsstätte* definiowane jest w § 12 niemieckiej ordynacji podatkowej (*Abgabenordnung*, dalej: AO<sup>20</sup>). Zgodnie z § 12 AO zakładem jest „każde stałe miejsce prowadzenia działalności (*feste Geschäftseinrichtung*) lub instalacja (*Anlage*) służące działalności przedsiębiorstwa”<sup>21</sup>. W ustępie drugim wymienione są przykładowe formy stanowiące zakład (*Betriebsstätte*), tj. miejsce siedziby zarządu, oddział, miejsce prowadzenia interesów, warsztat, magazyn i inne.

Termin *Betriebsstätte* ma bardzo duże znaczenie praktyczne. Stanowi „podatkowo istotny punkt zaczepienia”, na podstawie którego określa się obowiązek podatkowy w przypadku wielu danin publicznych<sup>22</sup>. Pozwala na stwierdzenie, czy podmiot zagraniczny podlega ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech (§ 49 ust. 1 nr 2a niemieckiej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, *Einkommensteuergesetz*, EStG<sup>23</sup>), czy też dla zastosowania konsekwencji *exit tax* na gruncie niemieckiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (§ 12 *Körperschaftsteuergesetz* KStG)<sup>24</sup>. Konstrukcja zakładu pozwala także

<sup>19</sup> FG Schleswig-Holstein, wyrok z dnia 17 maja 2018 r., 4 K 47/17, pkt 34, EFG 2018, 1500.

<sup>20</sup> *Abgabenordnung* in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2875) geändert worden ist.

<sup>21</sup> § 12 ust. 1 AO. Oficjalne tłumaczenie sporządzone przez służby językowe Federalnego Ministerstwa Finansów brzmi następująco: „Permanent establishment shall mean any fixed place of business or facility serving the business of an enterprises”.

<sup>22</sup> E.M. Gersch, § 12 AO, [w:] *Abgabenordnung (AO). Kommentar*, Hrsg. F. Klein, München 2018, Rn. 1.

<sup>23</sup> *Einkommensteuergesetz* in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2886) geändert worden ist.

<sup>24</sup> *Körperschaftsteuergesetz* in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2875) geändert worden ist.

na przypisanie podmiotów krajowych do określonych jednostek terytorialnych, m.in. w celu prawidłowego określenia i odprowadzenia niektórych podatków lokalnych (np. §§ 4, 28 ustawy o podatku od działalności gospodarczej – Gewerbesteuer-gesetz, GewStG<sup>25</sup>)<sup>26</sup>.

Niemiecka UStG posługuje się pojęciem *Betriebsstätte* przede wszystkim dla celów ustalenia miejsca świadczenia usług (§ 3a UStG) czy odwrotnego obciążenia (§ 13b UStG). Podobnie jak na gruncie prawa UE, w Niemczech podkreśla się, że w rodzimym podatku VAT pojęciu temu należy nadać autonomiczne znaczenie i dokonywać jego wykładni niezależnie od regulacji i orzecznictwa dotyczących innych danin, natomiast ze szczególnym uwzględnieniem dedykowanego podatkowi od wartości dodanej prawa UE i orzecznictwa TSUE<sup>27</sup>.

#### 4. WYKŁADNIA FEDERALNEGO MINISTERSTWA FINANSÓW

Źródłem wiedzy dla podatników na temat sposobu wykładni pojęcia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej przez administrację podatkową są interpretacje<sup>28</sup> Federalnego Ministerstwa Finansów (*Bundesfinanzministerium*, dalej: BMF). Dla ustalenia, czy występuje stałe miejsce prowadzenia działalności, niemiecka administracja przyjmuje kryteria pochodzące z orzecznictwa TSUE. Odnosi się do nich zwłaszcza przy określaniu miejsca świadczenia usług – § 3a UStG. Zarówno BMF, jak i literatura oraz orzecznictwo wskazują na następujące kryteria: (1) minimalne zaplecze personalne i techniczne (kryterium ilościowe i jakościowe); (2) wystarczająca stałość oraz odpowiednia struktura (kryterium czasowe

<sup>25</sup> Gewerbesteuer-gesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4167), das zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2451) geändert worden ist. *Gewerbesteuer* jest podatkiem dochodowym obciążającym działalność gospodarczą, pobieranym niezależnie od ESt oraz KSt. Podatek od działalności gospodarczej w Niemczech jest pobierany przez gminy, dla których stanowi najważniejsze źródło dochodów.

<sup>26</sup> U. Koenig, § 12 AO, [w:] *Abgabenordnung (AO). Kommentar*, Hrsg. U. Koenig, München 2014, Rn. 1.

<sup>27</sup> E. Haller, *Feste Niederlassung – alle Klarheiten beseitigt?*, *MwStR* 2017, s. 650.

<sup>28</sup> Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846 – aktuelle Version (Stand 6. Februar 2020) – nach dem Stand zum 31. Dezember 2019, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer\\_Anwendungserlass/umsatzsteuer\\_anwendungserlass.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer_Anwendungserlass/umsatzsteuer_anwendungserlass.html) (dostęp: 30.03.2020).

i przestrzenne); (3) niesamodzielność (brak odrębności prawnej lub gospodarczej) oraz (4) możliwość autonomicznego świadczenia usług/nabywania usług na własne potrzeby (tzw. aktywne i pasywne stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej).

BMF przyjmuje, że stabilna struktura charakterystyczna dla stałego miejsca prowadzenia działalności występuje przykładowo, jeśli jednostka dysponuje wystarczającą liczbą pracowników, aby samodzielnie zawierać umowy, prowadzić księgowość i podejmować decyzje gospodarcze, np. w sprawie zakupu towarów. Zakładem może być także spółka zależna (*Organgesellschaft*) w ramach grupy VAT w Niemczech<sup>29</sup>. Co ciekawe, stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej może powstać także na pokładzie statku (np. zakład fryzjerski, salon masażu).

## 5. ORZECZNICTWO NIEMIECKICH SĄDÓW FINANSOWYCH – SPORY O ZAKRES DEFINICJI

Koncepcja stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej dla celów niemieckiego podatku VAT dookreślana jest w orzecznictwie krajowych sądów finansowych<sup>30</sup> (sąd finansowy – *Finanzgericht*, dalej: FG). To właśnie analiza orzecznictwa pozwala na uchwycenie istoty pojęcia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na gruncie niemieckiego podatku VAT.

Zakres stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej był i jest sporny zwłaszcza w aspekcie:

- 1) konieczności i zakresu dysponowania przez podatnika własnym personelem<sup>31</sup>;
- 2) zakresu kontroli nad zasobami personalnymi i technicznymi.

<sup>29</sup> W Niemczech funkcjonują grupy VAT. Pomiędzy podmiotami należącymi do grupy obrotu są neutralne dla celów VAT – § 2 UStG.

<sup>30</sup> W Niemczech właściwe w sprawach podatkowych są sądy finansowe.

<sup>31</sup> W Polsce niedawno w tym kontekście NSA podkreślił: „Wskazać należy, że nie jest konieczne, aby personel wykorzystywany w stałym miejscu prowadzenia działalności stanowili pracownicy danego podatnika, gdyż mogą być to także pracownicy podmiotu trzeciego, działającego na rzecz danego podatnika. Również środki techniczne, składające się na zaplecze techniczne, nie muszą być własnością podatnika, ale istotnym jest, aby miał on nad nim władztwo, aby mógł je wykorzystywać przy świadczeniu usług” (wyrok NSA z dnia 31 października 2019 r., I FSK 1143/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2018133D96>).

Powyższe zagadnienia były przedmiotem szczegółowej analizy ze strony niemieckiego orzecznictwa w postępowaniach dotyczących kolejno:

- 1) przedsiębiorców prowadzących na terenie Niemiec farmy wiatrowe;
- 2) podatników najmu magazyny/wykorzystujących powierzchnie biurowe.

### 5.1. Własne zaplecze personalne – turbiny wiatrowe

Niemieckie sądy finansowe wielokrotnie wypowiadały się na temat zastosowania kryterium minimalnego zaplecza personalnego i technicznego w stosunku do operatorów turbin wiatrowych.

W wyroku FG Münster (wyrok z dnia 5 września 2013 r., 5 K 1768/10<sup>32</sup>) sąd stanął na stanowisku, że można mówić o stałym miejscu prowadzenia działalności nawet wtedy, gdy podmiot nie zatrudnia własnego personelu, pod warunkiem że jego szerokie zasoby techniczne kompensują brak zasobów ludzkich.

Sąd w Münster po przeanalizowaniu orzecznictwa TSUE podkreślił, że turbiny wiatrowe podatnika są stałą instalacją o wysokiej wartości, która charakteryzuje się najwyższym stopniem stałości. W świetle przedstawionych okoliczności brak własnego personelu, który stale na miejscu obsługiwałby turbiny, nie stanowi przeszkody do przyjęcia, że spółka posiada stałe miejsce prowadzenia działalności w Niemczech.

Posiadanie zasobów ludzkich – co podkreślił Sąd – jest ważnym kryterium dla określenia, czy istnieje stałe miejsce prowadzenia działalności, jednakże nie znaczy to, że kryteria posiadania zasobów ludzkich i technicznych muszą być spełnione w równym stopniu. Ponadprzeciętnie rozbudowane zasoby techniczne mogą kompensować niewielkie zasoby ludzkie, a w wyjątkowych przypadkach także ich brak. Fakt, że prowadzenie spraw spółki oraz konserwacja urządzeń (funkcje pomocnicze) wykonywane są przez podmioty zewnętrzne, a nie przez własny personel, nie stanowi przeszkody do przyjęcia, że spółka posiada stałe miejsce prowadzenia działalności w Niemczech. Sąd podkreślił, że taką wykładnię uzasadnia też fakt, iż dostawa prądu jako taka odbywać się może bez bezpośredniej obsługi klienta ze strony personelu.

Orzeczenie niemieckiego sądu stanowi twórcze rozwinięcie regulacji unijnej. Pomimo uzasadnionych wątpliwości dotyczących jego zgodności

---

<sup>32</sup> Wyrok FG Münster z dnia 5 września 2013 r., 5 K 1768/10, EFG 2013, 1890.

z prawem UE, wyrok FG Münster spotkał się z przychylnym przyjęciem ze strony przynajmniej części niemieckiej literatury przedmiotu<sup>33</sup>. Podkreśla się, że identyfikacja stałego miejsca prowadzenia działalności przy braku posiadania własnego personelu (jeżeli świadczenie usługi jest możliwe również bez niego) mogłaby znaleźć zastosowanie w licznych sytuacjach gospodarczych o niejednoznacznej kwalifikacji podatkowej. Podobną argumentację można by zastosować m.in. w stosunku do prowadzenia serwerowni, w której serwery udostępnia się (wynajmuje) klientom, a także w przypadku wszelkich rodzajów sieci przesyłowych, do których odpłatnie udostępnia się prawo użytkowania<sup>34</sup>. W literaturze niemieckiej dominuje jednak pogląd, że sam serwer internetowy nie stanowi zakładu<sup>35</sup>.

Stanowisko prezentowane przez FG Münster podtrzymał, również w kontekście turbin wiatrowych, FG Köln (wyrok z dnia 14 marca 2017 r., 2 K 920/14<sup>36</sup>). Wyrok ten stanowił drugi przypadek rezygnacji przez sąd z zastosowania kryterium minimalnego zaplecza personalnego przy identyfikacji stałego miejsca prowadzenia działalności, tzn. interpretacji wykraczającej poza ramy Rozporządzenia 282/2011 oraz wykładni stosowanej przez BMF (Abschn. 3a. 1 Abs. 3 S. 2 UStAE – zaplecze personalne i techniczne). Trudno jednak mówić o możliwości zastosowania tej interpretacji w przypadkach innych niż analizowane przez sądy. W literaturze podkreśla się, że odstępstwo ma dotychczas charakter punktowy. Prezentowana linia orzecznicza dotyczy jednego, konkretnego rodzaju działalności gospodarczej, co nie pozwala na wysunięcie tezy, jakoby rezygnacja z kryterium minimalnego zaplecza personalnego miała charakter generalny, wykraczający poza przypadek elektrowni wiatrowych<sup>37</sup>.

<sup>33</sup> A. Pogodda, *Zur Frage, ob das bloße Unterhalten von Windkraftträdern im Inland eine Zweigniederlassung i. S. von § UStG §13b Abs. UStG § 13B Absatz4 UStG a. F. begründet*, MwStR 2014, s. 35.

<sup>34</sup> Co ciekawe, w tym kontekście podkreśla się także, że BMF uznaje, iż podatnik ma siedzibę na terytorium Niemiec, jeśli posiada nieruchomość położoną w Niemczech, którą wynajmuje na cele czynności opodatkowanych (Abschn. 13b. 11. Abs. 2 Satz 2 UStAE). Nie jest to jednak bezsporne w kontekście wyroku Bundesfinanzhof (BFH) z dnia 9 maja 2017 r., XI B 13/17, BFH/NV 2017, 1198.

<sup>35</sup> H.M. Grambeck, *UStG § 3a Ort der sonstigen Leistung*, [w:] R. Weymüller (Hrsg.), *Beck'scher Online-Kommentar Umsatzsteuergesetz 2018*, München 2018, Rn. 56.

<sup>36</sup> Wyrok FG Köln z dnia 14 marca 2017 r., 2 K 920/14, BB 2017, 2006.

<sup>37</sup> O. Lembke, *Durch das Unterhalten von Windrädern wird eine inländische Betriebsstätte begründet*, MwStR 2017, s. 889.

Ostrożne podejście do występowania kryteriów stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podzielił FG Schleswig-Holstein (wyrok z dnia 17 maja 2018 r., 4 K 47/17<sup>38</sup>). Rozpatrywany stan faktyczny dotyczył duńskiej spółki osobowej posiadającej w Niemczech elektrownie wiatrowe. Za obsługę księgową i kontakty z klientem odpowiadała mieszcząca się w Danii centrala firmy, bieżąca obsługa wiatraków (konserwacja i naprawy) zlecone zaś zostały podmiotowi trzeciemu – niemieckiej spółce kapitałowej.

W orzeczeniu sąd uznał, że zlecenie na zewnątrz prac konserwacyjnych, a także usług księgowych oraz płatniczych nie przeszkadza w przyjęciu występowania w Niemczech stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej (są to obroty uboczne – tu powołanie się na wyrok TSUE w sprawie *Planzer*). Przyjęciu stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej nie stoi na przeszkodzie – w opinii Sądu – również to, że skarżąca spółka nie dysponowała w Niemczech żadnym biurem, w którym pracownicy zawieraliby umowy na dostawy prądu. Uzasadniał to fakt, iż spółka zawarła długotrwałą umowę z wyłącznym odbiorcą na dostawy prądu, stąd zawieranie bieżących umów było zbędne.

Co istotne, w orzeczeniu sąd potwierdził istnienie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, nie powołując się na tezę o pełnym kompensowaniu zasobów ludzkich przez rozbudowane zasoby techniczne. Zamiast tego uznał za wystarczające dla identyfikacji stałego miejsca prowadzenia działalności zaangażowanie przez przedsiębiorcę niewielkich zasobów ludzkich również w sytuacji, gdy nie należą one do zasobów własnych przedsiębiorstwa (pracownicy nie są bezpośrednio zatrudnieni przez podatnika/przedsiębiorcę). Sąd podkreślił, że za zasoby ludzkie można uznać też personel podwykonawcy<sup>39</sup> zajmującego się prowadzeniem działalności operacyjnej (kierownictwem operacyjnym) na zlecenie operatora (tu: nadzorem nad pracą turbin).

Sąd podkreślił także, że nie widzi podstaw do zadania pytania prejudycjalnego do TSUE, gdyż zgodnie z wyrokiem w sprawie *Welmory* kwestia ustalenia, czy w danej sprawie występuje stałe miejsce prowadzenia działalności (*feste Niederlassung*) cechujące się wystarczającym zapleczem personalnym i technicznym, należy do wyłącznej kompetencji sądu krajowego<sup>40</sup>.

<sup>38</sup> Wyrok FG Schleswig-Holstein z dnia 17 maja 2018 r., 4 K 47/17, pkt 54, EFG 2018, 1500.

<sup>39</sup> W tym przypadku można uznać, że personel podwykonawcy, mimo że prawnie jest przypisany do podwykonawcy, gospodarczo może być przypisany (*wirtschaftliche Zurechnung*) do instalacji operatora (zlecienniodawcy), tj. *de facto* działa na rzecz zlecienniodawcy.

<sup>40</sup> Wyrok FG Schleswig-Holstein z dnia 17 maja 2018 r., 4 K 47/17, pkt 54, EFG 2018, 1500. Od wyroku FG Schleswig-Holstein z dnia 17 maja 2018 r., 4 K 47/17, została złożona

## 5.2. Kryterium sprawowania kontroli nad zapleczem personalnym i technicznym – powierzchnie biurowe/magazynowe

W dotychczasowej linii orzeczniczej (m.in. FG Köln w wyroku z dnia 22 września 2011 r., 10 K 33/11<sup>41</sup>) niemieckie sądy prezentowały pogląd, że można przyjąć istnienie stałego miejsca prowadzenia działalności w sytuacji, gdy przedsiębiorca ma faktyczną możliwość dysponowania znajdującymi się na terytorium Niemiec pomieszczeniami, personelem oraz wyposażeniem – nawet gdy brak ku temu podstawy prawnej. Stanowisko to uległo zmianie po wyroku TSUE w sprawie *Welmory C-605/12*<sup>42</sup>. Według jego sentencji przedsiębiorca nie musi być bowiem właścicielem zasobów ludzkich oraz technicznych, ale musi istnieć podstawa prawna (umowa), która daje mu możliwość dysponowania nimi jak właściciel. Ponadto taka umowa powinna zawierać zapisy uniemożliwiające jej nagłe rozwiązanie (tak też BFH w uchwale z 15 lutego 2017 r., XI R 21/15<sup>43</sup>). W świetle wyroku TSUE zwykłe używanie zasobów nie daje prawa do rozporządzania nimi jak właściciel, a zatem nie stanowi przesłanki do stwierdzenia istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności<sup>44</sup>.

Niewiele później w podobny sposób w wyroku z dnia 16 października 2012 r., 8 K 2753/0845, orzekł FG Köln, który odnosząc się do kwestii dysponowania zasobami personalnymi i technicznymi, stwierdził, że nie można mówić o stałym miejscu prowadzenia działalności zagranicznego podmiotu, jeżeli ten zagraniczny podmiot jest uprawniony do używania pomieszczeń krajowego podmiotu za jego zgodą i tylko w jego godzinach pracy, pomiędzy podmiotami nie istnieje umowa najmu, a zagraniczny podmiot nie posiada własnych kluczy do pomieszczeń krajowego podmiotu ani urządzonego w nich stanowiska pracy.

---

rewizja do BFH. BFH w wyroku z dnia 12 grudnia 2019 r., V R 20/18, uchylił wyrok FG Schleswig-Holstein, jednakże z innych przyczyn niż pytanie dotyczące kryteriów przyjęcia stałego miejsca prowadzenia działalności. BFH w żaden sposób nie odniósł się do rozumowania sądu pierwszej instancji w zakresie przesłanek pozwalających na stwierdzenie występowania stałego miejsca prowadzenia działalności. Pozostaje zatem nierozstrzygnięte, czy linia argumentacyjna sądu pierwszej instancji była słuszna.

<sup>41</sup> Wyrok FG Köln z dnia 22 września 2011 r., 10 K 33/11, EFG 2012, 768 (dostęp: 30.03.2020).

<sup>42</sup> Ch. Korn, § 3a UStG, [w:] *Umsatzsteuergesetz. Kommentar* (18. Auflage), Hrsg. J. Bunjes, München 2018, UStG § 3a, Rn. 14a.

<sup>43</sup> Zob. <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/692404/>.

<sup>44</sup> Ch. Korn, op. cit., Rn. 14a.

Zakres i podstawa prawna kontroli nad znajdującymi się w Niemczech zasobami i infrastrukturą były także sporne w przypadku powierzchni magazynowanych najmowanych na terytorium Niemiec. FG München w wyroku z dnia 27 listopada 2008 r., 14 K 3837/06<sup>45</sup>, orzekł, że magazyn nie stanowi stałego miejsca prowadzenia działalności zagranicznego przedsiębiorstwa, jeśli wykonywane są w nim tylko czynności przygotowawcze i pomocnicze, a działający w nim personel nie ma prawa do zawierania umów w imieniu spółki. Warto nadmienić, że w literaturze przedmiotu spotkać się można z polemiką dotyczącą kwestii nieuznawania magazynu za stałe miejsce prowadzenia działalności – zmiana stanowiska sądów w tym zakresie rozwiązałyby wiele niejasności dotyczących alokacji prawa do opodatkowania do poszczególnych jurysdykcji<sup>46</sup>.

## 6. WNIOSKI

Koncepcja stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej dla celów VAT (*Betriebsstätte*) ulega w Niemczech ewolucji. Pomimo że od 2011 r. Rozporządzenie 282/2011 zawiera definicję stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, nie milkną spory wokół zakresu *Betriebsstätte* w Niemczech. Orzecznictwo TSUE daje co prawda ogólne wskazówki interpretacyjne, lecz ocenia się je – biorąc pod uwagę wyrok w sprawie *Wel-mory* – jako niewystarczające do rozwiązywania wielu problemów powstałych zwłaszcza na tle nowoczesnych sposobów dystrybucji i handlu.

Niemieckie sądy finansowe, dokonując oceny występowania stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, za punkt wyjścia słusznie przyjmują treść Rozporządzenia 282/2011 oraz orzecznictwo TSUE. Niektóre z nich posuwają się jednak do specyficznego „rozłożenia akcentów”, dokonując odważnej oceny intensywności występowania przesłanek pozwalających na stwierdzenie istnienia/nieistnienia *Betriebsstätte*.

Najbardziej kontrowersyjnym przykładem tej praktyki jest linia orzecznicza skutkująca uznaniem turbin wiatrowych za spełniające kryteria stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Sądy finansowe stoją na stanowisku, że przy istotnym zaangażowaniu technicznym występowanie komponentu ludzkiego może ograniczyć się do korzystania z cudzego

<sup>45</sup> Zob. <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/370829/> (dostęp: 30.03.2020).

<sup>46</sup> S. Becker, *Warenlager als umsatzsteuerliche Betriebsstätte bzw. feste Niederlassung*, DStR 2015, s. 1217.



personelu, a w szczególnych przypadkach *Betriebsstätte* może zaistnieć nawet bez żadnego zaplecza personalnego. Obecnie oczekuje się potwierdzenia tej linii orzeczniczej przez Federalny Sąd Finansowy.

Wydaje się, że słuszne są poglądy prezentowane w niemieckiej literaturze uznające za niezgodne z prawem unijnym (orzecnictwem TSUE) stanowisko, że stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej dla celów VAT występować może nawet przy całkowitym braku występowania zaplecza personalnego. Wyrażony przez niektóre niemieckie sądy pogląd o subsydiarnym charakterze kryterium personalnego lub jego „rekompensowaniu” przez rozbudowaną infrastrukturę techniczną nie znajduje uzasadnienia ani na gruncie Rozporządzenia 282/211, ani w kontekście orzecznictwa TSUE.

## BIBLIOGRAFIA

- Bartosiewicz A., *Nowe unijne rozporządzenie wykonawcze VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 7.
- Becker S., *Warenlager als umsatzsteuerliche Betriebsstätte bzw. feste Niederlassung*, DStR 2015.
- Gersch E.M., § 12 AO, [w:] *Abgabenordnung (AO). Kommentar*, Hrsg. F. Klein, München 2018.
- Grambeck H.M., *UStG § 3a Ort der sonstigen Leistung*, [w:] *Beck’scher Online-Kommentar Umsatzsteuergesetz 2018*, Hrsg. R. Weymüller, München 2018.
- Haller E., *Feste Niederlassung – alle Klarheiten beseitigt?*, MwStR 2017.
- Koenig U., § 12 AO, [w:] *Abgabenordnung (AO). Kommentar*, Hrsg. U. Koenig, München 2014.
- Korn Ch., § 3a UStG, [w:] *Umsatzsteuergesetz. Kommentar*, Hrsg. J. Bunjes, München 2018.
- Lembke O., *Durch das Unterhalten von Windrädern wird eine inländische Betriebsstätte begründet*, MwStR 2017.
- Monfort B., *EuGH: Begriff der festen Niederlassung des Empfängers einer Dienstleistung – Welmorey*, MwStR 2014.
- Pistone P., *Fixed establishment and permanent establishment*, „International VAT Monitor” 1999, nr 3.
- Pogodda A., *Zur Frage, ob das bloße Unterhalten von Windkraftgeräten im Inland eine Zweigniederlassung i. S. von § UStG §13b Abs. UStG § 13B Absatz4 UStG a. F. begründet*, MwStR 2014.
- Rutkowska-Brdulak A., *Stale miejsca prowadzenia działalności w VAT a podmiotowość prawnopodatkowa. Dylematy, konsekwencje, ryzyka*, LEX/el. 2018.
- Skorupa P., Wróblewska K., *Stale miejsca prowadzenia działalności gospodarczej a VAT – uwagi na tle przepisów rozporządzenia Rady (UE) Nr 282/2011 oraz orzecznictwa TSUE (1)*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 7.
- Spies K., *Permanent establishment versus fixed establishment: The same or different?*, „Bulletin for International Taxation” 2017, nr 12.
- Tsielepis A., *The devil is in the detail: An analysis of the ECJ’s attributes to the fixed establishment concept*, „International VAT Monitor” 2017, nr 3.

## FIXED PLACE OF ESTABLISHMENT UNDER GERMAN VAT AND TAX PRACTICE

**Summary.** The aim of the study was to analyze the concept of a fixed establishment in the German VAT Act and its interpretation by the German financial courts and tax authorities. The German financial courts, when assessing the criteria for accepting the existence of a fixed establishment, are rightly referring to Regulation No. 282/2011 and the case law of the CJEU. Nevertheless, in some cases, the judiciary allows for the existence of a fixed establishment in Germany even if the taxpayer uses someone else's staff and does not even have any personnel facilities. In the opinion of the Authors, this is an interpretation that goes far beyond any justification, neither in EU law nor in the case law of the CJEU.

**Keywords:** fixed establishment, sufficient degree of permanence, suitable structure in terms of human and technical resources, VAT

Ireneusz Nowak\*

## WEZWANIA W ŚWIETLE POMOCY PRAWNEJ POMIĘDZY ORGANAMI ADMINISTRACJI PODATKOWEJ NA GRUNCIE ART. 157 I 157A ORDYNACJI PODATKOWEJ

**Streszczenie.** Artykuł poświęcony jest problematyce wezwań w świetle pomocy prawnej na gruncie postępowania podatkowego (art. 157 i 157a Ordynacji podatkowej). Autor wykazał, że co do zasady wszystkie czynności procesowe w procedurze podatkowej powinny podejmować właściwe miejscowo, rzeczowo i instancyjnie monokratyczne organy podatkowe, od momentu jej wszczęcia do zakończenia. W art. 157 i 157a o.p. ustawodawca unormował jednak odstępstwa od tej reguły, kiedy to organ podatkowy prowadzący postępowanie główne zwraca się do innego organu administracji podatkowej o dokonanie potrzebnych według niego czynności procesowych.

**Słowa kluczowe:** pomoc prawna, postępowanie podatkowe, organ podatkowy, wezwania, Ordynacja podatkowa

### 1. WPROWADZENIE

Zasadniczym celem artykułu jest dokonanie ustaleń dotyczących wezwań w świetle instytucji pomocy prawnej pomiędzy organami administracji podatkowej. Punktem wyjścia jest wskazanie zasięgu terytorialnego wezwań, w tym m.in. dokonanie czynności procesowych w miejscu pobytu wezwanego oraz tzw. bezwzględny obowiązek podmiotu wezwanego

---

\* Doktor, adiunkt Katedry Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, e-mail: inowak@wpia.uni.lodz.pl

stawienia się przed organem podatkowym. Zasadnicza część publikacji dotyczy jednak kwestii budzących najwięcej wątpliwości w świetle art. 157 i 157a Ordynacji podatkowej<sup>1</sup> (dalej: o.p.). Nie jest jednak celem autora opracowania całościowa prezentacja obowiązujących unormowań, ale jedynie zwrócenie w nim uwagi na pewne mankamenty regulacji prawnej oraz wątpliwości interpretacyjne, jakie niesie ona za sobą, wraz z postulatami *de lege lata* i *de lege ferenda*.

## 2. DOKONYWANIE CZYNNOŚCI PROCESOWYCH W MIEJSCU POBYTU WEZWANEGO JAKO WYJĄTEK OD ZASADY OSOBISTEGO STAWIENICTWA

W toku prowadzonej procedury podatkowej na organie podatkowym spoczywają obowiązki w zakresie przeprowadzenia postępowania dowodowego i wszechstronnego wyjaśnienia okoliczności sprawy (art. 122 o.p. w zw. z art. 187 o.p.). W tym celu nieodzowne jest m.in. uczestnictwo w postępowaniu podatkowym strony postępowania oraz innych podmiotów, np. świadków, biegłych itp.<sup>2</sup> Jest to możliwe dzięki przepisom normującym instytucję wezwań, które pozwalają organom orzekającym na wykonywanie podstawowych obowiązków w toku procesu podatkowego w celu jego prawidłowego przebiegu i terminowego zakończenia.

Podstawą prawną wezwań jest art. 155 § 1 o.p., zgodnie z którym organ podatkowy może wezwać stronę lub inne osoby do złożenia wyjaśnień, zeznań, przedłożenia dokumentów lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika lub na piśmie, w tym także w formie dokumentu elektronicznego, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy. Treść art. 155 o.p. oraz jego usytuowanie w Ordynacji podatkowej jednoznacznie wskazują, że ma on zastosowanie w toczącym się już postępowaniu podatkowym<sup>3</sup>, co oznacza,

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 900 ze zm.).

<sup>2</sup> D. Strzelec, *Wezwania jako czynności porządkujące postępowanie podatkowe – standardy stosowania, najczęstsze nieprawidłowości*, „Monitor Podatkowy” 2006, nr 10, s. 29 i n.; idem, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym 2015*, LEX/el.

<sup>3</sup> L. Etel, *Uprawnienia gminnych organów podatkowych*, cz. III, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 1, s. 52 i n.; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 8 stycznia 2010 r., sygn. II FSK 346/09, CBOSA; wyrok NSA z dnia 8 stycznia 2010 r., sygn. II FSK 1961/09, CBOSA.

że zarówno przed wszczęciem, jak i po zakończeniu procedury podatkowej<sup>4</sup> organ podatkowy nie może dokonywać wezwań w trybie art. 155 o.p.<sup>5</sup>, ponieważ nie można z brzmienia tego przepisu wyprowadzić wniosku, że „prawo wzywania ma charakter generalny i abstrakcyjny”<sup>6</sup>.

Przepis art. 155 o.p. nakłada obowiązek określonego zachowania po stronie zobowiązanego, który może sprowadzać się do: złożenia wyjaśnień lub zeznań, przedłożenia dokumentów bądź dokonania określonej czynności. Ponadto obowiązki te mogą być wykonane poprzez osobiste stawiennictwo lub też bez bezpośredniego kontaktu osoby wzywanej z organem podatkowym, tj. poprzez pisemne zadośćuczynienie wezwaniu<sup>7</sup>. O sposobie wykonania tego obowiązku każdorazowo decyduje podatkowy organ orzekający, ponieważ jako „gospodarz” prowadzonego procesu podatkowego posiada wiedzę o niezbędności danych czynności dla wyjaśnienia stanu faktycznego i rozstrzygnięcia sprawy<sup>8</sup>.

Ustawodawca przyjmuje w art. 155 § 1 o.p. zasadę osobistego stawiennictwa strony lub innych osób<sup>9</sup>. Zgodnie jednak z treścią art. 155 § 2 o.p., jeżeli osoba wezwana nie może stawić się z powodu choroby, kalectwa lub innej ważnej przyczyny, organ podatkowy może przyjąć wyjaśnienia lub zeznania albo dokonać czynności w miejscu pobytu tej osoby. „Chodzi oczywiście o takie wypadki, w których obiektywnie realizacja obowiązku osobistego stawiennictwa jest niewykonalna”<sup>10</sup>. Biorąc zatem pod uwagę fakt, że konstrukcja prawna z art. 155 § 2 o.p. stanowi wyjątek od ogólnej zasady dopuszczalności wezwań w procesie podatkowym<sup>11</sup> wobec art. 155

<sup>4</sup> Na mocy art. 280 i 292 o.p. przepisy o wezwaniach stosowane są także odpowiednio w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej (art. 94 ust. 1 Ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 768 ze zm.), zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2017, s. 823.

<sup>5</sup> Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2015 r., sygn. I GSK 510/14, CBOŚA.

<sup>6</sup> J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 90; I. Nowak, *Istota i znaczenie wezwań w postępowaniu podatkowym*, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 7–8, s. 20–26/25–30.

<sup>7</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gliwicach z dnia 22 grudnia 2015 r., sygn. III SA/Gl 2033/15, CBOŚA.

<sup>8</sup> Wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2017 r., sygn. I GSK 733/15, CBOŚA.

<sup>9</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 2 grudnia 2005 r., sygn. III SA/Wa 2539/05, CBOŚA.

<sup>10</sup> Por. A. Matan, *Komentarz do art. 50 k.p.a.*, [w:] G. Łaszczycza, C. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2010*, LEX/el.

<sup>11</sup> J. Zimmermann, op. cit., s. 90.

§ 1 o.p., należy podkreślić, że jej wykładnia musi mieć charakter ściśle zawężający, ponieważ organ orzekający, dokonując każdorazowej interpretacji takich przesłanek, jak choroba, kalectwo i inna ważna przyczyna, „musi brać pod uwagę to, czy okoliczności te mają charakter trwały albo też czy będą one występowały przez dłuższy czas, jak również to, czy okoliczności te faktycznie nie mogą być przewyciężone przy wykorzystaniu nawet nadzwyczajnego nakładu sił i środków”<sup>12</sup>. Należy też przyjąć, że przewidziana w art. 155 § 2 o.p. możliwość dokonania czynności w miejscu pobytu strony postępowania jest wyjątkiem i niewątpliwie może znajdować zastosowanie tylko w szczególnie uzasadnionych przypadkach<sup>13</sup>.

Katalog przeszkód natury faktycznej, które uniemożliwiają uczestnikom postępowania podatkowego osobiste stawiennictwo przed organem podatkowym, nie ma charakteru zamkniętego. Ustawodawca oprócz choroby i kalectwa, które nie budzą większych wątpliwości interpretacyjnych, posługuje się klauzulą generalną „inna ważna przyczyna”<sup>14</sup>. W piśmiennictwie zwraca się uwagę, że „każda przyczyna, która będzie uniemożliwiała lub znacznie utrudniała osobie wezwanej osobiste stawienie się przed organem podatkowym, będzie mogła zostać uznana za „inną ważną przyczynę”<sup>15</sup>, np. podeszły wiek osoby wzywanej, w tym jej stan zdrowia fizycznego i psychicznego<sup>16</sup>, sprawowanie opieki nad osobą niepełnosprawną itp. Inna niż choroba czy kalectwo „ważna przyczyna” powinna mieć zatem charakter obiektywny, niezależny od woli osoby wzywanej<sup>17</sup>. Inaczej mówiąc, czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego nie powinien korzystać z art. 155 § 2 o.p., gdy zaistniała przeszkoda w prowadzonym postępowaniu podatkowym ma charakter krótkotrwały<sup>18</sup>.

W piśmiennictwie akcentuje się, że „zastosowanie tej szczególnej i wyjątkowej formy działania organu możliwe jest przy spełnieniu określonych

<sup>12</sup> Por. P. Wajda, *Komentarz do art. 50 k.p.a.*, [w:] R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2018*, Legalis/el.

<sup>13</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 listopada 2004 r., sygn. III SA 3334/03, CBOSA.

<sup>14</sup> A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012, s. 187.

<sup>15</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, W. Morawski, M. Masternak, *Komentarz do Ordynacji podatkowej*, Gdańsk 2003, s. 270.

<sup>16</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 lutego 2016 r., sygn. III SA/Wa 855/15, CBOSA.

<sup>17</sup> Por. A. Wrzezińska-Nowacka, *Komentarz do art. 50 k.p.a.*, [w:] L. Klat-Wertelecka, A. Mudrecki (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz dla praktyków*, Gdańsk 2012, s. 218.

<sup>18</sup> Por. J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 50 k.p.a.*, [w:] J. Borkowski, B. Adamiak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2017*, Legalis/el.

warunków. Chodzi tu o przypadki, w których osoba wezwana nie może się stawić z powodu choroby, kalectwa lub z innej ważnej przyczyny. Nie powinno ulegać wątpliwości, że informacja o chorobie osoby wezwanej powinna być we właściwy sposób udokumentowana (najczęściej będzie to zaświadczenie lekarskie, może to być także urzędowo poświadczona informacja o pobycie osoby wezwanej np. w szpitalu, uzdrowisku). Przyjąc też należy, że – co do zasady – będzie tu chodzić o choroby długotrwałe, nierokujące w szybkim tempie możliwości stawienia się osoby wezwanej. W wyjątkowych sytuacjach, gdy rozstrzygnięcia sprawy nie można odwlekać, może chodzić o każdą, nawet niezbyt długo trwającą chorobę. Mniej wątpliwości powstaje w sytuacji stosowania tej formy działania w przypadku kalectwa osoby wezwanej. Tu w każdej sytuacji należy badać, czy kalectwo, jego stopień i charakter uniemożliwiają osobie kalekiej stawienie się w miejscu wskazanym przez organ. Ustawa nie określa, co należy rozumieć przez inne niż choroba i kalectwo przeszkody uniemożliwiającej stawiennictwo. Można tu w szczególności wskazać konieczność pozostawiania osoby wezwanej w swoim miejscu zamieszkania w związku z wykonywaniem obowiązków opiekuńczych<sup>19</sup>.

Tylko i wyłącznie organ podatkowy prowadzący postępowanie podatkowe ocenia okoliczności i decyduje o możliwości przyjęcia wyjaśnień lub zeznań albo dokonania czynności w miejscu pobytu osoby wzywanej<sup>20</sup>. Warto jednak w tym miejscu wskazać, że prawodawcy w art. 155 § 2 o.p. przyświecała intencja humanizacji procedury podatkowej i tzw. ekonomika procesowa w dążeniu do przyspieszenia załatwienia sprawy podatkowej<sup>21</sup>. Innymi słowy, „przyjęte tu rozwiązanie, z jednej strony, uwzględnia szczególną sytuację życiową adresata, z drugiej zaś strony spełnia cel w postaci wyeliminowania przeszkody hamującej toczące się postępowanie”<sup>22</sup>. Tożsame w tej mierze stanowisko zajął WSA w Gliwicach w wyroku z dnia

<sup>19</sup> R. Hauser, *Komentarz do art. 155 o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2017*, LEX/el.

<sup>20</sup> Por. A. Wróbel, *Komentarz do art. 50 k.p.a.*, [w:] A. Wróbel, M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2018*, LEX/el.; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 maja 2015 r., sygn. I SA/Sz 329/15, CBOSA; wyrok NSA z dnia 3 października 2017 r., sygn. II FSK 2286/15, CBOSA.

<sup>21</sup> J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 155 o.p.*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 965.

<sup>22</sup> M. Kurzac, H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 155 o.p.*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2018*, Legalis/el.

9 marca 2017 r.<sup>23</sup>, gdzie wskazał, że nie kwestionując potrzeby przewidzianego prawem dyscyplinowania osób, które celowo utrudniają organowi podatkowemu prowadzone postępowanie, w sytuacji gdy wzywany podmiot doznał m.in. stłuczenia głowy, skręcenia kręgosłupa szyjnego, stłuczenia klatki piersiowej, zalecono mu oszczędzający tryb życia, kołnierz ortopedyczny do dwóch tygodni i kontrolę w poradni urazowo-ortopedycznej, a organ podatkowy został uprzedzony o przyczynie nieobecności, to powinien zaplanowane czynności przeprowadzić w miejscu pobytu (zamieszkania) osoby, co *expressis verbis* przewiduje art. 155 § 2 o.p. Co więcej, wobec brzmienia tego przepisu duże znaczenie ma, że zastosowanie tej szczególnej i wyjątkowej formy działania organu administracji podatkowej możliwe jest przy spełnieniu określonych warunków, natomiast obawa o możliwość utraty dokumentów w drodze i narażenia się np. na zarzut nieprawidłowego ich zabezpieczenia nie mieści się w hipotezie normy prawnej zawartej w tym przepisie<sup>24</sup>.

### 3. ZASIĘG TERYTORIALNY WEZWAŃ

Zgodnie z art. 156 § 1 o.p. wezwany jest obowiązany do osobistego stawienia się tylko na obszarze województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa<sup>25</sup>. W piśmiennictwie słusznie wskazuje się, że ograniczenie z art. 156 § 1 o.p. do osobistego stawiennictwa tylko na obszarze województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa dana osoba, stało się dla niej bardziej uciążliwe i kosztowne, biorąc pod uwagę fakt, że przepis ten w niezmienionym brzmieniu obowiązuje od wejścia w życie Ordynacji podatkowej (1997 r.), gdy tymczasem zasadniczo zmienił się podział administracyjny kraju i obecnie województwa mają znacznie większy obszar niż poprzednio<sup>26</sup>.

<sup>23</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 marca 2017 r., sygn. III SA/GI 1438/16, CBOSA.

<sup>24</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 12 października 2017 r., sygn. I SA/Wr 142/17, CBOSA.

<sup>25</sup> Wobec braku na gruncie Ordynacji podatkowej definicji miejsca zamieszkania lub przebywania wydaje się, że na potrzeby art. 156 § 1 o.p. zamieszkiwanie należy traktować jako pobyt stały, a przebywanie jako pobyt czasowy w określonej miejscowości i pod oznaczonym adresem – wyrok WSA w Opolu z dnia 8 lutego 2018 r., sygn. I SA/Op 495/17, CBOSA.

<sup>26</sup> J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 155 o.p.*, s. 966; J. Zimmermann, op. cit., s. 90; W. Nykiel, W. Chróścielewski, *Ordynacja podatkowa a przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego*, [w:] B. Brzeziński, C. Kosikowski (red.), *Studia nad Ordynacją podatkową*, Łódź–Toruń 1999, s. 44; H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 156 o.p.*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014*, Legalis/el.



Jak stanowi § 2 art. 156 o.p., jeżeli właściwym miejscowo do rozpatrzenia sprawy jest organ podatkowy mający siedzibę na obszarze województwa innego niż określone w § 1, osoba obowiązana do osobistego stawienia się może zastrzec, że chce stawić się przed organem właściwym do rozpatrzenia sprawy<sup>27</sup>. Niemniej jednak w przypadku wszczęcia procedury podatkowej z urzędu organ podatkowy w postanowieniu o wszczęciu postępowania musi pouczać stronę o możliwości złożenia, w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia, zastrzeżenia, o którym mowa w § 2 art. 156 o.p.<sup>28</sup> Dopiero zatem od daty skutecznego doręczenia stronie postanowienia o wszczęciu procesu podatkowego podejmowane przez organ administracji publicznej czynności wywołują stosowne skutki prawne, gdyż tylko od tej chwili mogą być w pełni realizowane przepisy proceduralne<sup>29</sup>. Przyjąć więc należy, że regulacje prawne z art. 156 § 2 i 3 o.p. znajdują swoją konkretyzację w zasadzie unormowanej w art. 123 § 1 o.p., zgodnie z którą organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania<sup>30</sup>, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań<sup>31</sup>. Obowiązek zapewnienia czynnego udziału stronie w prowadzonym przez organ podatkowy postępowaniu, w rozumieniu art. 123 o.p., jest konkretyzowany przez dalsze przepisy tego aktu, kreujące poszczególne obowiązki organu i instytucje procesowe i umożliwiające stronie skorzystanie z praw, jakie przewidział dla niej ustawodawca<sup>32</sup>.

<sup>27</sup> Na aprobatę zasługuje pogląd wyrażony w literaturze przedmiotu, że „całkowicie niefortunne jest używanie w art. 156 § 2 o.p. określenia «osoba obowiązana do osobistego stawienia się» w stosunku do osoby, która, ze względu na swe miejsce zamieszkania lub pobytu, nie jest właśnie obowiązana do osobistego stawiennictwa, ale chce się stawić przed organem podatkowym. Ustawodawca z całą pewnością popełnił w tym przepisie błąd, opuszczając partykułę «nie». W istocie, chodzi o to, że osoba nie obowiązana do osobistego stawiennictwa, może zastrzec, iż chce się stawić przed organem” – W. Chróścielewski, *Wezwania*, [w:] W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000, s. 52–53.

<sup>28</sup> Artykuł 156 § 3 o.p.

<sup>29</sup> Wyrok NSA z dnia 14 czerwca 2016 r., sygn. II FSK 1500/14, CBOSA; wyrok NSA z dnia 21 marca 2014 r., sygn. I FSK 2173/13, CBOSA.

<sup>30</sup> Przez udział w procesie podatkowym należy rozumieć udział strony w całym ciągu czynności prowadzonych przez organ procesowy w procedurze podatkowej.

<sup>31</sup> Wyrok NSA z dnia 27 maja 2015 r., sygn. I GSK 803/13, CBOSA.

<sup>32</sup> Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 13 grudnia 2016 r., sygn. I SA/Rz 802/16, CBOSA.

Zagadnienie czynnego udziału strony wynikające z art. 156 § 2 i 3 o.p. jest jednak złożone, bowiem, jak trafnie stwierdzono w piśmiennictwie, unormowania paragrafów 2–3 art. 156 o.p. „różnią się nie tylko zakresem podmiotowym ich stosowania, bo § 2 dotyczy każdego uczestnika postępowania, którego można wezwać do osobistego stawiennictwa, a § 3 stanowi o uprawnieniach wyłącznie stron, ale również tym, że uprawnienie stron jest ograniczone aktem wszczęcia i fazą postępowania podatkowego oraz terminem, a nie ma takiego ograniczenia w § 2. [...] Unormowanie zawarte w art. 156 § 3 o.p. pod pewnymi względami ograniczające uprawnienia strony jako osoby wzywanej do osobistego stawiennictwa, jednocześnie ją uprzywilejowuje, bo organ podatkowy ma obowiązek zamieszczenia pouczenia o uprawnieniu strony w postanowieniu wszczynającym postępowanie podatkowe”<sup>33</sup>. *Notabene* brzmienie art. 156 § 2–3 o.p. nie jest jasne, jeśli chodzi o termin do wniesienia zastrzeżenia, ponieważ „żaden przepis nie wyznacza terminu dla złożenia zastrzeżenia przez stronę w przypadku, gdy postępowanie zostanie wszczęte na jej wniosek, ani też dla złożenia takiego zastrzeżenia przez innych uczestników postępowania”<sup>34</sup>. Biorąc pod uwagę zasady ogólne procedury podatkowej, w szczególności czynnego udziału strony, udzielania informacji i wyjaśnień o przepisach prawa, budzenia zaufania oraz zasadę bezpośredniości prowadzenia postępowania dowodowego, uprawniony wydaje się pogląd, że zastrzeżenia można dokonać w trakcie trwania postępowania podatkowego<sup>35</sup>. Odmienna interpretacja byłaby zresztą sprzeczna z istotą działania racjonalnego ustawodawcy, który przecież tworzy przepisy co do zasady spójne z zasadami rangi konstytucyjnej<sup>36</sup>.

Z przepisu art. 156 § 1 o.p. wywieść należy, że wprowadza on dodatkowe, oprócz wynikającego z treści art. 156 § 2 o.p., ograniczenie w zakresie obowiązku osobistego stawiennictwa, obejmujące ściśle określony obszar terytorialny<sup>37</sup>. Powyższe nie zmienia jednak faktu, że mimo iż przepisy art. 156 i 157 o.p. normują dodatkowe zakazy w zakresie wzywania osób i łączą obowiązek osobistego stawiennictwa z obszarem województwa,

<sup>33</sup> J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 155 o.p.*, s. 967.

<sup>34</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 828.

<sup>35</sup> D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe...*

<sup>36</sup> Por. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 14 czerwca 2018 r., sygn. II SAB/Go 24/18, CBOŚA.

<sup>37</sup> P. Pietrasz, *Komentarz do art. 156 o.p.*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany 2018*, LEX/el.; R. Hauser, *Komentarz do art. 156 o.p.*

w którym osoba zamieszkuje, nie mają zastosowania do sytuacji zawiadomienia strony o wyznaczeniu terminu do zapoznania się przez nią z zebrany materiałem dowodowym, ponieważ stawiennictwo to jest uprawnieniem strony, a nie jej obowiązkiem<sup>38</sup>. Ponadto wezwanie w trybie art. 155 § 1 o.p. należy odróżnić od zawiadomień mających w istocie wyłącznie charakter informacyjny (np. art. 190 § 1 lub art. 200 o.p.)<sup>39</sup>. Zbieżny z tym zapatrywaniem pogląd wyraził P. Pietrasz, według którego „w praktyce zawiadomienia są kierowane do stron w związku z koniecznością zapewnienia im czynnego udziału w każdym stadium”<sup>40</sup> procedury podatkowej.

#### 4. BEZWZGLĘDNY OBOWIĄZEK STAWIENIA SIĘ PRZED ORGANEM PODATKOWYM

Według art. 158 o.p. przepisów art. 156 § 1 o.p. oraz art. 157 o.p. nie stosuje się w przypadkach, w których charakter sprawy lub czynności wymaga osobistego stawienia się przed organem podatkowym prowadzącym postępowanie. Podmiot wezwany do osobistego stawiennictwa (art. 158 o.p.) zobligowany jest zatem zadośćuczynić wezwaniu niezależnie od miejsca zamieszkania lub pobytu w kraju<sup>41</sup>, zgodnie z zasadą bezpośredniości postępowania dowodowego w procesie podatkowym<sup>42</sup>. Inaczej rzecz ujmując, na podstawie art. 158 o.p. osoba wezwana do osobistego stawienia się musi bezwzględnie spełnić ten obowiązek, niezależnie od geograficznej lokalizacji miejsca, w którym ma się stawić, i lokalizacji miejsca, w którym aktualnie przebywa<sup>43</sup>, ponieważ ze względu na przesłanki wskazane w art. 158 o.p. nie stosuje się przepisów o terytorialnym ograniczeniu obowiązku osobistego stawiennictwa z art. 156 o.p. ani o udzielaniu pomocy prawnej z art. 157 o.p.<sup>44</sup> Zwraca na to uwagę również orzecznictwo sądowe, podnosząc, że unormowania zawarte w przepisach art. 156–157 o.p.

<sup>38</sup> Wyrok WSA w Kielcach z dnia 5 kwietnia 2012 r., sygn. I SA/Ke 62/12, CBOSA; wyroki WSA w Kielcach z dnia 13 marca 2012 r., sygn. I SA/Ke 22-25/12, CBOSA.

<sup>39</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 1 października 2014 r., sygn. I SA/Sz 593/14, CBOSA; R. Hauser, *Komentarz do art. 155 o.p.*

<sup>40</sup> P. Pietrasz, *Komentarz do art. 155 o.p.*; por. Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Ustawa o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Komentarz 1996*, LEX/el.; R. Kędziora, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2017*, Legalis/el.

<sup>41</sup> Por. J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 53 k.p.a.*

<sup>42</sup> J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 158 o.p.*, s. 971.

<sup>43</sup> Por. P. Wajda, *Komentarz do art. 53 k.p.a.*

<sup>44</sup> Por. R. Kędziora, *Kodeks postępowania administracyjnego...*

nie są uregulowaniami bezwzględnie obowiązującym ze względu na treść art. 158 o.p., który stanowi, że przepisów art. 156 § 1 o.p. oraz art. 157 o.p. nie stosuje się w przypadkach, w których charakter sprawy lub czynności wymaga osobistego stawienia się przed organem podatkowym prowadzącym postępowanie<sup>45</sup>.

Zastosowanie przez normodawcę w art. 158 o.p. spójnika „lub” wskazuje, że wezwanie może być dokonane zarówno w sytuacji, gdy przemawia za tym charakter sprawy, jak i w okolicznościach, gdy jest to niezbędne ze względu na charakter danej czynności procesowej, a także w obu tych sytuacjach proceduralnych łącznie<sup>46</sup>. W istocie są to czynności, których będzie mogła dokonać jedynie osoba wzywana, i to wyłącznie przed organem prowadzącym postępowanie podatkowe<sup>47</sup>.

Przepis art. 158 o.p. „wyłączający stosowanie art. 156 § 1 i art. 157 o.p. jest konsekwencją charakteru wezwania osobistego”<sup>48</sup>. Niemniej należy zauważyć, że obowiązek wynikający z wezwania będzie aktualny, o ile organ procesowy wyraźnie powoła się na przepis art. 158 o.p., ponieważ tylko w tej sytuacji jest możliwe zastosowanie sankcji (np. kary porządkowej czy środków egzekucyjnych) związanych z uchylaniem się od wykonania tego obowiązku<sup>49</sup>. W istocie przepis art. 158 o.p. pozostawia organowi podatkowemu prowadzącemu postępowanie ocenę tego, czy sprawa ma charakter taki, że trzeba określić osobę lub osoby wezwać do stawienia się przed organem, bo np. strona wyraziła zgodę na jej przesłuchanie (art. 199 o.p.), lub tylko przy osobistym stawiennictwie osoby biorącej udział w procesie zostaną zachowane wymagania dotyczące ochrony tajemnicy skarbowej<sup>50</sup>.

Czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego, biorąc pod uwagę przede wszystkim zasadę prawdy obiektywnej, powinien kierować się przesłanką niezbędności wezwania do osobistego stawiennictwa określonych osób, tak aby w praktyce nie dochodziło do nadużywania tej instytucji<sup>51</sup>, ponieważ także w świetle art. 155 § 1a o.p. organ podatkowy obowiązany

<sup>45</sup> Por. wyroki NSA z dnia 30 lipca 2009 r., sygn. I FSK 1238-1239/08, CBOSA.

<sup>46</sup> Por. P. Wajda, *Komentarz do art. 53 k.p.a.*

<sup>47</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 834.

<sup>48</sup> M. Kurzac, H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 158 o.p.*

<sup>49</sup> Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 września 2014 r., sygn. VI SA/Wa 3164/13, CBOSA.

<sup>50</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 grudnia 2011 r., sygn. I SA/Gl 654/11, CBOSA.

<sup>51</sup> M. Kurzac, H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 158 o.p.*

jest dołożyć starań, aby zadośćuczynienie wezwaniu nie było uciążliwe. Prawdą jest, że to charakter sprawy lub czynności decyduje o tym, iż organ prowadzący postępowanie podatkowe nie będzie związany ograniczeniami dotyczącymi obowiązku osobistego stawiennictwa (art. 156 o.p.), a także nie będzie uprawniony do zastosowania instytucji pomocy prawnej (art. 157 o.p.)<sup>52</sup>, jednakże wezwania z art. 158 o.p. ograniczone są zarówno dyspozycjami art. 155 o.p., jak i wyjątkowym charakterem art. 158 o.p., przez co należy stosować interpretację ścieśniającą<sup>53</sup>. Podobne stanowisko prezentowane jest też w orzecznictwie, gdzie czytamy, że skoro Ordynacja podatkowa wprowadza wyjątek od ustawowego ograniczenia obowiązku stawiennictwa i ponadto organowi podatkowemu pozostawia samodzielną ocenę tego, czy ten wyjątek, w postaci potrzeby osobistego stawiennictwa określonej osoby, faktycznie zachodzi – nie powinno budzić wątpliwości, że unormowanie zawarte w art. 158 o.p., ograniczając określone w art. 156 i 157 o.p. uprawnienie osób wezwanych, podlegać musi wykładni ścisłej<sup>54</sup>.

Obowiązek osobistego stawienia się poza obszarem województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa osoba wzywana, unormowany jest również w § 4 i 5 art. 156 o.p. Według § 4 art. 156 o.p. wezwany w postępowaniu prowadzonym przez organ wyznaczony na podstawie art. 18c o.p. jest obowiązany do osobistego stawienia się także poza obszarem województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa. Natomiast zgodnie z § 5 art. 156 o.p. wezwany w toku postępowania w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1 o.p., jest obowiązany do osobistego stawienia się także poza obszarem województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa.

W przypadkach z § 4–5 art. 156 o.p. wezwany obowiązany będzie do osobistego stawiennictwa przed organem podatkowym niezależnie od jego miejsca zamieszkania lub pobytu, a więc również poza obszarem województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa (art. 156 § 4 o.p.). Dodatkowo należy podkreślić, że organ podatkowy wzywa do osobistego stawiennictwa tylko wtedy, gdy jest to niezbędne do wyjaśnienia stanu faktycznego<sup>55</sup>.

<sup>52</sup> Por. A. Matan, *Komentarz do art. 53 k.p.a.*

<sup>53</sup> Por. Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego...*; A. Wróbel, *Komentarz do art. 53 k.p.a.*

<sup>54</sup> Por. wyrok NSA z dnia 20 października 2015 r., sygn. II GSK 516/15, CBOSA.

<sup>55</sup> Zob. projekt ustawy – o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z projektami aktów wykonawczych, druk sejmowy nr 3462/VII kadencja, Warszawa, 2 czerwca 2015 r., <http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=3462> (dostęp: 30.12.2018).

Ponadto wprowadzenie wymogu osobistego stawienia się podatnika na wezwanie organu podatkowego ma się przyczynić do pełniejszego wyjaśnienia sprawy podatkowej i jest związane ze zmianami właściwości organów procesowych<sup>56</sup>.

## 5. POMOC PRAWNA W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM W ŚWIETLE ART. 157 O.P.

Według art. 157 § 1 o.p., jeżeli postępowanie podatkowe prowadzone jest przez organ podatkowy, którego siedziba nie znajduje się na obszarze województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa osoba obowiązana do osobistego stawiennictwa, oraz jeżeli osoba ta nie złożyła zastrzeżenia, o którym mowa w art. 156 § 2 o.p., organ ten zwraca się do organu podatkowego właściwego ze względu na miejsce zamieszkania lub pobytu tej osoby o wezwanie jej w celu złożenia wyjaśnień lub zeznań albo dokonania innych czynności związanych z prowadzonym postępowaniem. Z brzmienia art. 157 o.p. wynika, że organ administracji podatkowej prowadzący szczególne postępowanie administracyjne zobowiązany jest do korzystania z trybu przeprowadzenia czynności przewidzianego w art. 157 o.p. w każdym przypadku, gdy obowiązek stawiennictwa osoby wezwanej do złożenia wyjaśnień lub zeznań albo dokonania innych czynności wykracza poza obręb województwa<sup>57</sup>, w którym ona zamieszkuje lub przebywa, oraz jeżeli osoba ta nie złożyła zastrzeżenia, o którym mowa w art. 156 § 2 o.p.<sup>58</sup> „W przypadku gdy organem podatkowym właściwym w sprawie jest państwowy organ podatkowy (np. naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celnego), nie ma przeszkód, aby pomoc prawną realizował samorządowy organ podatkowy, np. wójt gminy”<sup>59</sup>. Jak wynika z powyższego, poza przesłankami wynikającymi z art. 157 o.p., niedopuszczalne jest korzystanie z pomocy prawnej innego organu podatkowego<sup>60</sup>, ponieważ

<sup>56</sup> Ibidem.

<sup>57</sup> M. Münnich, *Ogólne instytucje procesowe i czynności materialno-techniczne postępowania podatkowego*, [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2017, s. 195; wyroki WSA w Lublinie z dnia 11 grudnia 2007 r., sygn. I SA/Lu 175-176/07, CBOSA.

<sup>58</sup> Por. wyrok NSA z dnia 9 października 1986 r., sygn. SA/Gd 630/86, CBOSA.

<sup>59</sup> P. Pietrasz, *Komentarz do art. 157 o.p.*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa...*

<sup>60</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak A. Olesińska, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 2, Toruń 2007, s. 185.

„stosowanie tej instytucji w innych przypadkach równoznaczne będzie z naruszeniem zasady bezpośredniości”<sup>61</sup>.

Artykuł 157 § 1 o.p. normuje kwestie związane z udzielaniem pomocy prawnej między organami administracji podatkowej (tzw. instytucja pomocy prawnej), czyli *sui generis* „delegowania” pewnego zakresu czynności procesowych na inny organ administracyjny przy uwzględnieniu m.in. zasady szybkości postępowania i tzw. założeń ekonomiki procesowej<sup>62</sup>. Zbieżny z tym zapatrywaniem pogląd wyraził R. Hauser, według którego „w istocie chodzi o swoiste zastępstwo organu prowadzącego postępowanie podatkowe”<sup>63</sup>.

Pomoc prawna stanowi odejście od zasady bezpośredniości w postępowaniu dowodowym<sup>64</sup>, ponieważ czynny podmiot stosunku podatkowo-prawnego prowadzący postępowanie podatkowe nie ma w tym przypadku do czynienia bezpośrednio z podmiotami uczestniczącymi w procedurze podatkowej, gdyż w to miejsce będzie dysponował jedynie protokołami sporządzonymi przez inny organ procesowy z czynności z udziałem tych osób, np. świadka, biegłego<sup>65</sup>. Innymi słowy, korzystanie w procesie podatkowym z tzw. pomocy prawnej ogranicza zastosowanie zasady bezpośredniości w postępowaniu dowodowym<sup>66</sup>. W związku z tym należy przyjąć, że na podstawie przepisu art. 157 o.p. organ podatkowy włącza do akt sprawy m.in. środki dowodowe zebrane przez inny organ administracji podatkowej, co w żaden sposób nie naruszy zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym, ani też innych przepisów Ordynacji podatkowej<sup>67</sup>.

Stosowanie przepisu art. 157 o.p., określającego zasady korzystania przez organ prowadzący postępowanie z pomocy prawnej, w żadnym razie nie może skłaniać do wniosku, że przepis ten uchyla nakaz realizowania ogólnej zasady czynnego udziału stron w toczącej się procedurze podatkowej (art. 123 § 1 o.p.)<sup>68</sup>. W literaturze podkreśla się, że „w praktyce

<sup>61</sup> H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 759.

<sup>62</sup> Por. I. Nowak, *Postępowanie administracyjne. Podręcznik akademicki z orzecznictwem*, Kielce 2012, s. 155 i n.

<sup>63</sup> R. Hauser, *Komentarz do art. 157 o.p.*

<sup>64</sup> Por. B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2017, s. 214.

<sup>65</sup> Wyrok NSA z dnia 30 czerwca 2015 r., sygn. I GSK 1932/13, CBOSA; P. Pietrasz, *Komentarz do art. 157 o.p.*

<sup>66</sup> Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 grudnia 2012 r., sygn. III SA/Wa 1335/12, CBOSA.

<sup>67</sup> Por. wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2017 r., sygn. I FSK 195/16, CBOSA.

<sup>68</sup> Por. wyrok WSA w Lublinie z dnia 1 lipca 2004 r., sygn. II SA/Lu 1491/03, CBOSA.

dochodzi do swoistych nieporozumień w kwestii, który organ (właściwy w sprawie czy też udzielający pomocy) powinien zawiadamiać stronę o terminie i miejscu czynności dowodowej. Jest to kwestia do uzgodnienia pomiędzy tymi organami. Logiczne wydaje się realizowanie tego obowiązku przez organ udzielający pomocy, gdyż to ten podmiot określa termin i miejsce przeprowadzenia czynności procesowej. Negatywne skutki niezawiadomienia strony o czynnościach procesowych ponosi organ właściwy w sprawie<sup>69</sup>. Należy jednak zaznaczyć, że organ podatkowy nie może stosować przepisu art. 157 o.p. w celu „przymuszenia” strony do zapoznania się w określony sposób z aktami sprawy<sup>70</sup>. Ponadto ze względu na wyjątkowy charakter instytucji pomocy prawnej przesłanki jej zastosowania nie powinny być interpretowane w sposób rozszerzający<sup>71</sup>.

Jeżeli postępowanie podatkowe ma zmierzać do wszechstronnego i prawidłowego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy i zostać zakończona zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa, to musi być prowadzone bezstronnie<sup>72</sup>. Główną gwarancją bezstronności orzekania w procesie podatkowym jest instytucja wyłączenia pracownika organu podatkowego oraz samego organu podatkowego (art. 130–132a o.p.). Nie ulega zatem wątpliwości, że przyczyny wyłączenia mają także zastosowanie do organów podatkowych i ich pracowników wezwanych do udzielenia pomocy prawnej<sup>73</sup>. Płyne z tego wniosek, że wyłączeniu w trybie i na zasadach

<sup>69</sup> S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 157 o.p.*, [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2013*, LEX/el.

<sup>70</sup> Por. wyrok NSA z dnia 13 lutego 2014 r., sygn. I OSK 1806/12, CBOSA.

<sup>71</sup> W. Chróścielewski, J.P. Tarno, P. Dańczak, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2018, s. 129; wyrok NSA z dnia 3 czerwca 1997 r., sygn. I SA/Łd 302/96, CBOSA; R. Kędziora, *Kodeks postępowania administracyjnego...*

<sup>72</sup> I. Nowak, *Wyłączenie samorządowych organów podatkowych od załatwiania spraw w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 6, s. 20 i in.; idem, *Wyłączenie pracownika samorządowego organu podatkowego od udziału w postępowaniu podatkowym – zagadnienia ogólne*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 8, s. 25 i n.; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 15 grudnia 2016 r., sygn. I SA/Wr 230/16, CBOSA.

<sup>73</sup> Szerzej I. Nowak, *Przesłanki wyłączenia pracownika samorządowego organu podatkowego od udziału w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 9, s. 18 i n.; idem, *Instytucja wyłączenia organu podatkowego i jego pracowników jako gwarancja bezstronności przy podejmowaniu rozstrzygnięć podatkowych – uwagi krytyczne*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2016/el.; M. Karlikowska,



określonych w przepisach art. 130–132a o.p. mogą podlegać zarówno pracownicy, jak i organy podatkowe, do których czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego prowadzący proces podatkowy zwrócił się o dokonanie czynności przewidzianych w art. 157 o.p.<sup>74</sup>

Akta podatkowe powinny być w myśl art. 178 o.p. udostępniane stronie w lokalu organu prowadzącego postępowanie albo organu działającego w trybie pomocy prawnej na podstawie art. 157 o.p., w obecności pracownika tego organu<sup>75</sup>. Artykuł 178 § 1 o.p. należy rozumieć w ten sposób, że na żądanie strony organ podatkowy (także działający w ramach pomocy prawnej) ma obowiązek udostępnić jej akta sprawy w celu zapoznania się z nimi<sup>76</sup>. Ponadto przeglądanie akt sprawy wynikające z art. 178 § 1 o.p. jest uprawnieniem niezależnym od ustanowionego w art. 200 § 1 o.p. (prawa do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego)<sup>77</sup>. Zastrzec jednak należy, że prawo do przeglądania akt sprawy przysługuje wyłącznie stronie procedury podatkowej, rozumianej zgodnie z art. 133 o.p.<sup>78</sup> Przy okazji warto zwrócić uwagę, że w judykaturze można spotkać się też z poglądem, że co do zasady przepis art. 178 § 1 o.p. nie oznacza, iż na organie podatkowym spoczywa obowiązek przesłania akt sprawy do miejscowości, w której mieszka strona. Nie oznacza to jednak, że nie mogą zaistnieć sytuacje wyjątkowe, które poprzez uniemożliwienie stronie zapoznania się z aktami postępowania ograniczą jej czynny udział w postępowaniu. W takiej sytuacji organ administracji publicznej może skorzystać z możliwości, jakie daje mu art. 157 o.p., i umożliwić stronie we właściwym organie administracji podatkowej przeglądanie akt sprawy<sup>79</sup>.

---

*Komentarz do art. 130 O.p.*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Komentarz do Ordynacji podatkowej 2011*, Legalis/el.

<sup>74</sup> Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 lipca 2017 r., sygn. II SA/Wa 238/17, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 października 2016 r., sygn. II SA/Wa 1380/16, CBOSA.

<sup>75</sup> Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 23 sierpnia 2006 r., sygn. III SA/Kr 72/05, CBOSA; wyrok NSA z dnia 16 czerwca 2015 r., sygn. II FSK 1300/13, CBOSA; G. Łaszczycza, *Akta sprawy w ogólnym postępowaniu administracyjnym 2014*, LEX/el.

<sup>76</sup> Wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2005 r., sygn. I FSK 247/05, CBOSA.

<sup>77</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 3 kwietnia 2014 r., sygn. I SA/Po 1105/13, CBOSA.

<sup>78</sup> Szerzej I. Nowak, I. Ledzion, *Udostępnianie akt sprawy podatkowej*, cz. 1–2, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 4–5; J. Zimmermann, op. cit., s. 132.

<sup>79</sup> Por. wyrok NSA z dnia 11 maja 2010 r., sygn. I OSK 693/10, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 lutego 2013 r., sygn. II SA/Wa 2226/12, CBOSA; wyrok NSA z dnia 24 października 2012 r., sygn. I OSK 1284/11, CBOSA.

W świetle § 2 art. 157 o.p., zwracając się do innego organu podatkowego, organ prowadzący postępowanie główne określa okoliczności, które mają być przedmiotem wyjaśnień lub zeznań, albo czynności, jakie mają być dokonane. Oznacza to, że organ administracji podatkowej udzielający pomocy prawnej jest związany zakresem czynności wskazanych przez organ właściwy w myśl art. 157 § 2 o.p.<sup>80</sup> i nie może uchylić się od jej udzielenia. Innymi słowy, udzielenie pomocy prawnej jest wiążące dla organu władzy publicznej, który ma ją świadczyć<sup>81</sup>, co oznacza również, że jest on zobligowany ramami żądania i może podejmować tylko takie czynności procesowe, których od niego zażądano, m.in. w odniesieniu do imiennie wskazanych osób<sup>82</sup>. A *contrario* organ podatkowy udzielający pomocy prawnej nie jest umocowany do „wychodzenia” poza ramy żądania, ponieważ nie prowadzi on oddzielnego postępowania w określonej sprawie podatkowej<sup>83</sup>. W literaturze słusznie wskazuje się, że „organ podatkowy udzielający pomocy prawnej nie ma swobody w podejmowanych czynnościach, a w szczególności nie może rozszerzać zakresu tych czynności, co oznacza, że nie może np. rozszerzać kręgu osób, które przesłucha, wychodząc tym samym poza katalog osób wskazanych w wezwaniu o udzielenie pomocy”<sup>84</sup>. „Chodzi o to, aby organ wykonujący czynności zleczone ograniczył się do tego, co jest niezbędne w sprawie, i w szczególności aby nie dublował postępowania wyjaśniającego lub nie powtarzał czynności już dokonanych w procesie”<sup>85</sup>. Należy także dodać, że podejmowane przez organ udzielający pomocy prawnej czynności dowodowe nie mogą prowadzić do ukształtowania pełnego stanu faktycznego lub prawnego, ponieważ wyłącznie pewna część postępowania dowodowego może być

<sup>80</sup> Por. G. Łaszczycza, *Postanowienie administracyjne w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, LEX/el.

<sup>81</sup> W. Nykiel (red.), *Prawo podatkowe w Polsce. Podręcznik akademicki*, Warszawa 2018, s. 118.

<sup>82</sup> Por. J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 52 k.p.a.*; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 12 czerwca 2013 r., sygn. I SA/Bk 120/13, CBOSA.

<sup>83</sup> Por. J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 50 k.p.a.*

<sup>84</sup> P. Pietrasz, *Komentarz do art. 157 o.p.*; D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe...*; odmiennie R. Hauser, *Wezwania w Kodeksie postępowania administracyjnego*, [w:] A. Łopatka, A. Wróbel, S. Kiewlicz (red.), *Państwo prawa. Administracja. Sądownictwo. Prace dedykowane Prof. dr. hab. Januszowi Łętowskiemu w 60. rocznicę urodzin*, Warszawa 1999, s. 330.

<sup>85</sup> R. Hauser, *Komentarz do art. 157 o.p.*

przeprowadzona w trybie przepisu art. 157 o.p.<sup>86</sup> Innymi słowy, postępowanie podatkowe, do prowadzenia którego umocowany jest organ pomocy prawnej, może być wyłącznie „dodatkowym” w stosunku do postępowania głównego przeprowadzonego przez organ właściwy<sup>87</sup>.

Organ prowadzący postępowanie podatkowe nie może zwracać się z żądaniem do organu udzielającego pomocy prawnej w ogólnikowych sformułowaniach, ponieważ w przeciwnym razie ten ostatni nie będzie mógł prawidłowo wywiązać się ze „zleconego mu zadania”, co może doprowadzić do wydłużenia całego procesu podatkowego, gdyż zaistnieje wówczas potrzeba dublowania kolejnych żądań udzielania pomocy prawnej w tym samym zakresie<sup>88</sup>. Warto w tym miejscu zasygnalizować, że następstwa czynności procesowych organu wezwanego do udzielenia pomocy prawnej obciążać będą wzywający organ podatkowy<sup>89</sup>.

W art. 157 o.p. nie wskazano formy procesowej, w jakiej organ prowadzący postępowanie podatkowe powinien zwrócić się do innego organu o udzielenie pomocy prawnej. Wydaje się jednak, że organ uprawniony do skorzystania z pomocy prawnej jako organ właściwy do załatwienia sprawy podatkowej zwraca się do innego organu podatkowego o przeprowadzenie określonych czynności albo zbadanie okoliczności w formie postanowienia, na które nie służy zażalenie (art. 216 o.p.)<sup>90</sup>. Okoliczność, że art. 157 o.p. nie formułuje wprost obowiązku wydania postanowienia, nie oznacza, że organ podatkowy nie został do jego wydania zobowiązany treścią art. 216 § 1 o.p.<sup>91</sup> Oczywiście jest, że postanowienia wydawane w toku postępowania podatkowego dotyczą kwestii formalnych związanych z samym procesem podatkowym<sup>92</sup>.

Artykuł 157 o.p. nie normuje terminów, w jakich organ podatkowy wezwany do udzielenia pomocy prawnej ma dokonać czynności dowodowych<sup>93</sup>.

<sup>86</sup> J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 157 o.p.*, s. 969.

<sup>87</sup> Por. G. Łaszczycza, *Odtwarzanie akt sprawy w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, „Samorząd Terytorialny” 2009, nr 9, s. 50–61.

<sup>88</sup> Por. Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego...*

<sup>89</sup> Por. A. Wrześcińska-Nowacka, *Komentarz do art. 50 k.p.a.*, s. 220.

<sup>90</sup> Por. W. Chróścielewski, *Organ administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2002, s. 233; B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 832.

<sup>91</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 kwietnia 2017 r., sygn. III SA/Wa 1906/16, CBOSA.

<sup>92</sup> Por. postanowienie WSA w Warszawie z dnia 14 kwietnia 2015 r., sygn. III SA/Wa 616/15, CBOSA.

<sup>93</sup> J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 157 o.p.*, s. 970.

Jednakże biorąc pod uwagę art. 125 § 1 o.p., wnikliwe i sprawne działanie organu administracji podatkowej nie może polegać na nieuzasadnionym pośpiechu i związanym z nim naruszeniu gwarancji procesowych strony<sup>94</sup>, ponieważ w postępowaniu podatkowym chodzi zarówno o wyczerpujące zbadanie wszystkich okoliczności faktycznych związanych z określoną sprawą, jak i o to, aby czynności zmierzające do tego celu nie trwały nadmiernie długo<sup>95</sup>. Innymi słowy, urzeczywistnieniu zasady prawdy obiektywnej, która ma ścisły związek z realizacją zasady praworządności, należy każdorazowo przyznać pierwszeństwo przed zasadą szybkości postępowania, bez względu na to, czy jej efektem będą ustalenia korzystne, czy też niekorzystne dla podatnika<sup>96</sup>, pamiętając przy tym, że szybkość postępowania nie może być realizowana kosztem wnikliwości<sup>97</sup>.

Biorąc pod uwagę powyższe, należy stwierdzić, że upływ terminów załatwienia sprawy w procedurze podatkowej nie pozbawia czynnych podmiotów stosunku podatkowoprawnego zdolności do orzekania i nie powoduje wadliwości rozstrzygnięć wydanych z ich uchybieniem<sup>98</sup>. W istocie, jeżeli organ zlecający nie będzie mógł prowadzić czynności procesowych ze względu na okres oczekiwania na materiały od organu udzielającego pomocy prawnej, to na podstawie art. 139 § 4 o.p. do terminów załatwienia sprawy nie wliczy się okresów opóźnień powstałych z przyczyn niezależnych od organu. Oznacza to, że organ podatkowy prowadzący postępowanie główne zobligowany będzie na podstawie art. 140 § 1–2 o.p. o każdym przypadku niezakończoności sprawy we właściwym terminie zawiadomić stronę, podając przyczyny jego niedotrzymania i wskazując nowy termin jej załatwienia<sup>99</sup>.

<sup>94</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 27 stycznia 2012 r., sygn. II SA/Po 992/11, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 20 maja 2008 r., sygn. I SA/Kr 115/08, CBOSA.

<sup>95</sup> Wyrok WSA w Łodzi z dnia 21 stycznia 2016 r., sygn. I SAB/Łd 30/15, CBOSA.

<sup>96</sup> Wyrok NSA z dnia 13 września 2013 r., sygn. II FSK 2323/11, CBOSA.

<sup>97</sup> I. Nowak, *Terminowość załatwiania spraw przed samorządowymi organami podatkowymi* (cz. 1), „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 11, s. 18 i n.; wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 marca 2008 r., sygn. III SA/Wa 1921/07, CBOSA.

<sup>98</sup> Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 22 listopada 2017 r., sygn. I SA/Bk 834/17, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 8 sierpnia 2017 r., sygn. I SA/Kr 470/17, CBOSA; wyrok NSA z dnia 25 maja 2016 r., sygn. II FSK 1276/14, CBOSA.

<sup>99</sup> Szerzej I. Nowak, *Terminowość załatwiania spraw przed samorządowymi organami podatkowymi* (cz. 2), „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 12, s. 21 i n.

6. POMOC PRAWNA W PROCEDURZE PODATKOWEJ  
NA PODSTAWIE ART. 157A O.P.

Zgodnie z art. 157a o.p. organ podatkowy, przed którym toczy się postępowanie podatkowe, może zwrócić się o dokonanie określonej czynności związanej z prowadzonym postępowaniem do innego organu podatkowego, jeżeli przyczyni się to do skrócenia czasu trwania lub obniżenia kosztów postępowania. Przepis art. 157a o.p. dodany został na mocy art. 1 pkt 119 noweli z dnia 10 września 2015 r. i obowiązuje od 1 stycznia 2016 r. Jak czytamy w uzasadnieniu projektu, „pomoc prawna, przewidziana w art. 157 o.p., odnosi się obecnie jedynie do kwestii osobistego stawiennictwa osób wzywanych, a nie dotyczy takich czynności w postępowaniu podatkowym, jak przeprowadzenie dowodów z oględzin czy z przesłuchania świadka, niewymagających osobistego udziału strony. Umożliwienie organowi podatkowemu prowadzącemu postępowanie podatkowe skorzystania z pomocy prawnej przy dokonywaniu tego rodzaju czynności jest konieczne z punktu widzenia czasu trwania postępowania i wysokości kosztów ponoszonych w postępowaniu. Proponuje się zatem wprowadzenie instrumentu prawnego, który pozwoli organowi podatkowemu, przed którym toczy się postępowanie podatkowe, zwrócić się o dokonanie określonej czynności związanej z prowadzonym postępowaniem do innego organu podatkowego, jeżeli przyczyni się to do skrócenia czasu trwania lub obniżenia kosztów postępowania (art. 157a o.p.)”<sup>100</sup>.

W piśmiennictwie trafnie oceniono, że ustawodawca na podstawie art. 157a o.p. uzupełnił i rozszerzył uprawnienie do stosowania pomocy prawnej wynikającej z przepisu art. 157 o.p., „umożliwiającego skorzystanie z pomocy prawnej w przypadkach czynności dokonywanych z udziałem osób wzywanych do osobistego stawiennictwa”<sup>101</sup>, przez co poszerzył wyjątki od zasady bezpośredniości w procedurze podatkowej<sup>102</sup>. W podobny sposób należałoby również rozumieć wypowiedź P. Pietrasza, który zauważa, że „prawo pomocy uregulowane w art. 157 § 1 o.p. dotyczy wyłącznie sytuacji związanych z dokonywaniem określonych czynności z udziałem osób wzywanych w celu osobistego stawiennictwa. Natomiast

<sup>100</sup> Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 10 września 2015 r. (Dz.U. z 2015 r., poz. 1649), LEX/el.

<sup>101</sup> R. Hauser, *Komentarz do art. 157a o.p.*

<sup>102</sup> M. Kurzac, H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 157a o.p.*

[...] przepis art. 157a o.p. rozszerza zakres pomocy prawnej na wszelkie czynności związane z prowadzonym postępowaniem<sup>103</sup>.

Institucja pomocy prawnej unormowana w przepisie art. 157a o.p. ma charakter fakultatywny, w przeciwieństwie do regulacji wynikającej z art. 157 o.p., a jej stosowanie zależy jedynie od czynnego podmiotu stosunku podatkowoprawnego prowadzącego postępowanie podatkowe<sup>104</sup>. Świadczy o tym konstrukcja prawna art. 157a o.p., w której ustawodawca posługuje się zwrotem „organ podatkowy może” zwrócić się o dokonanie określonej czynności. Nie należy jednak zapominać także o tym, że normodawca statuuje dwie przesłanki, które uprawniają organ podatkowy o wystąpienie w sprawie pomocy prawnej do innego podmiotu podatkowego, tj. skrócenie czasu trwania lub obniżenie kosztów postępowania. To „w gestii organu prowadzącego postępowanie w sprawie pozostaje ocena, czy względy ekonomii procesowej (skrócenie czasu trwania lub obniżenie kosztów postępowania) przewyższają korzyści płynące z zastosowania zasady bezpośredniości w postępowaniu dowodowym<sup>105</sup>. Przykładowo, jeżeli ze względu na wiek i odległość dzielącą miejsce zamieszkania strony od siedziby organu administracji podatkowej nie może ona stawić się na wezwanie, organ nie powinien odstępować od jej przesłuchania, ale musi zwrócić się o udzielenie pomocy prawnej do innego organu administracji podatkowej właściwego dla miejsca zamieszkania strony w tym samym województwie, określając np. okoliczności będące przedmiotem zeznań strony oraz pytania, które należy zadać tak, aby dokonywana w taki pośredni sposób czynność procesowa rzeczywiście mogła się przyczynić do wyjaśnienia okoliczności istotnych dla sprawy podatkowej<sup>106</sup>.

Na gruncie powyższych rozważań warto zwrócić uwagę, że kryteria z art. 157a o.p. odróżniają tę regulację szczególnej pomocy prawnej od unormowania skorzystania z niej na zasadzie ogólnej, statuowanej w art. 157 o.p., uwarunkowanego obszarem terytorialnym województwa, na terenie którego nie ma siedziby organu administracji podatkowej<sup>107</sup>. W piśmiennictwie przyjmuje się, że „należy również zwrócić uwagę na brzmienie przepisu,

<sup>103</sup> P. Pietrasz, *Komentarz do art. 157a o.p.*

<sup>104</sup> R. Hauser, *Komentarz do art. 157a o.p.*; J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 155 o.p.*, s. 970.

<sup>105</sup> M. Kurzac, H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 157a o.p.*

<sup>106</sup> Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 7 kwietnia 2011 r., sygn. II SA/Go 51/11, CBOSA.

<sup>107</sup> J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 157 o.p.*, s. 970.

a w szczególności na nieostre i szerokie zakresowo znaczenie zwrotu dokonanie określonej czynności związanej z prowadzonym postępowaniem. Należy zatem przyjąć, że ustawodawca zamierzał uregulować czynności zarówno dowodowe, np. oględziny rzeczy lub oględziny miejsca, jak i wszelkie inne czynności, do których dokonywania jest zobowiązany lub uprawniony organ podatkowy<sup>108</sup>.

Niezależnie jednak od braku w art. 157a o.p. możliwości przedstawienia swoistych wytycznych odnośnie do dokonania określonej czynności procesowej organowi administracji podatkowej, do którego zwrócono się o udzielenie pomocy prawnej, przyjąć należy, że na wzór art. 157 o.p. takie „wskazania” organu prowadzącego postępowanie główne powinny być zawarte<sup>109</sup>.

## 7. PODSUMOWANIE

Zgodnie z regułą prawdy obiektywnej, jako naczelną zasadą postępowania podatkowego, czynne podmioty stosunku podatkowoprawnego mają obowiązek podjęcia wszelkich czynności niezbędnych do dokładnego wyjaśnienia sprawy<sup>110</sup>. W tym celu organ podatkowy decyduje o możliwości wzywania stron czy innych osób do określonego zachowania na podstawie art. 155–160 o.p.<sup>111</sup> i jako gospodarz prowadzący postępowanie podatkowe, wyznacza datę i miejsce przeprowadzenia oznaczonej czynności.

Zgodnie z art. 156 § 1 o.p. wezwany jest obowiązany do osobistego stawienia się tylko na obszarze województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa. Jednakże reguła ta podlega licznym wyjątkom, unormowanym chociażby w § 4–5 art. 156 o.p., a przede wszystkim w art. 158 o.p. Można mieć także wątpliwości co do konstrukcji prawnych przepisów-wyjątków, ponieważ zawierają „pojęcia tak nieostre, że można nawet stwierdzić, iż nie wskazują one żadnych wyjątków”, przez co powstaje problem ze wskazaniem przesłanek uzasadniających zastosowanie zawartych tam norm prawnych<sup>112</sup>.

<sup>108</sup> R. Hauser, *Komentarz do art. 157a o.p.*

<sup>109</sup> P. Pietrasz, *Komentarz do art. 157a o.p.*; B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 833.

<sup>110</sup> Wyrok WSA w Kielcach z dnia 30 marca 2017 r., sygn. I SA/Ke 89/17, CBOSA.

<sup>111</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 lutego 2016 r., sygn. III SA/Wa 855/15, CBOSA.

<sup>112</sup> M. Sroczyński, *Wezwania organów podatkowych*, [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa 2017. Poradnik dla praktyków*, Legalis/el.

Jedynie w sytuacjach wyjątkowych, gdy osoba wezwana nie może stać się z powodu choroby, kalectwa lub innej ważnej przyczyny, organ podatkowy może przyjąć wyjaśnienie lub zeznanie albo dokonać czynności w miejscu pobytu tej osoby (art. 155 § 2 o.p.)<sup>113</sup>. Oznacza to, że możliwość dokonania przez organ administracji publicznej czynności procesowych w sposób określony w art. 155 § 2 o.p. zależy od tego, czy pozwalają na to obiektywne warunki, w jakich znajduje się potencjalna wzywana osoba<sup>114</sup>. Z pewnością, dokonanie powyższych czynności proceduralnych będzie niedopuszczalne w sytuacji, gdy jej udział prowadziłby do pogorszenia się jej stanu zdrowia<sup>115</sup>. Wydaje się zatem, że wyjątek z art. 155 § 2 o.p. należy interpretować ścieśniająco i korzystać z niego w wyjątkowych sytuacjach, „w szczególności gdy stan utrudniający osobiste stawiennictwo lub złożenie wyjaśnień ma charakter względnie trwały, w odniesieniu do którego nie można orzec, iż ustąpi w niedalekiej przyszłości”<sup>116</sup>. Jednakże „dokonanie określonych czynności w miejscu pobytu osoby wzywanej, jeżeli zostały spełnione ku temu przesłanki, nie wymaga uzyskania zgody tej osoby”<sup>117</sup>. Według R. Hausera „stosowanie tej formy słuchania wyjaśnień (przesłuchań) osoby powinno też być uzależnione od tego, czy w miejscu jej pobytu są lub mogą być stworzone okoliczności pozwalające na dokonanie takiej czynności. W szczególności należy sprawdzić, czy przesłuchanie będzie mogło się odbyć bez udziału osób postronnych, czy dokonanie czynności w tej formie nie będzie zbyt dolegliwe dla samego słuchanego, ale także czy stosowanie tej formy nie będzie zbyt uciążliwe dla funkcjonowania instytucji (np. szpitala), w której ma się odbyć składanie wyjaśnień”<sup>118</sup>.

Co do zasady wszystkie czynności procesowe w procedurze podatkowej powinny podejmować właściwe miejscowo, rzeczowo i instancyjnie monokratyczne organy podatkowe. Obowiązek ten spoczywa z urzędu na organach administracji podatkowej<sup>119</sup> w całym toku procesu podatkowego (od momentu wszczęcia do jego zakończenia)<sup>120</sup>, a także we wszystkich

<sup>113</sup> Wyrok NSA z dnia 8 listopada 2017 r., sygn. I GSK 2103/15, CBOSA.

<sup>114</sup> Por. R. Kędziora, *Kodeks postępowania administracyjnego*...

<sup>115</sup> Por. P. Wajda, *Komentarz do art 50 k.p.a.*, [w:] M. Wierzbowski, A. Wiktorowska (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2018*, Legalis/el.

<sup>116</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa*..., s. 825.

<sup>117</sup> P. Pietrasz, *Komentarz do art. 155 o.p.*

<sup>118</sup> R. Hauser, *Komentarz do art. 155 o.p.*

<sup>119</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 lipca 2008 r., sygn. I SA/GI 120/08, CBOSA.

<sup>120</sup> Postanowienie NSA z dnia 5 lipca 2001 r., sygn. I SA 2110/00, CBOSA.



rodzajach postępowań (zwykajnych, nadzwyczajnych)<sup>121</sup>, i to niezależnie od tego, czy sprawa toczy się przed organem pierwszej instancji, czy też przed organem odwoławczym<sup>122</sup>. Niemniej jednak prawodawca normuje w art. 157 i 157a o.p. odstępstwa od wskazanych wyżej reguły, kiedy to organ podatkowy prowadzący postępowanie główne zwraca się do innego organu administracji podatkowej o dokonanie potrzebnych według niego czynności procesowych.

Institucja pomocy prawnej ma istotny wpływ na przebieg całego postępowania podatkowego i w konsekwencji wydanie prawidłowego rozstrzygnięcia w sprawie<sup>123</sup>. Jak wskazuje się w piśmiennictwie, „ustawowe ograniczenia wzywania przez organ podatkowy do osobistego stawiennictwa kompensuje instytucja pomocy prawnej”<sup>124</sup>. Skorzystanie z pomocy prawnej innego organu podatkowego jest obligatoryjne, jeżeli zostaną spełnione przesłanki określone w art. 157 § 1 o.p., do których zaliczyć należy: po pierwsze, prowadzenie postępowania przez organ podatkowy, którego siedziba nie znajduje się na obszarze województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa osoba obowiązana do osobistego stawiennictwa, po drugie niezłożenie zastrzeżenia, o którym mowa w art. 156 § 2 o.p., przez osobę wzywaną<sup>125</sup>. Tym samym organy administracji podatkowej zobowiązane do udzielenia pomocy prawnej nie mogą jej odmówić i muszą dokonać określonych czynności procesowych, zgodnie m.in. z postulatami sformułowanymi w art. 120–129 o.p.<sup>126</sup>

<sup>121</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 27 sierpnia 2014 r., sygn. II SA/Po 452/14, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 kwietnia 2010 r., sygn. I SA/Wa 2141/09, CBOSA.

<sup>122</sup> Por. I. Nowak, *Postępowanie administracyjne...*, s. 75–76; wyrok NSA z dnia 20 sierpnia 2014 r., sygn. I OSK 199/13, CBOSA.

<sup>123</sup> Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 3 kwietnia 2014 r., sygn. IV SA/Gl 883/13, CBOSA.

<sup>124</sup> H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury...*, s. 759.

<sup>125</sup> Artykuły 156 i 157 o.p. należy rozpatrywać łącznie, ponieważ „możliwość skorzystania z pomocy prawnej innego organu podatkowego jest wyłączona w sytuacji, gdy strona lub inny uczestnik postępowania złożyli zastrzeżenie, iż chcą osobiście stawić się przed organem podatkowym, którego siedziba znajduje się w innym województwie niż województwo, w którym zamieszkują lub przebywają” – B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 831; zob. też wyrok NSA z dnia 30 czerwca 2015 r., sygn. I GSK 1932/13, CBOSA.

<sup>126</sup> Por. J. Starościk, *Komentarz do art. 48 k.p.a.*, [w:] E. Iserzon, J. Starościk, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Teksty. Wzory i Formularze*, Warszawa 1970, s. 128.

Korzystanie z pomocy prawnej innego organu podatkowego na podstawie art. 157 o.p. może się odbyć po pierwsze w sprawie już zawisłej przed organem procesowym, po drugie potrzeba wezwania innego organu do przeprowadzenia czynności dowodowych ujawni się, kiedy będzie znany krąg ich „uczestników” wynikający z realizacji zasady prawdy materialnej, i po trzecie nie wystąpi przesłanka negatywna z art. 156 § 2 o.p.<sup>127</sup>

W piśmiennictwie akcentuje się, że „różnica pomiędzy przepisem art. 157 i art. 157a o.p. polega na tym, że pierwszy z nich ustanawia możliwość powierzenia innemu organowi wezwania osoby do osobistego stawienia w celu odebrania od niej wyjaśnień lub zeznań albo dokonania z osobą wezwaną innych czynności, natomiast drugi z nich pozwala na powierzenie innemu organowi dokonania innych czynności niż wskazane w pierwszym z tych przepisów”<sup>128</sup>. *De lege ferenda* należałoby postulować połączenie art. 157 i 157a o.p. ze względu na podobieństwo problematyki<sup>129</sup>.

## BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., Borkowski J., *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2017.
- Adamiak B., Borkowski J., Borszowski P., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017.
- Babiarz S., Dauter B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Rudowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2017*, LEX/el.
- Borkowski J., Adamiak B., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2017*, Legalis/el.
- Brolik J., Dowgier R., Etel L., Kosikowski C., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2013*, LEX/el.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 2, Toruń 2007.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Morawski W., Masternak M., *Komentarz do Ordynacji podatkowej*, Gdańsk 2003.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2017.
- Brzeziński B., Kosikowski C. (red.), *Studia nad Ordynacją podatkową*, Łódź–Toruń 1999.

<sup>127</sup> J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 157 o.p.*, s. 968.

<sup>128</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 832.

<sup>129</sup> Uzasadnienie projektu ustawy Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r., <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> (dostęp: 19.12.2018); L. Etel (red.), *Nowa Ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017, s. 425 i n.

- Chróścielewski W., *Organ administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2002.
- Chróścielewski W., Nykiel W., *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000.
- Chróścielewski W., Tarno J.P., Dańczak P., *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2018.
- Dzwonkowski H. (red.), *Komentarz do Ordynacji podatkowej 2011*, Legalis/el.
- Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014*, Legalis/el.
- Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2018*, Legalis/el.
- Dzwonkowski H., Zgierski Z., *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006.
- Etel L., *Uprawnienia gminnych organów podatkowych*, cz. III, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 1.
- Etel L. (red.), *Nowa Ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017.
- Etel L. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany 2018*, LEX/el.
- Hauser R., Wierzbowski M. (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2018*, Legalis/el.
- Iserzon E., Starościk J., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Teksty. Wzory i Formularze*, Warszawa 1970.
- Janowicz Z., *Kodeks postępowania administracyjnego. Ustawa o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Komentarz 1996*, LEX/el.
- Kędziora R., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2017*, Legalis/el.
- Klat-Wertelecka L., Mudrecki A. (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz dla praktyków*, Gdańsk 2012.
- Łaszczyca G., *Akta sprawy w ogólnym postępowaniu administracyjnym 2014*, LEX/el.
- Łaszczyca G., *Odtwarzanie akt sprawy w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, „Samorząd Terytorialny” 2009, nr 9.
- Łaszczyca G., *Postanowienie administracyjne w ogólnym postępowaniu administracyjnym 2012*, LEX/el.
- Łaszczyca G., Martysz C., Matan A., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2010*, LEX/el.
- Łopatka A., Wróbel A., Kiewlicz S. (red.), *Państwo prawa. Administracja. Sądownictwo. Prace dedykowane Prof. dr. hab. Januszowi Łętowskiemu w 60. rocznicę urodzin*, Warszawa 1999.
- Mariański A. (red.), *Ordynacja podatkowa 2017. Poradnik dla praktyków*, Legalis/el.
- Nowak I., *Instytucja wyłączenia organu podatkowego i jego pracowników jako gwarancja bezstronności przy podejmowaniu rozstrzygnięć podatkowych – uwagi krytyczne*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2016/el.
- Nowak I., *Istota i znaczenie wezwań w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 7–8.
- Nowak I., *Postępowanie administracyjne. Podręcznik akademicki z orzecznictwem*, Kielce 2012.
- Nowak I., *Przesłanki wyłączenia pracownika samorządowego organu podatkowego od udziału w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 9.

- Nowak I., *Terminowość załatwiania spraw przed samorządowymi organami podatkowymi* (cz. 1), „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 11.
- Nowak I., *Terminowość załatwiania spraw przed samorządowymi organami podatkowymi* (cz. 2), „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 12.
- Nowak I., *Wyłączenie pracownika samorządowego organu podatkowego od udziału w postępowaniu podatkowym – zagadnienia ogólne*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 8.
- Nowak I., *Wyłączenie samorządowych organów podatkowych od załatwiania spraw w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 6.
- Nowak I., Ledzion I., *Udostępnianie akt sprawy podatkowej*, cz. 1–2, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 4–5.
- Nykiel W. (red.), *Prawo podatkowe w Polsce. Podręcznik akademicki*, Warszawa 2018.
- Olesińska A., *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012.
- Smoleń P., Wójtowicz W. (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2017.
- Strzelec D., *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym 2015*, LEX/el.
- Strzelec D., *Wezwania jako czynności porządkujące postępowanie podatkowe – standardy stosowania, najczęstsze nieprawidłowości*, „Monitor Podatkowy” 2006, nr 10.
- Wierzbowski M., Wiktorowska A. (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2018*, Legalis/el.
- Wróbel A., Jaśkowska M., Wilbrandt-Gotowicz M., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2018*, LEX/el.
- Zimmermann J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998.

## SUMMONS IN THE LIGHT OF LEGAL AID BETWEEN TAX ADMINISTRATION BODIES ON THE BASIS OF ARTICLES 157 AND 157A OF THE TAX ORDINANCE ACT

**Summary.** The paper addresses the issues of summons in the light of legal aid on the basis of tax proceedings (Articles 157 and 157a of the Tax Ordinance Act, (TO)). The author pointed out that by default all procedural steps in a tax procedure should be taken by monocratic tax bodies that are competent *ratione loci*, *ratione materiae* and in terms of instance, from the moment if its initiation to its closing. However, in Articles 157 and 157a TO the legislator regulated deviations from the abovementioned rule when the tax authority conducting the proceedings primarily calls on another tax administration body to perform procedural steps it deems necessary.

The Author points out in the publication selected shortcomings of the regulation concerning the institution of summons in the light of legal aid between tax administration bodies and interpretational doubts it carries, together with *de lege lata* and *de lege ferenda* postulates, i.a. combining Articles 157 and 157a TO due to the similarity of the subject matter.

**Keywords:** legal aid, tax proceedings, tax authority, summons, Tax Ordinance Act

Ewa Wdowczyk-Szpytma\*

## THE EU VAT SYSTEM – THE IMPORTANCE OF THE “QUICK FIXES”, SIMPLIFICATIONS IN FORCE AS FROM 1 JANUARY 2020

**Summary.** The Article explains in detail how to understand four simplification measures to the current EU VAT system, referred to as “Quick fixes”. They were adopted by the Council on 4 December 2018 and are included in the Council Directive (EU) 2018/1910, the Council Implementing Regulation (EU) 2018/1912 and the Council Regulation (EU) 2018/1909.

The adopted solutions cover:

- 1) the clarification of the material status of the VAT number of the customer in the context of an exempt intra-Community supply;
- 2) the proof of transport in the context of an exempt intra-Community supply;
- 3) the chain transactions;
- 4) the call-off stock arrangements.

The Article also provides a short introduction on the way that led to the adoption of these four measures.

**Keywords:** “Quick fixes”, an intra-community supply of goods, an intra-community acquisition of goods, a vat identification number, chain transactions, a call-off stock, a proof of an intra-community transport, an exemption of intra-community supplies, an intermediary operator, GFV – the group on the future of vat, VEG– the vat expert group

---

\* The author works at the European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union. The views expressed in this article are the author’s alone and should not be attributed to the European Commission, e-mail: [ewa\\_szpytma@interia.eu](mailto:ewa_szpytma@interia.eu)

## 1. THE ROAD LEADING TO NEW SIMPLIFICATIONS

In 1993 the EU Single Market, based on the ‘four freedoms’ of movement of goods, services, people and capital was established. As a result, in the context of movement of goods, the fiscal frontiers between Member States were abolished. For the VAT system, this meant that there would be no more exports and imports of goods between Member States, thus abolishing physical checks at EU internal borders.

Initially it was planned that a definitive VAT system would operate within the European Union in the same way as it would within a single country (thereby following the principle of taxation in the country of origin). Unfortunately, due to political and technical constraints, instead of the originally planned definitive VAT regime, transitional arrangements were adopted.

Since then various attempts have been made to agree on the definitive regime based on the principle of taxation at origin. After many years it was recognised by the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee that an agreement based on such a principle was not possible. A new VAT system based on the principle of taxation at destination was considered as a more realistic solution.

At the same time, businesses underlined that the complexity, additional compliance costs and legal uncertainty of the current transitional VAT arrangements often prevented them from entering in cross-border activities.

The Commission engaged in discussions with Member States and stakeholders in order to examine in detail the different possible ways of implementing the destination principle. That dialogue took place, among others, in the Group on the Future of VAT<sup>1</sup> and the VAT Expert Group.<sup>2</sup> In the context of the work of these groups, which focused mainly on developing a solution for the definitive VAT system, the most burning problems of the current VAT system were identified and discussed.

---

<sup>1</sup> Permanent Commission expert group composed of representatives of national tax administrations. The group provides the Commission with a forum for consulting VAT experts from Member States on pre-legislative initiatives.

<sup>2</sup> The VAT Expert Group assists and advises the European Commission on VAT matters. The group is composed of (i) individuals (appointed in a personal capacity with expertise in the VAT area), (ii) organisations (representing businesses) and (iii) tax practitioners.

The documents developed by those groups included a detailed analysis of the most pressing issues and possible improvements to the current situation.<sup>3</sup>

The European Council adopted conclusions on 8th November 2016<sup>4</sup>, which stated that, while the Commission was working on the definitive VAT system for intra-Union trade, improvements to the current VAT system should be made in the meantime. The Council asked for amendments in four areas – VAT identification numbers; chain transactions; call-off stock; and proof of an intra-Community supply.<sup>5</sup>

Therefore, the Commission decided that together with the first part of the proposals<sup>6</sup> relating to the definitive VAT system (introducing the

<sup>3</sup> GFV NO 39 (and annex) – Option 1B – Sub-Group report – Consignment stock; GFV NO 40 – Option 1B – Sub-Group report – Chain transactions; GFV NO 41 – Option 1B – Sub-Group report – Proof of intra-EU supplies; VEG NO 026 – Option 1B – Sub-Group – Overview of the outcome; VEG NO 027 – Option 1B – Sub-Group report – Proof of intra-EU supplies – report; VEG NO 028 – Option 1B – Sub-Group report – Consignment stock; VEG NO 029 – Option 1B – Sub-Group report – Chain transactions – report; VEG NO 042, 046, 051 (annexes 1 and 4) Sub-group on the topics for discussion – Proof of Evidence of intra- EU Supplies.

<sup>4</sup> Council conclusions of 8 November 2016 on Improvements to the current EU VAT rules for cross-border transactions (Doc. 14257/16 FISC 190 ECOFIN 1023); see: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14257-2016-INIT/en/pdf> (accessed: 12.03.2020).

<sup>5</sup> 1. VAT identification number: the Council invited the Commission to present a legislative proposal aimed at making the valid VAT identification number of the taxable person or non-taxable legal person acquiring the goods, allocated by a Member State other than that in which dispatch or transport of the goods began, an additional substantive condition for the application of the exemption in respect of an intra-Community supply of goods.

2. Chain transactions: the Commission was invited by the Council to propose uniform criteria and appropriate legislative improvements which would lead to increased legal certainty and harmonised application of VAT rules when determining the VAT treatment of chain transactions, including triangular transactions.

3. Call-off stock: the Council invited the Commission to propose modifications to the current VAT rules in order to allow simplification and uniform treatment for call-off stock arrangements in cross-border trade.

4. Proof of intra-Community supply: the Council invited the Commission to explore possibilities for a common framework of recommended criteria for the documentary evidence required to claim an exemption for intra-Community supplies.

<sup>6</sup> Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards harmonising and simplifying certain rules in the value added tax system and introducing the definitive system for the taxation of trade between Member States, COM(2017)569 final. Proposal for a Council Implementing Regulation amending Implementing Regulation

cornerstones of the definitive VAT system), it should propose a number of simplification measures aimed at improving the current VAT system and addressing the concerns raised in the Council Conclusions.<sup>7</sup>

## 2. THE NEW SOLUTIONS ADOPTED BY THE COUNCIL

On 4 December 2018, the Council adopted a package of legal acts introducing four simplification measures to the current VAT system.

The four adopted solutions cover:

- 1) the clarification of the status of the VAT number of the customer in the context of an exempt intra-Community supply;
- 2) the proof of transport in the context of an exempt intra-Community supply;
- 3) chain transactions;
- 4) call-off stock arrangements.<sup>8</sup>

The simplification apply as from 1 January 2020.

Provisions included in the Directive had to be transposed by Member States before that date, but Regulations apply directly at the national level.

The final solutions adopted by the Council differ, in some points substantially, from the original proposals adopted by the Commission. For

---

(EU) No 282/2011 as regards certain exemptions for intra-Community transactions, COM(2017)568 final. Proposal for Council Regulation amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards the certified taxable person COM(2017)567 final.

<sup>7</sup> The second detailed part of the Commission's proposal in respect of the Definitive VAT System is included in Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards the introduction of the detailed technical measures for the operation of the definitive VAT system for the taxation of trade between Member States COM(2018)329 final.

<sup>8</sup> The adopted package consists of three legal acts:

Council Directive (EU) 2018/1910 of 4 December 2018 amending Directive 2006/112/EC as regards the harmonisation and simplification of certain rules in the value added tax system for the taxation of trade between Member States (OJ L 311, 7.12.2018, p. 3);

Council Implementing Regulation (EU) 2018/1912 of 4 December 2018 amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011 as regards certain exemptions for intra-Community transactions (OJ L 311, 7.12.2018, p. 10);

Council Regulation (EU) 2018/1909 of 4 December 2018 amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards the exchange of information for the purpose of monitoring the correct application of call-off stock arrangements (OJ L 311, 7.12.2018, p. 1) – this regulation provides only for the obligations for Member States to store and make available specific information concerning the call-off stock arrangements simplification and will not be discussed in this article.



example, the new simplifications do not have any link with the definitive VAT system solutions.

In the current VAT system, when goods are supplied within the EU by a taxable person to another taxable person, and they are moved from one Member State to another Member State:

(i) The supplier has to account for an intra-Community supply (exempt if certain conditions are fulfilled) in the Member State where the transport or dispatch begins while;

(ii) The acquirer has to account for an intra-Community acquisition in the Member State where the goods arrive.

The four simplification measures focus on different aspects of these core elements of the current VAT system and will be analysed in detail in this article.

They aim at improving the functioning of the current EU VAT system. While it is declared in the context of works on the definitive VAT system, that “Quick fixes” are temporary measures (referred to as short-term improvements) in await of the permanent solution to be introduced, the author would like to underline that the process leading to achieve the desired solution could take some time.<sup>9</sup>

Therefore, it is of a great importance that the simplifications are applied by Member States in a harmonised way as we may be faced with an extended period of time before the permanent solutions could enter into force.

### 3. THE VAT NUMBER AND THE EXEMPTION FOR AN INTRA-COMMUNITY SUPPLY

Currently the VAT number of the customer is not mentioned as a condition for the exemption of intra-Community supplies in Article 138 of the VAT Directive.<sup>10</sup> Therefore, the lack of the VAT Identification Number of the buyer is not sufficient as a base to refuse the exemption for the supplier. In the line of the current jurisprudence of the Court of Justice of the

<sup>9</sup> See for example, M. Merckx, J. Gruson, *Definitive VAT Regime: Ready for the Next Step*, EC Tax Review 2019-03.

<sup>10</sup> Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax (OJ L 347, 11.12.2006, p. 1) as amended. Further in the document when referring to the provisions from VAT Directive I will not mention the reference to this legal text.

European Union, the VAT Identification Number is only a formal condition for the exemption of intra-Community supplies.<sup>11</sup>

The change introduced by the simplification in Article 138 seeks to strengthen the value of the VAT identification number of the customer by making it a condition of exemption from VAT of an intra-Community supply of goods. In other words, substantive value is assigned to this number.

The changed paragraph 1 of this Article states that an intra-Community supply can be exempt when:

(i) the goods are transported from one Member State to another Member State (this is already existing condition);

(ii) the customer (a taxable person or a non-taxable person) is identified for VAT purposes in a Member State other than that where the transport/dispatch of the goods begins and he has indicated his number to the supplier (this is a new condition).

This new condition for the exemption consists of three elements: (i) the customer has to have a VAT number, (ii) that VAT number has to be attributed by a Member State other than the one where the transport of the goods begins and (iii) the customer has to indicate this number to his supplier.

This provision does not mention how this indication should take place. It seems correct to assume that this indication should be traceable for control purposes. Mentioning the VAT number on the invoice should therefore be sufficient.

In the context of the exemption there is a new paragraph 1a included in Article 138. It links the exemption with the fulfilment by the supplier of the obligation to submit an accurate recapitulative statement. Practically, this cannot be assessed at the time of the supply but it allows the exemption to be refused at a later stage where the supplier either does not submit the recapitulative statement or submits an inaccurate statement and he cannot explain the reasons in a satisfactory way to the tax authorities. The purpose of this provision is to allow the exemption to apply when genuine mistakes are made in relation to the recapitulative statement.

---

<sup>11</sup> See for example CJEU judgement of 20 October 2016, Plöckl, C-24/15. More on this issue: B.J.M. Terra, J. Kajus, O. Henkov, *A Guide to the Recast VAT Directive (IBFD 2017)*, p. 2469 and the following.

## 4. PROOF OF TRANSPORT – DETAILS

## 4.1. The situation today

For the application of the exemption for intra-Community supplies, it has to be proven that the goods were transported from one Member State to another Member State and currently there are no common EU rules on what type of evidence should be sufficient for that proof.

Businesses have argued for a number of years that such a situation is very burdensome<sup>12</sup> as Member States differ as to what they regard as being sufficient proof of transport.<sup>13</sup>

## 4.2. Conditions for the deeming provision to apply

The new simplification relating to proof of transport is an amendment to the VAT Implementing Regulation. New Article 45a introduces a rebuttable presumption by listing conditions relating to when the goods are to be regarded as dispatched or transported from a Member State to a destination outside its territory but within the Community.

The two lists of valid proofs are included in paragraph 3 of Article 45a. The presumption is based on a reference to those two lists.

Point (a) covers documents relating to the transport or dispatch of the goods such as a signed CMR document or note, a bill of lading, an air-freight invoice, an invoice from the carrier of the goods.

Point (b) mentions other documents:

(i) an insurance policy with regard to the transport or dispatch of the goods or bank documents proving payment of the transport or dispatch of the goods;

(ii) official documents issued by a public authority, such as a notary, confirming the arrival of the goods in the Member State of destination;

(iii) a receipt issued by a warehouse keeper in the Member State of destination confirming the storage of the goods in that Member State.

---

<sup>12</sup> VEG NO 051 ANN1.

<sup>13</sup> Christian Amand, *The Impossible Proof of Intra-Community Supplies of Goods*, International VAT Monitor March/April 2016; B.J.M. Terra, J. Kajus, O. Henkov, *A Guide to the Recast VAT Directive (IBFD 2017)*, p. 2450 and the following; VEG NO 051 ANN1.

The presumption is possible in two different situations, namely when:

- the supplier is responsible for the transport or dispatch of goods, or
- the acquirer is responsible for the transport or dispatch of goods.

When the supplier has indicated that he is responsible for the transport or dispatch of goods, the presumption applies when he has at least **two items of non-contradictory evidence** confirming the transport or dispatch.

These two pieces of evidence have to be issued by two parties independent of each other, of the vendor and of the acquirer. These can be any two documents listed in point (a) or alternatively one document from the list under the point (a) and one document from the list in point (b).

In the second case, when the acquirer is responsible for the transport or dispatch of goods the presumption applies under the following two conditions.

Firstly, the acquirer has to send, no later than on the 10th day of the month following the supply, a written statement to the supplier stating: (i) that goods were transported by him or by a third party on his behalf and (ii) what is the Member State of destination of the goods.

Secondly, the supplier has to have at least two items of non-contradictory evidence collected in the same way as in the case when the supplier is responsible for transport.

As noted, a tax authority may rebut this presumption, by showing that in fact the transport did not take place, which as a consequence would lead to a situation where the exemption from Article 138 would not apply.

#### 4.3. The application of the exemption of an intra-Community supply when the deeming provision does not apply

Where the conditions for the presumption are not fulfilled it does not mean that the exemption of an intra-Community supply cannot apply. It may happen that the supplier would not be able to collect the precise evidence listed in Article 45a of the VAT Implementing Regulation.

In such a situation, the supplier is not covered by the presumption and he would have to prove the transport by collecting other evidence recognised as sufficient by the competent tax authority, as it is the case today.

## 5. CHAIN TRANSACTIONS – DETAILS

## 5.1. What is a chain transaction?

In many instances, businesses are involved in supply chains where there are consecutive supplies of the same goods made between three or more different parties with only one physical movement of the goods.

It means that for example a chain transaction occurs where:

- (i) there are 4 suppliers (A, B, C and D);
- (ii) they are located in 4 different Member States (A in 1, B in 2, C in 3 and D in 4);
- (iii) they are supplying the same goods from the first supplier to the last one in the line and;
- (iv) the goods are transported only once from one Member State to another Member State.

Of course, there can be various chain transaction scenarios. For instance, some suppliers can be located in the same Member State or the goods may be moved from a Member State other than the one in which the first supplier is located or to a Member State other than that in which the last person in the chain is located.

On the other hand, it could happen that in a longer chain there are two transports of goods involved. In such a case the whole chain of supplies does not qualify as one but rather two chain transactions (provided certain conditions are fulfilled).

## 5.2. The situation today

As we know, when goods are supplied cross-border within EU there is a normally an exempt intra-Community supply on the side of the supplier and an intra-Community acquisition by the customer. However, when there is a chain transaction, the Member States concerned may differ in the assessment on how each transaction in the chain should be treated for VAT purposes.

At present, we do not have any legal clarification in the VAT Directive of how to understand and to treat chain transactions.

Over the years, the Court of Justice of the European Union (CJEU) has provided some guidance for the situation of a chain of supplies with a cross-border movement of goods where there is a single dispatch or transport of these goods.<sup>14</sup>

<sup>14</sup> CJEU judgements: C-245/04 *EMAG*, C-430/09 *Euro Tyre Holding BV*, C-386/16 *Toridas*.

In accordance with the established jurisprudence:

(i) the dispatch or transport can only be linked to one of the supplies within the chain, which might then benefit from the exemption as an intra-Community supply;

(ii) the determination of the supply to which that dispatch or transport should be ascribed must be conducted in the light of an overall assessment of all specific circumstances;

(iii) it is crucial to ascertain who among the parties has the power to dispose of the goods as owner at the time of the transport i.e. who is the person responsible for the transport.

When there is only one transport of goods and several consequential supplies in the chain then only one exempt intra-Community supply and, correlated with it, one intra-Community acquisition, takes place. The transport has to be linked with only one supply in the chain. All the other supplies in the chain have to be taxed either in the Member State of departure of the goods or in the Member State of arrival of the goods. The supplies made before the supply that is linked with the transport should be taxed in the Member State of departure and the supplies made after the transport in the Member State of arrival.

When the first supplier or the last customer in the chain is in charge of the transport, there is no problem with the attribution of the transport. The first supplier or the last customer is engaged in only one supply so there is no doubt, with which transaction the transport has to be linked.

Unfortunately, there is however a problem when the transport is made by one of the intermediaries. They are involved in two transactions in the chain (the supply made to the intermediary and the supply made by the intermediary) and Member States differ in the way they approach the attribution of the transport to a specific supply in the chain.

During the work, leading to the adoption of the “Quick fixes” proposals discussions on this issue took place in the GFV and the VEG. In one of the documents (GFV No 40), different current approaches of MSs to this scenario were identified.

According to some Member States’ responses, they ascribe the cross-border movement of goods to the first supply in the chain.

For other Member States, the intra-Community supply is always the last supply.

A number of Member States considered that based on the information available, when the shipment is organised by an intermediary the supply made to the intermediary is most likely the intra-Community supply.

Finally, another group of Member States was of the view that a transport is to be attributed to the supply to the intermediary or to the supply made by the intermediary, depending on the circumstances.

Differences in national practices caused by the lack of a legal framework for chain supplies create legal uncertainty and material costs for businesses as well as problems of double-taxation or non-taxation. In other words, there is no harmonisation.

### 5.3. The solution provided by the simplification

The new Article 36a provides a harmonised approach to the attribution of the transport to one supply in a chain transaction.

When the transport is organised by the first or by the last person in the chain then the problem of identifying the supply which should be linked to the intra-Community transport, does not exist. This is the reason why the solution provided in the simplification measure does not target either of these two situations.

Article 36a relates to place of supply rules and gives conditions for a chain transaction, which occurs where the same goods:

- (i) are supplied successively;
- (ii) are dispatched or transported from one Member State to another Member State;
- (iii) are moved directly from the first supplier to the last customer in the chain.

As the definition refers only to a transport between two Member States, imports and exports to and from third countries are not covered by the simplification.

There is one main rule regulating to which supply the transport is attributed and one fall-back solution.

Both refer to the notion of the intermediary operator, who is defined as a supplier in the chain other than the first supplier who dispatches or transports the goods himself or by a third party on his behalf. You will note that this definition excludes explicitly the first person in the chain and, as it refers to an intermediary operator being a supplier, and the last person in the chain, who is only a customer (and not a “supplier”) in that chain.

Article 36a states that when a chain transaction occurs, the dispatch or transport shall be ascribed only to the supply made TO the intermediary operator (the main rule).

However, when the intermediary operator communicates to his supplier the VAT identification number issued to him by the Member State from which the goods are dispatched or transported, the dispatch or transport is ascribed only to the supply made BY the intermediary operator.

The tax administration does not have to be informed at the time. Further, no particular way is required for this communication to the supplier to occur. Of course the supplier should be able to demonstrate at the time of the tax control that the communication actually took place at the time of the supply.

Article 36a excludes from its scope the situations covered by Article 14a introduced by e-commerce Directive<sup>15</sup> (entering into force 1.01.2021). This is a deeming provision including in the supply chain – in between the supplier of goods and the final customer – electronic interfaces (marketplaces, portals, etc.). As the work was being carried out simultaneously on “Quick fixes” and e-commerce proposals with the view of providing the particular solution for those deemed supplies it was decided to exclude chain transactions involving marketplaces from the scope of Article 36a entirely.<sup>16</sup>

To sum up, the chain transaction simplification harmonises the way in which the transport should be attributed to one supply only in a chain of successive supplies, removing divergent practices between Member States.

This attribution allows for the identification of which supply is to be treated as an exempt intra-Community supply followed by an intra-Community acquisition. In this way, a dividing line is made in the chain of transactions. Supplies carried out before it are taxable in the Member State where the transport or dispatch begins and supplies made after it are taxable in the Member State of arrival of goods.

This approach has to be applied to any scenario fulfilling the definition of a chain transaction. I will illustrate it with two examples.

### Example 1

There are 4 suppliers in the chain (5 participants in total), the first one is located in MS A, the second and the third are located in MS B, the fourth

---

<sup>15</sup> Council Directive (EU) 2017/2455 of 5 December 2017 amending Directive 2006/112/EC and Directive 2009/132/ED as regards certain value added tax obligations for supplies of services and distance sales of goods, OJ L 348, 29.12.2017, p. 7.

<sup>16</sup> Commission’s proposals for a Council Directive and a Council Implementing Regulations were adopted on 11.12.2018, COM (2018)819 final and COM(2018)821 final, respectively.



supplier and its customer are located in MS C. The third supplier is responsible for the transport. The goods are transported from Member State A to Member State C.

Two situations are possible:

1) the transport is attributed to the supply made by the second supplier to the third one, which organises the transport (main rule applies – no communication of the number attributed to the intermediary by the Member State where the transport/dispatch begins);

2) the transport is attributed to the supply made by the third supplier (fall-back rule applies – the number attributed to the intermediary by the Member State from where the transport/dispatch begins is communicated by the intermediary organising the transport to his supplier).

In situation 1):

(i) the first supplier makes a domestic supply in Member State A;

(ii) the second supplier makes an intra-Community supply in Member State A where he has to register (the supply is exempt if the conditions in Article 138 are fulfilled), at the same time the third supplier in the chain (organising the transport) has an intra-Community acquisition in Member State C – i.e. the dividing line is linked with the second supply;

(iii) the third and the fourth supplier make domestic supplies in Member State C.

In situation 2):

(i) the first and the second supplier make a domestic supply in Member State A – the second supplier has to register there<sup>17</sup>;

(ii) the third supplier makes an intra-Community supply in Member State A where he has to register (the supply is exempt if the conditions in Article 138 are fulfilled), at the same time the fourth person in the chain has an intra-Community acquisition in Member State C – i.e. the dividing line is linked with the third supply;

(iii) the fourth supplier makes a domestic supply in Member State C.

### Example 2

There are 3 suppliers in the chain (4 participants in total), the first one is located in MS A, the second, the third and its customer are located in MS B and the second supplier is responsible for the transport. The goods are transported from Member State A to Member State C.

<sup>17</sup> Unless Reverse Charge applies in a given Member State under Article 194.

Two situations are possible:

1) the transport is attributed to the supply made by the first supplier to the second one which organises the transport (main rule applies – no communication of the number attributed to the intermediary by the Member State from where the transport/dispatch begins);

2) the transport is attributed to the supply made by the second supplier (fall-back rule applies – the number attributed to the intermediary by the Member State from where the transport/dispatch begins, is communicated by the intermediary organising the transport to his supplier).

In situation 1):

(i) the first supplier makes an intra-Community supply in Member State A where he has to register (the supply is exempt if the conditions from Article 138 are fulfilled), at the same time the second person in the chain (organising the transport) has an intra-Community acquisition in Member State C – i.e. the dividing line is linked with the first supply;

(ii) the second and the third supplier make domestic supplies in Member State C where they both have to register.<sup>18</sup>

In situation 2):

(i) the first supplier makes a domestic supply in Member State A;

(ii) the second supplier makes an intra-Community supply in Member State A where he has to register (the supply is exempt if the conditions from Article 138 are fulfilled), at the same time the third person in the chain has an intra-Community acquisition in Member State C – i.e. the dividing line is linked with the second supply;

(iii) the third supplier makes a domestic supply in Member State C.

#### 5.4. Interaction between the simplification for the chain transactions and triangulation

The simplification for triangular transactions is available today in the VAT Directive. In general terms it can be said that it requires the intervention of three taxable persons, identified in three different Member States and the transport of goods from Member State 1 to Member State 3 is linked with the supply made to the person placed in the middle of the chain.

The conditions to be met for the triangulation simplification are settled by Article 141.

<sup>18</sup> Unless Reverse Charge applies in a given Member State under Article 194.

In essence I would like to underline that the two simplifications – for chain transactions and for triangulation are independent.

First it has to be identified to which supply, according to the rules in Article 36a the transport has to be attributed to; second – if the transport is linked with the supply made to the intermediary operator the conditions envisaged for the triangular simplification in Article 141 have to be fulfilled for the second simplification to apply.

## 6. CALL-OFF STOCK – DETAILS

### 6.1. The situation today

There is no solution in the current VAT Directive for call-off stock arrangements.

This means that when a supplier is moving goods from one Member State to a stock/warehouse located in another Member State he makes a transfer covered by Article 17. As a result, he is obliged to declare an intra-Community supply in the Member State from where goods were moved. At the same time the supplier is obliged to register for VAT in the Member State where the goods were moved to a stock, file the VAT return there and account for an intra-Community acquisition. When goods are taken from the stock by the customer, the supplier makes a domestic supply. This is true regardless of whether the supplier knows or not, at the time the goods are moved from one Member State to another one, to whom he will supply the goods.

Currently, some Member States apply simplifications and others do not. Between those Member States who apply simplifications, there are differences – which leads to a total lack of harmonisation, is contrary to the smooth operation of the internal market and is burdensome for businesses.

### 6.2. What does the simplification do?

The simplification envisages that the transfer of goods under call-off stock arrangements from one Member State to another Member State is not treated as a supply of goods for consideration when it is followed by a supply to a customer identified in the Member State of the arrival of goods. Consequently, at the time of the transfer the supplier would not have to declare an intra-Community supply in the Member State where the

transport begins and would not have to register for VAT and account for an intra-Community acquisition in the Member State to which he moves the goods.

It is only when the customer takes the goods from stock, provided that the required conditions are fulfilled (outlined in point 6.4 below), that on the side of the supplier the intra-Community supply takes place and on the side of the acquirer an intra-Community acquisition occurs.

As a result, the supplier does not have to register for VAT in the Member State to which the goods were moved nor is he required to declare a domestic supply to his customer.

### 6.3. The legal base

This simplification is regulated in several new provisions in the VAT Directive. Article 17a is the main provision for the call-off stock simplification, with further additional changes in Articles 243, 262 as well as in Article 54a of the VAT Implementing Regulation and Article 21 of the Regulation (EU) No 904/2010.<sup>19</sup>

### 6.4. What are the conditions for the simplification to apply?

In general, the simplification does not apply to situations where the supplier moving the goods from one Member State to the stock located in another Member State, does not know at the time of the transfer who his client is going to be.

#### 6.4.1. The conditions necessary for the simplification to apply

The transfer of his own goods between Member States by a taxable person is not treated as a supply of goods for consideration (i.e. it does not trigger an intra-Community supply followed by an intra-Community acquisition) under the following conditions:

(i) the goods are transported/dispached by a taxable person (the dispatcher/supplier) or on his behalf from one Member State to another;

(ii) at the time of the transport it is envisaged that the goods will be supplied there to another taxable person (the future acquirer/customer) at a later stage after arrival;

<sup>19</sup> As amended by Council Regulation (EU) 2018/1909 of 4 December 2018.

- (iii) there is an agreement at the time of the transport, between the dispatcher and the future acquirer entitling the latter to acquire those goods;
- (iv) the dispatcher/supplier of the goods has not established his business nor has a fixed establishment in a Member State of arrival of goods;
- (v) the customer/future acquirer is identified for VAT in the Member State of arrival of the goods;
- (vi) the dispatcher knows, at the time the dispatch/transport of goods begins, the future acquirer’s identity and VAT number assigned by the Member States of arrival of goods;
- (vii) the dispatcher records the transfer of goods in a register<sup>20</sup>;
- (viii) the dispatcher includes in the recapitulative statement the future acquirer’s identity and VAT number assigned by the Member States of arrival of goods.

The aforementioned obligatory conditions for the call-off stock arrangements are included in Article 17a(2). There are also additional formal conditions included in the VAT Directive, which however are not decisive for the existence of the call-off stock arrangements.

#### 6.4.2. The accompanying conditions

Article 243(3) introduces the obligation for the dispatcher/supplier and the customer/future acquirer to keep registers. The dispatcher/supplier has to keep the register in order to show the correct application of Article 17a. The future acquirer/customer should keep a register of goods supplied to him under the call-off stock arrangements.

The dispatcher/supplier has to include in the recapitulative statement information about the future acquirer’s identity and VAT number assigned

---

<sup>20</sup> In accordance with Article 54a(1) of the VAT Implementing Regulation, the register (referred to in Article 243(3) of the VAT Directive) kept by every taxable person who transfers goods under call-off stock arrangements shall contain the following information:

- a) the Member State from which the goods were dispatched or transported, and the date of dispatch or transport of the goods;
- b) the VAT identification number of the taxable person for whom the goods are intended, issued by the Member State to which the goods are dispatched or transported;
- c) the Member State to which the goods are dispatched or transported, the VAT identification number of the warehouse keeper, the address of the warehouse at which the goods are stored upon arrival, and the date of arrival of the goods in the warehouse;
- d) the value, description and quantity of the goods that arrived in the warehouse.

by the Member State of arrival of goods and about any change in the submitted information in accordance with Article 262(2).

Finally, Article 54a of the VAT Implementing Regulation introduces the obligation for the supplier and the customer to keep detailed registers.<sup>21</sup>

## 6.5. Situations covered by the simplification

### 6.5.1. The basic scenario

When the conditions in Article 17a(2) for the call-off stock simplification are fulfilled, the whole cycle – i.e. the transfer of goods from one Member State to another Member State by the supplier followed by the removal of goods from the stock by the customer<sup>22</sup> – must be finished within 12 months after the arrival of the goods in the Member State where the goods are stored.

<sup>21</sup> In accordance with Article 54a(2) of the VAT Implementing Regulation, the register (referred to in Article 243(3) of the VAT Directive) kept by every taxable person to whom goods are supplied under call-off stock arrangements shall contain the following information:

- (a) the VAT identification number of the taxable person who transfers goods under call-off stock arrangements;
- (b) the description and quantity of the goods intended for him;
- (c) the date on which the goods intended for him arrive in the warehouse;
- (d) the taxable amount, description and quantity of the goods supplied to him and the date on which the intra-Community acquisition of the goods referred to in point (b) of Article 17a(3) of Directive 2006/112/EC is made;
- (e) the description and quantity of the goods, and the date on which the goods are removed from the warehouse by order of the taxable person referred to in point (a);
- (f) the description and quantity of the goods destroyed or missing and the date of destruction, loss or theft of the goods that previously arrived in the warehouse or the date on which the goods were found to be destroyed or missing.

Where the goods are dispatched or transported under call-off stock arrangements to a warehouse keeper different from the taxable person for whom the goods are intended to be supplied, the register of that taxable person does not need to contain the information referred to in points (c), (e) and (f) of the first subparagraph.

<sup>22</sup> In accordance with Article 54a(1) of the VAT Implementing Regulation, the register (referred to in Article 243(3) of the VAT Directive) kept by every taxable person who transfers goods under call-off stock arrangements shall contain the following information referring to the moment when the goods are taken from the stock by the customer:

- (f) the taxable amount, description and quantity of the goods supplied and the date on which the supply of the goods referred to in point (a) of Article 17a(3) of Directive 2006/112/EC is made and the VAT identification number of the buyer.

### 6.5.2. The return of goods

Article 17a(5) deals with the situation when the goods are returned.

It may happen that after a taxable person moved the goods under the call-off stock arrangements from one Member State to a stock located in another Member State he decides to move goods back to the Member State from which they were transported.

Normally such a transport of goods back between two Member States should be treated as a transfer with the obligation to declare an intra-Community supply and an intra-Community acquisition in the respective countries. However, under certain conditions, the return of the goods to the Member State from which they were taken originally under the call-off stock arrangements will not require the fulfilment of these obligations.

Those conditions are:

- (i) the right to dispose of the returned goods was not transferred from the person that moved goods under the call-off stock arrangements;
- (ii) the goods are returned no later than 12 months after they were initially dispatched;
- (iii) the person moving the goods back records their return in the register.<sup>23</sup>

Additionally, in accordance with Article 262(2) this modification, being a change in the initially submitted information, should be introduced in the recapitulative statement.

### 6.5.3. The substitution of a customer

The VAT Directive envisages in Article 17a(6) the situation where, after the goods were transferred under the call-off stock arrangements simplification, the person for whom the goods were originally intended is replaced by another person. It is still possible in such a case that the simplification continues to apply provided that:

- (i) the substitution takes place no later than 12 months after the goods were initially dispatched;

---

<sup>23</sup> In accordance with Article 54a(1) of the VAT Implementing Regulation, the register (referred to in Article 243(3) of the VAT Directive) kept by every taxable person who transfers goods under call-off stock arrangements shall contain the following information:

(h) the value, description and quantity of the returned goods and the date of the return of the goods referred to in Article 17a(5) of Directive 2006/112/EC.

(ii) all the other applicable conditions in Article 17a(2), listing the obligatory conditions for call-off stock simplification to apply, are met;

(iii) the dispatcher/supplier records the substitution in the register.<sup>24</sup>

Additionally, in accordance with Article 262(2) this modification, being a change in the initially submitted information, should be introduced in the recapitulative statement.

After the substitution, the time limit of 12 months is not interrupted, nor does a new period of 12 months start running. Goods must therefore be called off the stock by the new intended acquirer within 12 months of the arrival of the goods in the Member State where they are stored.

As the substitution does not stop the application of the simplification for the call-off stock arrangements, it is important to identify when it takes place. This is true, especially having in mind that not all supplies to replaced customers are covered by the substitution (more explanations under point 6.6.2). The substitution has to take place at the same time at which the initial intended acquirer ceases to be so, i.e. there cannot be a time period when the customer authorised to take goods from the stock is not known, and it has to take place before the goods are moved from the stock by the customer.

## 6.6. Situations not covered by the simplifications

There are various situations explicitly identified in the in Article 17a when the simplification for the call-off stock arrangements will stop to apply.

### 6.6.1. Storing of the goods longer than 12 months

The call-off stock arrangements can only apply during a limited. If within 12 months after the arrival of the goods to the stock the goods are not supplied to the intended buyer (the one identified at the time the transport of goods took place or the substitution), the simplification will cease to apply on the day following the 12-months period. This is true even if other necessary conditions have not changed. On that day a transfer within the meaning of Article 17 will be deemed to take place, the dispatcher will have

<sup>24</sup> In accordance with Article 54a(1) of the VAT Implementing Regulation, the register (referred to in Article 243(3) of the VAT Directive) kept by every taxable person who transfers goods under call-off stock arrangements shall contain the following information:

(e) the VAT identification number of the taxable person substituting for the initial customer under the conditions referred to in Article 17a(6) of Directive 2006/112/EC;



to declare an intra-Community supply in the Member State from which the goods were moved and at the same time will have to declare an intra-Community acquisition in the Member State where the goods are stored.

At the same time, if within the 12 month period any conditions for the application of the call-off stock arrangements simplification, set out in paragraphs 2 and 6 of Article 17a, cease to apply, the transfer within the meaning of Article 17 will be deemed to take place at the time that relevant condition is no longer fulfilled.<sup>25</sup> Article 17a(7) identifies three possible situations when the conditions for the application of the call-off stock arrangements simplification ceases to apply. They are referred to below under points 6.6.2, 6.6.3 and 6.6.4.

#### 6.6.2. Supply to a third person

Where goods are supplied to a third person, i.e. a person other than the originally intended customer or the person substituting the initially intended customer, the conditions for the application of the call-off stock arrangements simplification will be deemed to cease to be fulfilled immediately before such supply. The meaning of “fulfilled immediately” should be understood that there has to be an identifiable time difference between the moment when the simplification ceased to apply and the supply to the third person that follows it. At the same time, the difference should be as small as possible, provided that the condition above is fulfilled.

#### 6.6.3. Situation where the goods are moved to a third Member State

Where goods are dispatched or transported to a Member State other than the one to which they were initially moved under the simplification (a third Member State), the conditions for the application of the call-off stock arrangements simplification will be deemed to cease to be fulfilled immediately before such dispatch or transport starts.

---

<sup>25</sup> In accordance with Article 54a(1) of the VAT Implementing Regulation, the register (referred to in Article 243(3) of the VAT Directive) kept by every taxable person who transfers goods under call-off stock arrangements shall contain the following information:

(g) the taxable amount, description and quantity of the goods, and the date of occurrence of any of the conditions and the respective ground in accordance with Article 17a(7) of Directive 2006/112/EC.

#### 6.6.4. Goods in the warehouse are stolen, lost or destroyed

In cases where the goods are destroyed, lost or stolen, the conditions for the application of the call-off stock arrangements simplification will be deemed to cease to be fulfilled on:

- (i) the date that the goods were actually removed or destroyed, or
- (ii) if it is impossible to determine that date referred to in point (i) the date on which the goods were found to be destroyed or missing.

### 7. THE NEED FOR THE HARMONISED APPROACH

The four “Quick fixes” aim at improving the operation of the VAT system in the internal market in the context of transactions between taxable persons (B2B supplies of goods). As the author explained at the beginning of this article, the “Quick fixes” simplifications are referred to as short-term, temporary measures placed on the road leading to the establishment of the definitive VAT system. However, the time needed to reach this new solution may be quite long.

Therefore, it is of great importance to have in place well operating improvements to the current VAT system. It is equally relevant for taxable persons and Member States.

The author hopes that efforts that are being undertaken at the EU level with view of providing as detailed guidance as possible will bring the sufficiently harmonised application in all Member States. In this context, the author would like to draw the attention to guidance on the four “Quick fixes” at the EU level in the Explanatory Notes and the VAT Committee guidelines.<sup>26</sup>

### 8. CLOSING REMARKS

The four “Quick fixes” bring in a broad scale of modifications relevant for the application of the current intra-Community supplies for the first time since 1993, when the transitional VAT system entered into force.

The strengthening of the value of the VAT Number as well as the introduction of the directly applicable presumption for the proof of transport

<sup>26</sup> [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/commission-guidelines\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/commission-guidelines_en); [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf) (accessed: 12.03.2020).

should provide much clearer indications on the required conditions for the intra-Community supply to be exempt.

The simplifications for the chain transactions and the call-off stock arrangements address two particular situations where up to now Member States developed different interpretations/approaches on how the exemption for the intra-Community supply and the correlated intra-Community acquisition should apply. Those are very common arrangements used by business in every day practice. Therefore, the changes introduced were very much awaited.

They should increase the level of VAT harmonisation in the context of EU cross-border supplies, lower the level of administrative costs, introduce higher legal certainty and in this way, fulfil their purpose provided that they will be applied in a harmonised manner by Member States.

## BIBLIOGRAPHY

- Council conclusions of 8 November 2016 on Improvements to the current EU VAT rules for cross-border transactions (Doc. 14257/16 FISC 190 ECOFIN 1023).
- Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax (OJ L 347, 11.12.2006, p. 1).
- Council Directive (EU) 2018/1910 of 4 December 2018 amending Directive 2006/112/EC (OJ L 311, 7.12.2018, p. 3).
- Council Implementing Regulation (EU) 2018/1912 of 4 December 2018 amending.
- Council Regulation (EU) 2018/1909 of 4 December 2018 amending Regulation (EU) No 904/2010 (OJ L 311, 7.12.2018, p. 1).
- GFV NO 39 (and annex) – Option 1B – Sub-Group report – Consignment stock, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/informal-commission-expert-group-discussions-with-member-states\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/informal-commission-expert-group-discussions-with-member-states_en) (accessed: 12.03.2020).
- GFV NO 40 – Option 1B – Sub-Group report – Chain transactions.
- GFV NO 41 – Option 1B – Sub-Group report – Proof of intra-EU supplies.
- Implementing Regulation (EU) No 282/2011 (OJ L 311, 7.12.2018, p. 10).
- VEG NO 026 – Option 1B – Sub-Group – Overview of the outcome, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/vat-expert-group\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-expert-group_en) (accessed: 12.03.2020).
- VEG NO 027 – Option 1B – Sub-Group report – Proof of intra-EU supplies – report.
- VEG NO 028 – Option 1B – Sub-Group report – Consignment stock.
- VEG NO 029 – Option 1B – Sub-Group report – Chain transactions – report.
- VEG NO 042, 046, 051 (annexes 1 and 4) Sub-group on the topics for discussion – Proof of Evidence of intra-EU Supplies.

„QUICK FIXES” („SZYBKIE NAPRAWY”) – UPROSZCZENIA W OBECNYM EUROPEJSKIM SYSTEMIE VAT, KTÓRE WESZŁY W ŻYCIE Z DNIEM 1 STYCZNIA 2020 R.

**Streszczenie.** Artykuł wyjaśnia w szczegółowy sposób, jak należy rozumieć cztery uproszczenia („Quick fixes”) wprowadzone do europejskiego systemu VAT. Te zmiany zostały przyjęte przez Radę 4 grudnia 2018 r. i zawarte są w Dyrektywie Rady (UE) 2018/1910, w Rozporządzeniu wykonawczym Rady (EU) 2018/1912 i Rozporządzeniu Rady (EU) 2018/1909.

Przyjęte rozwiązania dotyczą:

- 1) ustanowienia numeru identyfikacyjnego VAT nabywcy jako przesłanki materialnej wymaganej w kontekście zwolnionej dostawy wewnątrzwspólnotowej;
- 2) dowodów potwierdzających transport lub wysyłkę towarów w kontekście zwolnionej dostawy wewnątrzwspólnotowej;
- 3) uregulowań w odniesieniu do transakcji łańcuchowych;
- 4) procedur w zakresie magazynu typu *call-off stock*.

Artykuł zawiera również krótkie wyjaśnienie tego, w jaki sposób cztery uproszczenia zostały przyjęte.

**Słowa kluczowe:** dostawa wewnątrzwspólnotowa towarów, nabycie wewnątrzwspólnotowe towarów, „szybkie naprawy”, numer identyfikacyjny VAT, transakcje łańcuchowe, magazyn typu *call-off stock*, dowód potwierdzający transport lub wysyłkę towarów wewnątrz Unii Europejskiej, zwolnienie dostawy wewnątrzwspólnotowej towarów, podmiot pośredniczący, grupa zajmująca się przyszłością VAT, grupa ekspercka VAT

Jakub Jankowski\*  
Wiktor Klimiuk\*\*

## PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI KOMERCYJNYCH – PODATEK DOCHODOWY CZY MAJĄTKOWY?

**Streszczenie.** Podatek od nieruchomości komercyjnych został wprowadzony do polskiego systemu podatkowego z dniem 1 stycznia 2018 r. w ramach przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W odniesieniu do przedmiotowej konstrukcji prowadzona jest dyskusja co do tego, czy odpowiada ona klasycznemu podatkowi dochodowemu od osób prawnych. W opracowaniu zostają przeanalizowane najważniejsze cechy konstrukcyjne tego podatku. Udziela się również odpowiedzi na temat możliwości funkcjonowania tego typu konstrukcji w polskim systemie podatkowym z perspektywy prawa konstytucyjnego oraz unijnego.

**Słowa kluczowe:** minimalny podatek od nieruchomości, podatek majątkowy, podatek dochodowy od osób prawnych

### 1. WPROWADZENIE (ZARYS PROBLEMU)

Z dniem 1 stycznia 2018 r. ustawodawca wprowadził do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych całkowicie nową instytucję prawa podatkowego w postaci tzw. minimalnego podatku od nieruchomości komercyjnych (CRET). Instytucja ta jest o tyle specyficzna, że nie odpowiada ogólnym cechom konstrukcyjnym podatku dochodowego od osób

---

\* Doktor nauk prawnych, e-mail: [j.jankowski@onet.eu](mailto:j.jankowski@onet.eu) (poglądy zaprezentowane w niniejszej publikacji stanowią prywatną opinię autora).

\*\* Doktor nauk prawnych, adwokat, wykładowca na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, e-mail: [wiktorklimiuk@gmail.com](mailto:wiktorklimiuk@gmail.com)

prawnych (CIT), gdzie przedmiotem opodatkowania jest dochód (nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania). Z dniem 1 stycznia 2019 r. przepisy odnośnie do CRET zostały znowelizowane, jednakże nadal przedmiotem opodatkowania nie jest „klasyczny” dochód.

## 2. CECHY KONSTRUKCYJNE CRET

W świetle art. 24b ust. 1 Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>1</sup> (dalej: u.p.d.o.p.) przedmiotem opodatkowania jest przychód ze środka trwałego będącego budynkiem położonym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, który został oddany w całości albo w części do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze. Przychód ten stanowi ustaloną na pierwszy dzień każdego miesiąca wartość początkowa podlegającego opodatkowaniu środka trwałego wynikająca z prowadzonej ewidencji, a w miesiącu, w którym środek trwały został wprowadzony do ewidencji – wartość początkowa ustalona na dzień wprowadzenia środka trwałego do ewidencji (art. 24b ust. 3 u.p.d.o.p.).

Podstawę opodatkowania stanowi suma przychodów z poszczególnych budynków, pomniejszona o kwotę 10 mln zł (art. 24b ust. 9 u.p.d.o.p.). Stawka podatku wynosi natomiast 0,035% podstawy opodatkowania za każdy miesiąc. CRET nie podlegają natomiast budynki, w których łączny udział oddanej do używania powierzchni użytkowej budynku nie przekracza 5% całkowitej powierzchni użytkowej tego budynku (art. 24b ust. 7 u.p.d.o.p.).

Podatnicy są obowiązani za każdy miesiąc obliczać CRET i wpłacać go na rachunek urzędu skarbowego w terminie do dwudziestego dnia miesiąca następującego po miesiącu, za który płacony jest podatek (art. 24b ust. 11 u.p.d.o.p.). Kwotę zapłaconego CRET za dany miesiąc podatnicy odliczają od zaliczki na podatek dochodowy (art. 24b ust. 12 u.p.d.o.p.). Podatnicy mogą przy tym nie wpłacać CRET za dany miesiąc, jeżeli jest on niższy od kwoty miesięcznej zaliczki na podatek dochodowy (art. 24b ust. 13 u.p.d.o.p.).

Podatnikowi przysługuje prawo do wystąpienia z wnioskiem do organu podatkowego o zwrot CRET nieodliczonego od podatku dochodowego na zasadach ogólnych (art. 24b ust. 15 u.p.d.o.p.).

<sup>1</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 865 ze zm.

### 3. CECHY KONSTRUKCYJNE PODATKÓW DOCHODOWYCH, PRZYCHODOWYCH I MAJĄTKOWYCH A CRET

Z perspektywy właściwej klasyfikacji CRET istotne znaczenie ma podział podatków według kryterium przedmiotu opodatkowania. Zgodnie z tym kryterium można wyróżnić:

- podatki dochodowe,
- podatki przychodowe,
- podatki majątkowe.

W podatkach dochodowych przedmiotem opodatkowania jest dochód rozumiany jako nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania. Podatki dochodowe mają na celu dostosowanie wysokości obciążenia podatkowego do sytuacji osobistej podatnika. W przypadku osób prawnych miarą zdolności podatkowej jest rentowność rozumiana jako stosunek zysku do kapitału własnego<sup>2</sup>. Podatki dochodowe uwzględniają w dużym stopniu indywidualną zdolność płatniczą<sup>3</sup>. Podatek dochodowy może być zatem pobrany dopiero wtedy, gdy dochód przedsiębiorstwa pokrywa przynajmniej pewne minimum związane z podstawowymi elementami funkcjonowania przedsiębiorstwa<sup>4</sup>. Podatki przychodowe w założeniu są świadczeniami, które obciążają wszystkie przychody osiągnięte przez ten sam podmiot bez uwzględnienia kosztów ich uzyskania. Przyjmuje się domniemanie osiągnięcia dochodu<sup>5</sup>. Przedmiotem opodatkowania jest obrót albo inne znamiona, które świadczą o rozmiarach osiągniętych przez podatnika dochodów<sup>6</sup>. Podstawą opodatkowania jest suma należności z tytułu działalności podlegającej opodatkowaniu<sup>7</sup>. Podatki te obciążają zatem źródło, z którego płyną wartości pieniężne, i nie uwzględniają finalnej sytuacji osobistej podatnika<sup>8</sup>. Podatki przychodowe mogą obciążać każdą (np. podatek VAT) lub tylko jedną (np. podatek akcyzowy) fazę obrotu<sup>9</sup>.

<sup>2</sup> H. Litwińczuk, *Ogólna charakterystyka podatków dochodowych*, [w:] *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, wyd. 7, Warszawa 2013, s. 66.

<sup>3</sup> B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 41.

<sup>4</sup> I. Górowski, *Sprawiedliwe opodatkowanie dochodów przedsiębiorstw jako determinanta wzrostu gospodarczego*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2012, nr 26, s. 21.

<sup>5</sup> A. Komar, *Finanse publiczne*, Warszawa 1994, s. 118.

<sup>6</sup> H. Dzwonkowski, *Podstawowe pojęcia i instytucje podatków oraz prawa podatkowe*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2012, s. 63.

<sup>7</sup> L. Etel, *Prawo podatkowe – zagadnienia ogólne*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. L. Etel, wyd. 2, Warszawa 2008, s. 39.

<sup>8</sup> H. Dzwonkowski, op. cit., s. 63.

<sup>9</sup> Ibidem.

Przedmiot opodatkowania w przypadku podatków majątkowych można podzielić na cztery grupy:

a) podatki od posiadania majątku (np. podatek od nieruchomości lub podatek od środków transportowych),

b) podatki od przyrostu majątku (zwiększenie masy majątkowej będącej w dyspozycji podatnika w drodze przyłączenia do niej składników majątkowych wcześniej do niej nienależących, np. podatek od spadków i darowizn),

c) podatki od wzrostu wartości majątku (wzrost wartości określonych przedmiotów majątkowych),

d) podatki od transformacji substancji majątkowej (zamiana rzeczy lub praw majątkowych na inne rzeczy lub prawa majątkowe, np. podatek od czynności cywilnoprawnych)<sup>10</sup>.

Rozpoczynając analizę konstrukcji CRET, pierwszym skojarzeniem byłby zapewne podatek majątkowy. Przedmiotem opodatkowania jest bowiem środek trwały. Podstawa opodatkowania odnosi się natomiast do wartości nieruchomości, a więc wartości stałej, majątkowej, analogicznie jak jest to stanowione np. w podatku od nieruchomości, który bez wątpienia jest podatkiem majątkowym. Ponadto zapłata CRET ma wpływ na zmniejszenie podatku dochodowego, co jest typową cechą innych podatków majątkowych w obowiązującym systemie prawnym<sup>11</sup>.

Należy jednak zauważyć, że opodatkowaniu CRET podlegają tylko te środki trwałe, które zostały oddane w całości albo w części do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze. W konsekwencji CRET nie jest podatkiem majątkowym opartym na kryterium posiadania majątku. Ustawodawca obejmuje bowiem tym podatkiem wyłącznie budynki, które zostały oddane podmiotom trzecim do używania na podstawie stosownych umów cywilnoprawnych. Przyjmuje się zatem domniemanie, że budynki te generują określone przychody (przyływ strumieni pieniężnych) dla podatnika, co jest cechą charakterystyczną podatków przychodowych.

Przedmiotem opodatkowania nie jest więc wartość początkowa środka trwałego, lecz określony poziom strumieni przepływów pieniężnych wygenerowany przez oddanie takiego środka trwałego do używania. Ustawodawca posługuje się zwrotem „przychody ze środka trwałego będącego

<sup>10</sup> B. Brzeziński, op. cit., s. 46.

<sup>11</sup> M. Jamroży, S. Kudert, *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorstw*, wyd. 2, Warszawa 2013, s. 20 i n.



budynkiem”, podstawą opodatkowania jest natomiast suma należności z tytułu działalności podlegającej opodatkowaniu. Przedmiotem opodatkowania dla celów CRET nie jest również przyrost majątku, wzrost wartości majątku czy transformacja substancji majątkowej.

Argument, że CRET, podobnie jak inne podatki majątkowe, wpływa na zmniejszenie CIT, tylko częściowo potwierdza tezę o „rzekomym” majątkowym charakterze CRET. O ile bowiem typowe podatki majątkowe pomniejszają podatek dochodowy w drodze zaliczenia do kosztów podatkowych, o tyle CRET podlega ewentualnemu rozliczeniu z CIT na poziomie kalkulacji wysokości miesięcznej zaliczki na podatek dochodowy. Należy zauważyć, że ewentualne obciążenie podatnika CIT podatkiem CRET może wcale nie wystąpić, jeżeli podatnik CIT wygeneruje odpowiednio wysoki poziom dochodów podatkowych. Wówczas CRET może w ogóle nie być należny. Ta specyficzna współzależność CRET i CIT nie występuje w przypadku innych podatków majątkowych i zbliża CRET do konstrukcji podatków opartych na dochodzie<sup>12</sup>.

CRET nie spełnia zatem podstawowych warunków uznania go za podatek majątkowy. Do rozstrzygnięcia pozostaje kwestia możliwości uznania tej konstrukcji za podatek przychodowy. Kwalifikacja CRET jako podatku przychodowego jest dyskusyjna z co najmniej kilku powodów.

Po pierwsze, CRET uwzględnia finalną sytuację podatnika, ponieważ w przypadku wystąpienia straty podatkowej (a co za tym idzie, braku możliwości rozliczenia CRET z CIT) podatnikowi przysługuje prawo do wystąpienia do organu podatkowego z wnioskiem o zwrot CRET. Podatek ten realizuje więc postulaty oceny indywidualnej zdolności płatniczej podatnika. Sytuacja taka nie występuje natomiast w konstrukcji podatków przychodowych.

Po drugie, umieszczenie CRET w ramach przepisów u.p.d.o.p. wskazuje przynajmniej częściowo na rzeczywisty cel ustawodawcy co do zaklasyfikowania tej konstrukcji do konkretnej kategorii podatku<sup>13</sup>. Z uzasadnienia do projektu nowelizacji przepisów wprowadzających CRET można wywnioskować, że celem tego podatku jest opodatkowanie rzeczywistych zysków (stopy zwrotu z inwestycji) uzyskiwanych przez podatników inwestujących

<sup>12</sup> A. Werner, *Nieustające reformy opodatkowania dochodów osób prawnych – perspektywa istotnych zmian ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w latach 2012–2017*, „Analizy i Studia CASP” 2018, nr 1, s. 14.

<sup>13</sup> B. Pahl, *Opodatkowanie nieodpłatnego przyrostu majątku osób prawnych Kościoła katolickiego w Polsce*, „Studia Elckie” 2007, nr 9, s. 195.

w nieruchomości<sup>14</sup>. Ustawodawca w uzasadnieniu do projektu ustawy nowelizującej odwołuje się przy tym wprost do „dochodu podatnika”<sup>15</sup>. Nie jest to przy tym „klasyczny” dochód jak dla celów CIT, tj. nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania<sup>16</sup>. W uzasadnieniu do projektu ustawy nowelizującej wskazuje się, że dochód podatkowy został ustalony w sposób uproszczony jako stopa zwrotu z inwestycji wynosząca w skali roku maksymalnie ok. 2,21% wartości tej inwestycji<sup>17</sup>. CRET opiera się zatem na ustawowym ustaleniu wysokości dochodu podatkowego z pominięciem alokacji przychodów i kosztów podatkowych do prowadzonej działalności gospodarczej. Określona wysokość poziomu opodatkowania (ustawowy poziom rentowności z inwestycji) odnosi się do rzeczywistych zysków, których można by zasadnie oczekiwać przy prowadzeniu określonego rodzaju działalności<sup>18</sup>. Należy przy tym zauważyć, że wysokość dochodu podatkowego dla celów CRET ma charakter minimalny. Jeżeli więc podatnik osiągnie w CIT dochód w wysokości równej lub wyższej w stosunku do ustawowego poziomu określonego dla celów CRET, to wówczas CRET będzie dla niego neutralny.

CRET jest obliczany od hipotetycznego dochodu z najmu, na podstawie wartości początkowej nieruchomości. Zakładając, że wynajem nieruchomości powinien przynosić dochód z inwestycji, można go obliczyć na podstawie wartości zaangażowanego kapitału<sup>19</sup>. W perspektywie ekonomicznej CRET nawiązuje do koncepcji opodatkowania tzw. zysków

<sup>14</sup> Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, druk sejmowy nr 1878/VIII kadencja (dalej: uzasadnienie do projektu ustawy nowelizującej), <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=1878> (dostęp: 16.08.2018).

<sup>15</sup> „Celem przyjętej formuły jest rzeczywiste opodatkowanie uzyskiwanego przez podatników inwestujących w nieruchomości komercyjne zwrotu z takiej inwestycji, czyli – posługując się kategoriami podatkowymi – właśnie dochodu podatnika” (uzasadnienie do projektu ustawy nowelizującej, s. 32).

<sup>16</sup> Zgodnie z art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p. dochodem jest nadwyżka sumy przychodów uzyskanych z tego źródła przychodów nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym.

<sup>17</sup> Zob. uzasadnienie do projektu ustawy nowelizującej, s. 32.

<sup>18</sup> Ibidem.

<sup>19</sup> A. Pokojka, K. Jędrzejewska, *Rocznie właściciele galerii i biurowców zapłacą 0,5 proc. ich wartości*, „Dziennik Gazeta Prawna” 10.07.2017.

normatywnych<sup>20</sup>. U podstaw tej koncepcji konstrukcji leży założenie, że przedsiębiorca powinien zapłacić jakiś minimalny podatek dochodowy, gdy wykorzystuje majątek o dużej wartości<sup>21</sup>. Dla celów CRET przyjmuje się zatem fikcję prawną, że sam fakt bycia właścicielem i wykorzystywania w prowadzonej działalności majątku o określonej wartości i rodzaju generuje dochód podatkowy<sup>22</sup>. CRET przypomina więc inne koszty stałe, jakie musi ponosić przedsiębiorstwo, niezależnie od aktualnej koniunktury. Jest to zatem ekwiwalentny podatek dochodowy, gdzie przedmiotem opodatkowania jest zysk normatywny, określony na poziomie ustawowym jako naturalna stopa zwrotu z kapitału.

#### 4. KONSTRUKCJA CRET W KONTEKŚCIE PRAWA UNIJNEGO

W odniesieniu do powyższej kwestii należy rozważyć kilka aspektów. Najpoważniejszym zarzutem stawianym omawianej konstrukcji jest ryzyko naruszenia przepisów o dozwolonej pomocy publicznej. Zgodnie z art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej<sup>23</sup> wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Aby rozstrzygnąć ten dylemat, należy zweryfikować, czy CRET ma charakter selektywny, tj. czy ustawodawca, wprowadzając ten podatek, chciał zapewnić określonym podatnikom przewagę konkurencyjną względem innych. Ustawodawca, konstruując dany podatek, może bowiem w sposób zamierzony i celowy zwolnić od podatku pewną część podatników – małych i średnich przedsiębiorców, a czyni to kosztem zasobów Skarbu Państwa, co należałoby uznać za pomoc publiczną dla określonej grupy przedsiębiorców.

Przyjęty w CRET sposób opodatkowania wynika ze wskazanej wyżej idei, którą jest opodatkowanie na minimalnym poziomie zysków, których można by zasadnie oczekiwać przy prowadzeniu określonego rodzaju

<sup>20</sup> I. Górowski, op. cit., s. 24.

<sup>21</sup> T. Grzybowski, *Opodatkowanie CIT od 1 stycznia 2018 r. – korekty systemowe czy kryzys konstrukcji? (wybrane zagadnienia)*, „Analizy i Studia CASP” 2018, nr 1, s. 41.

<sup>22</sup> Ibidem.

<sup>23</sup> Dz.Urz. UE C 2012, Nr 326, s. 47.

działalności. W wielu przypadkach podatnicy posiadający wynajmowane nieruchomości komercyjne o znacznej wartości rynkowej nie wykazują dochodów do opodatkowania lub wykazują dochody w kwocie nieadekwatnej do skali i rodzaju prowadzonej działalności. Przyczyną takiego stanu rzeczy jest zazwyczaj podejmowanie przez podatników działań optymalizacyjnych, określanych jako unikanie opodatkowania<sup>24</sup>. Ustawodawca motywuje zatem wprowadzenie CRET koniecznością zwalczania agresywnej optymalizacji podatkowej wśród największych podatników inwestujących w nieruchomości. Należy przy tym zauważyć, że wyłączenie pewnej grupy podatników (posiadających nieruchomości o wartości niższej niż 10 mln zł) z zakresu stosowania omawianej regulacji nie jest równoznaczne z rezygnacją z opodatkowania dochodów tych podmiotów, ponieważ ci podlegają opodatkowaniu na dotychczasowych zasadach podatkiem dochodowym od osób prawnych. Ze względu na wartość posiadanych aktywów podmioty te nie są jednak uznawane przez ustawodawcę za grupę narażoną na stosowanie nieuczciwych (agresywnych) praktyk podatkowych. Warto wspomnieć, że obecna praktyka orzecznicza Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) wskazuje, iż w dzisiejszym stanie harmonizacji unijnego prawa podatkowego odnośnie do podatków sektorowych państwa członkowskie mają swobodę w ustanawianiu systemu opodatkowania, który uznają za najodpowiedniejszy; także stosowanie opodatkowania progresywnego zależy od uznania każdego państwa członkowskiego<sup>25</sup>. CRET jest z kolei podatkiem dochodowym sektorowym, gdzie progiem opłacalności, a więc pojawienia się realnego dochodu, jest wskazana w ustawie wartość, powyżej której nalicza się podatek; *de facto* jednak żaden podmiot nie jest zwolniony, ponieważ podmioty poniżej wskazanego progu w sensie prawnym nie uzyskują dochodu z nieruchomości. TSUE wskazywał przy tym, że ustawa wprowadzająca podatek sektorowy z progresywną skalą opartą na obrocie, zmierzająca do opodatkowania podatników mających zdolność płatniczą, która „przewyższa ogólny obowiązek podatkowy”, nie ma charakteru dyskryminacyjnego, lecz obiektywny<sup>26</sup>.

Podsumowując rozważania w zakresie niedopuszczalnej pomocy publicznej, nie sposób uznać, że konstrukcja CRET dyskryminuje w sposób bezpośredni lub pośredni jakąkolwiek grupę podatników ze względu na selektywny charakter podatku. Należy przy tym zauważyć, że zasadnicze wątpliwości co do zgodności powyższego podatku z prawem unijnym odnosiły

<sup>24</sup> Zob. uzasadnienie do projektu ustawy nowelizującej, s. 31.

<sup>25</sup> Wyrok TSUE z dnia 3 marca 2020 r. w sprawie *Vodafone*, sygn. C75/18, pkt 49.

<sup>26</sup> *Ibidem*, pkt 50 i 51.

się do brzmienia przepisów dotyczących CRET według stanu prawnego na 1 stycznia 2018 r. Komisja Europejska (KE) w lutym 2018 r. zgłosiła zastrzeżenia do art. 24b u.p.d.o.p. jako potencjalnie niezgodnego z unijnymi regulacjami dotyczącymi pomocy publicznej<sup>27</sup>. W wyniku roboczych konsultacji z KE została złożona autopoprawka rządowa nowelizująca dotychczasowe brzmienie art. 24b u.p.d.o.p., której celem było usunięcie ewentualnych niezgodności z prawem unijnym. Złożona autopoprawka rządowa wprowadzała następujące modyfikacje w ówczesnej konstrukcji CRET:

- opodatkowanie CRET tylko tych budynków (ich części), które są oddane do odpłatnego używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu itp.;

- zmiana sposobu stosowania progu 10 mln zł wartości budynku, do którego CRET nie ma zastosowania, poprzez odejście od stosowania tego progu w odniesieniu do każdego budynku (jedna kwota wolna dla podatnika, a nie na każdy budynek) – próg ten będzie przysługiwał podatnikowi niezależnie od liczby posiadanych budynków;

- objęcie CRET wszystkich budynków z jednoczesnym wprowadzeniem wyłączenia dla budynków mieszkalnych oddanych do używania w ramach programów rządowych i samorządowych dotyczących budownictwa społecznego (w zakresie dopuszczalnym przepisami o pomocy publicznej);

- wprowadzenie możliwości odzyskania nadpłaconego CRET po potwierdzeniu przez organ podatkowy, że warunki transakcji z podmiotami powiązаныmi odpowiadają warunkom rynkowym;

- wprowadzenie szczególnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania dotyczącej CRET<sup>28</sup>.

Drugą kwestią do przeanalizowania jest zagrożenie naruszenia unijnego zakazu nakładania nowych podatków obrotowych, a mianowicie tego, czy CRET jest objęty wyjątkiem z art. 401 Dyrektywy 2006/112/WE Rady<sup>29</sup>

<sup>27</sup> A. Rogulski, A. Cieślak-Wróblewska, *Podatek od galerii nie spodobał się w Brukseli*, „Rzeczpospolita” 13.02.2018.

<sup>28</sup> Komunikat Ministerstwa Finansów z dnia 6 kwietnia 2018 r. – Ustalenia z KE ws. minimalnego podatku dochodowego od nieruchomości komercyjnych, [https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/komunikaty/-/asset\\_publisher/6Wwm/content/ustalenia-z-ke-ws-minimalnego-podatku-dochodowego-od-nieruchomosci-komercyjnych?redirect=https%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fwiadomosci%2Fkomunikaty%3Fp\\_p\\_id%3D101\\_INSTANCE\\_6Wwm%26p\\_p\\_lifecycle%3D0%26p\\_p\\_state%3Dnormal%26p\\_p\\_mode%3Dview%26p\\_p\\_col\\_id%3Dcolumn-2%26p\\_p\\_col\\_count%3D1#p\\_p\\_id\\_101\\_INSTANCE\\_6Wwm\\_](https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/komunikaty/-/asset_publisher/6Wwm/content/ustalenia-z-ke-ws-minimalnego-podatku-dochodowego-od-nieruchomosci-komercyjnych?redirect=https%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fwiadomosci%2Fkomunikaty%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_6Wwm%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1#p_p_id_101_INSTANCE_6Wwm_) (dostęp: 18.12.2019).

<sup>29</sup> Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347/1).

(dalej: Dyrektywa VAT), zezwalającym na wprowadzenie przez kraj członkowski innych podatków niż podatki obrotowe. Wprawdzie z dokonanej wcześniej analizy wynika, że CRET nie jest podatkiem obrotowym, ale ponieważ Dyrektywa VAT nie definiuje pojęcia podatku obrotowego, należy zbadać, czy definicję taką można wywnioskować na podstawie dorobku orzeczniczego TSUE. Trybunał w licznych wyrokach zajmował się kwestią stosowania przepisu art. 401 Dyrektywy VAT<sup>30</sup>, wydaje się jednak, że najadekwatniejsze w zakresie podatku CRET jest orzeczenie z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-475/03 *Banca popolare di Cremona*.

W przedmiotowej sprawie Trybunał rozpatrywał kwestię, czy podatek IRAP, będący regionalnym podatkiem od produkcji nakładanym na terenie Włoch, nie jest sprzeczny ze wspólnotowym zakazem nakładania krajowych podatków obrotowych innych niż VAT. W opinii Rzecznika Generalnego TSUE, jako podatek obciążający transakcje, jest podatkiem obrotowym w rozumieniu Dyrektywy VAT, nawet jeżeli wykazuje pewne różnice w stosunku do podatku VAT, np. brak zwrotu podatku naliczonego. TSUE uznał jednak, że w rozumieniu Dyrektywy VAT podatkiem obrotowym jest podatek podobny do podatku VAT i jako taki musi spełniać najważniejsze cechy podatku VAT, takie jak:

- generalny sposób stosowania podatku do czynności, których przedmiotem są towary lub usługi;
- ustalenie jego kwoty w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub usługi;
- pobór podatku na każdym etapie procesu produkcji lub dystrybucji, niezależnie od liczby wcześniejszych transakcji;
- odliczenie od podatku należnego od podatnika kwot zapłaconych na poprzednich etapach procesu z tym skutkiem, że podatek na danym etapie stosuje się wyłącznie do wartości dodanej na tym etapie;
- końcowe obciążenie podatkowe ponosi ostatecznie konsument<sup>31</sup>.

Przed wszystkim jednak TSUE zwrócił uwagę na konieczność obciążenia podatkiem konsumenta i właśnie z powodu braku takiego

<sup>30</sup> Na przykład wyrok TSUE z dnia 13 lipca 1989 r. w sprawie C-93/88 *Wisselink en Co. BV and others*; wyrok TSUE z dnia 8 lipca 1986 r. w sprawie C-73/85 *Kerrutt vs Finanzamt Moenchengladbach Center*; wyrok TSUE z dnia 27 listopada 1985 r. w sprawie C-295/84 *Rousseau Wilmot vs SA, Caisse de Compensation de l'Organisation Autonome Nationale de l'Industrial et du Commerce (Organic)*; wyrok TSUE z dnia 31 marca 1992 r. w sprawie C-200/90 *Dansk Denkavit ApS i P. Poulsen Trading ApS*.

<sup>31</sup> Wyrok TSUE z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-475/03 *Banca popolare di Cremona*, pkt 28.

obciążenia w przypadku IRAP zdecydował o uznaniu go za podatek zgodny z Dyrektywą VAT<sup>32</sup>.

Z analizy orzeczeń TSUE wynika zatem, że nie można uznać CRET za podatek obrotowy w rozumieniu Dyrektywy VAT. Podatek ten ma charakter jednofazowy oraz nie obciąża wyłącznie wartości dodanej czy konsumenta.

## 5. KONSTYTUCYJNOŚĆ PODATKU CRET

### 5.1. Zasada powszechności i równości opodatkowania a CRET

W odniesieniu do kwestii konstytucyjności konstrukcja CRET powinna być rozpatrywana przede wszystkim z perspektywy zasady powszechności oraz równości opodatkowania. W myśl art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>33</sup> (dalej: Konstytucja RP) „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Stosownie natomiast do art. 32 ust. 1 Konstytucji RP „Wszyscy są wobec prawa równi”.

Krytycy nowej instytucji wskazują, że jej przepisy naruszają omawiane przepisy Konstytucji RP, gdyż faktycznie zwalniają z podatku znaczną część przedsiębiorców, którzy dzięki temu nie są zobowiązani do ponoszenia ciężaru podatkowego. Po pierwsze, nowe regulacje mają zapewnić realne opodatkowanie rzeczywistego dochodu i uniemożliwić unikanie opodatkowania. Ponoszenie ciężarów fiskalnych nieadekwatnych do rozmiaru i skali prowadzonej działalności poprzez wykorzystywanie luk prawnych i niedoskonałości przepisów narusza bowiem konstytucyjną zasadę powszechności i równości opodatkowania.

Po drugie, nadinterpretacją art. 84 Konstytucji RP byłoby uznanie, że ustawodawca nie może wyłączyć spod opodatkowania niektórych grup podatników. Artykuł 217 Konstytucji RP wprost przyznaje ustawodawcy prawo do określania „podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków”. W praktyce trudno znaleźć podatek, który byłby bezwzględnie i absolutnie powszechny – ustanowienie kwot wolnych od podatku, progów podatkowych, a także zwolnień jest częścią kreowania polityki finansowej państwa. W związku z powyższym ustawodawca może,

<sup>32</sup> Trybunał odnosił się do obowiązującej wówczas Szóstej Dyrektywy, wyrok jest jednak aktualny także na gruncie Dyrektywy VAT.

<sup>33</sup> Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 ze zm.

a niejednokrotnie powinien ustalać progi i zwolnienia podatkowe. Do podobnego problemu odniósł się Trybunał Konstytucyjny (TK) w wyroku z dnia 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12<sup>34</sup>. W przedmiotowej sprawie TK ocenił zgodność Ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (tzw. podatek od miedzi i srebra) z przepisami art. 20, 64 i 84 Konstytucji RP. W zakresie zarzutu naruszenia powszechności opodatkowania Trybunał przytoczył art. 84 Konstytucji RP i dorobek orzecznictwa TK dotyczącego zdefiniowania powszechności. Trybunał uznał, że z art. 84 nie należy wywodzić dyrektywy powszechności opodatkowania w znaczeniu przedmiotowym, a zatem wymogu objęcia podatkiem wszystkich sfer aktywności jednostki, czyli wszystkich potencjalnych zjawisk ekonomicznych. Oznacza to, że dopuszczalne jest np. nieobjęcie jakiejś wyodrębnionej kategorii dochodu opodatkowaniem, przy czym brak obowiązku ponoszenia tego ciężaru musi – zgodnie z zasadą równości opodatkowania – dotyczyć wszystkich podatników mających wspólną cechę istotną. Naruszeniem zasady powszechności byłoby więc oznaczenie cech indywidualnych danego podatnika, nie jest natomiast naruszeniem wskazanie takiego przedmiotu opodatkowania, który spełniałby tylko jeden podatnik. Jest bowiem możliwe, że pojawią się też inni podatnicy, którzy będą spełniali warunki wymienione w ustawie, czyli wydobywali określone kopaliny, i wtedy także te podmioty zostaną objęte podatkiem.

Rozważania Trybunału Konstytucyjnego w tym zakresie można odnieść i do CRET. Również w tym przypadku, przede wszystkim odnosząc się do krytyki związanej z potencjalnym naruszeniem art. 84 Konstytucji RP, należy wskazać, że ograniczenie liczby podatników ma charakter systemowy i jest zależne od cechy określonej rodzajowo, a nie indywidualnie, konkretnie zaś od osiąganego przychodu. Baza podatników jest zmienna i poszczególne podmioty w miarę zmiany ich przychodu mogą zostać wyłączone z obowiązywania podatku lub nim objęte. Ponieważ podmiot opodatkowania nie został w żaden sposób wskazany indywidualnie, nie można tu dostrzec naruszenia art. 84 Konstytucji RP.

## 5.2. Pozostałe aspekty konstytucyjności CRET

W odniesieniu do podatku od wydobycia kopalin strony skarżące w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym zarzucały również konstrukcji tego podatku:

<sup>34</sup> <http://otkzu.trybunal.gov.pl/>



- podwójne opodatkowanie w sensie prawnym tego samego dochodu, co miało stanowić naruszenie wolności działalności gospodarczej zawartej w art. 20 Konstytucji RP<sup>35</sup>;
- konfiskacyjny charakter podatku, który miał konsumować większą część dochodu i naruszać tym samym prawo do własności wynikające z art. 64 Konstytucji RP<sup>36</sup>.

### 5.2.1. Dopuszczalność podwójnego opodatkowania dochodów

Trybunał w swoim wyroku rozróżnił podwójne opodatkowanie w znaczeniu ekonomicznym i prawnym. Ujęcie ekonomiczne to sytuacja, gdy ten sam dochód lub majątek należący do dwóch lub więcej podmiotów opodatkowany jest co najmniej dwukrotnie (kryterium przedmiotowe). Ujęcie prawne występuje natomiast w przypadku obciążenia podatkiem dochodu lub majątku należącego do tego samego podmiotu podatkowego (kryterium przedmiotowe i podmiotowe). Następnie TK zauważył, że Konstytucja RP nie wprowadziła zasady zakazu podwójnego opodatkowania (czy to w sensie ekonomicznym, czy prawnym). Podwójne opodatkowanie jest „sprzeczne” tylko z rozwiązaniami prawnymi zawartymi w samej u.p.d.o.p. Jest to zatem zasada wyłącznie o randze ustawowej, a nie konstytucyjnej. Potencjalna niezgodność podwójnego opodatkowania dochodu z Konstytucją może więc powstać dopiero wtedy, gdy prowadzi do nadmiernej (nieproporcjonalnej) ingerencji w prawa majątkowe podatnika. Warunek podwójnego opodatkowania jest zatem trudny do spełnienia, a co więcej, nawet w przypadku wystąpienia nie jest on samodzielnie przyczyną niezgodności z ustawą zasadniczą.

Powyższe rozważania TK, choć mogą się wydawać nieco enigmatyczne i ogólnikowe, to jednak ze względu na stan faktyczny sprawy (konstytucyjność konstrukcji podatku od miedzi i srebra) mają istotne znaczenie dla możliwości (dopuszczalności) funkcjonowania CRET w systemie podatkowym.

<sup>35</sup> Podatek od miedzi i srebra (obok podatku dochodowego od osób prawnych) obciąża dochody podmiotów wydobywających miedź i srebro, jednakże ustawa o podatku od kopalni nie tylko nie wprowadza wyłączenia dochodów z tej działalności z opodatkowania podatkiem dochodowym, lecz również nie pozwala na uwzględnienie uiszczonych kwot podatku od miedzi i srebra w kosztach uzyskania przychodu).

<sup>36</sup> Według wycień wnioskodawców (skarżących) zsumowany podatek dochodowy od osób prawnych i podatek od wydobycia niektórych kopalni (dalej: podatek od miedzi i srebra) sięga 60% zysku podmiotu (KGHM).

Z przedmiotowego wyroku TK wynika, że dopuszczalne jest stworzenie podatku sektorowego przewidującego równoległe opodatkowanie w stosunku do podatku dochodowego albo ustanowienie dodatkowego opodatkowania o charakterze uzupełniającym opodatkowanie dochodu „na zasadach ogólnych”<sup>37</sup>. CRET jest niewątpliwie mechanizmem dodatkowego opodatkowania o charakterze uzupełniającym opodatkowanie dochodu na zasadach ogólnych. Zapłacony CRET jest bowiem rozliczany z podatkiem dochodowym, a w przypadku braku takiej opcji ze względu na wygenerowanie zbyt niskiego dochodu w CIT podatnikowi przysługuje prawo do wystąpienia z wnioskiem o zwrot zapłaconego CRET. Nawet gdyby przyjąć brak neutralności CRET w stosunku do podatku dochodowego (brak przywołanych mechanizmów odliczalności), nie oznaczałoby to niekonstytucyjności tej konstrukcji<sup>38</sup>. Trybunał nie wyklucza bowiem funkcjonowania podatku sektorowego przewidującego równoległe opodatkowanie w odniesieniu do dochodów wygenerowanych przez podatnika CIT. Wystarczające będzie przy tym, aby dochody w podatku sektorowym zostały określone odmiennie niż w u.p.d.o.p.<sup>39</sup> W CRET dochody zostały określone w sposób uproszczony jako stopa zwrotu z inwestycji w nieruchomości na podstawie jej wartości. Posługiwanie się przy konstrukcji CRET zwrotami w rodzaju „przychody ze środka trwałego będącego budynkiem” (przedmiot opodatkowania) oraz „suma przychodów z poszczególnych budynków, pomniejszona o kwotę 10 mln zł” (podstawa opodatkowania) dla określenia zakresu dochodu z tzw. zysków normatywnych jest jak najbardziej dopuszczalne<sup>40</sup>.

TK ograniczył przy tym kwestię podwójnego opodatkowania dochodu wyłącznie do analizy przepisów u.p.d.o.p. z pominięciem konstrukcji innych podatków. Kwestia podwójnego opodatkowania dochodu z perspektywy konstytucyjności CRET powinna być zatem ograniczona wyłącznie

<sup>37</sup> Podatek od miedzi i srebra nie był mechanizmem dodatkowym (uzupełniającym) w stosunku do CIT, lecz niezależnym i odrębnym podatkiem sektorowym.

<sup>38</sup> Przepisy u.p.d.o.p. wyłączały możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów zapłaconego podatku od miedzi i srebra czy też odliczenia go od dochodu bądź podatku.

<sup>39</sup> W podatku od wydobycia kopaliny dochody zostały określone w sposób ryczałtowy, tj. w wysokości szacunkowej uzależnionej od uśrednionej ceny rynkowej kopaliny i ilości wydobytej miedzi lub srebra.

<sup>40</sup> W podatku od wydobycia kopaliny podstawę opodatkowania określano poprzez szacunkową wielkość przychodów uzyskanych ze sprzedaży wydobytej kopaliny (iloczyn ilości wydobytej kopaliny oraz jej średniej ceny rynkowej z uwzględnieniem współczynników określających stawkę podatku).

do ujęcia prawnego (tożsamości zobowiązania podatkowego w sensie przedmiotowym i podmiotowym)<sup>41</sup>. Dla analizy konstytucyjności nie ma więc znaczenia, że dany dochód podatnika jest obciążony dwoma różnymi podatkami z odmiennych tytułów prawnych (podwójne opodatkowanie dochodu w znaczeniu ekonomicznym).

### 5.2.2. Konfiskacyjny charakter podatku

Trybunał Konstytucyjny uznał, że łączne obciążenie zysku podatnika zsumowanym CIT i podatkiem od miedzi i srebra w wysokości 60% nie ma charakteru konfiskacyjnego. TK zaznaczył wyraźnie, że kwestia wysokości podatku pozostaje poza zakresem jego kompetencji. Prowadzenie polityki podatkowej, wyznaczanie jej kierunków i administrowanie finansami publicznymi leży bowiem w gestii ustawodawcy i władzy wykonawczej. Trybunał podkreślił, że podatek od miedzi i srebra nie obciąża bezpośrednio dochodu podatnika, ponieważ może być przynajmniej częściowo przerzucony na klientów wskutek podniesienia ceny sprzedawanej kopaliny. Podkreślono również, że konstrukcja podatku kopalnianego uwzględnia kwestię zdolności płatniczej podatnika, gdyż wysokość stawki podatkowej jest powiązana z ceną miedzi i srebra na rynkach światowych<sup>42</sup>. Jednocześnie TK, uzasadniając brak konfiskacyjności podatku kopalnianego, zauważył, że konstrukcja podatku od miedzi i srebra odwołuje się do koncepcji tzw. renty surowcowej – stałej opłaty na rzecz państwa za korzystanie z dóbr naturalnych zlokalizowanych na terytorium kraju.

CRET w zakresie, w jakim nie podlegał rozliczeniu z CIT i nie został podatnikowi zwrócony, może być przynajmniej częściowo przerzucony na usługobiorcę (najemcę nieruchomości). CRET uwzględnia także zdolność płatniczą podatnika, ponieważ przewiduje opodatkowanie zysków z najmu nieruchomości jedynie na minimalnym, ustawowo określonym poziomie. W przypadku wygenerowania odpowiednio wysokiego dochodu w CIT zobowiązanie podatkowe w CRET nie wystąpi. Podatek ten stanowi

<sup>41</sup> W przypadku CIT i podatku od wydobycia kopaliny nie dochodziło do podwójnego opodatkowania w sensie prawnym, ponieważ przedmiotem opodatkowania w podatku kopalnianym jest wydobycie miedzi i srebra, a nie środki finansowe uzyskane ze sprzedaży tych kopaliny.

<sup>42</sup> Wysokość stawki podatkowej została ograniczona poprzez wskazanie maksymalnych wartości (16 000 zł za tonę miedzi oraz 2100 zł za kilogram srebra). W przypadku wzrostu cen miedzi i srebra na rynkach światowych większa część zysków podmiotów wydobywających surowce nie będzie podlegać podatkowi kopalnianemu.

również w pewnym sensie opłatę za korzystanie z szeroko rozumianej infrastruktury państwowej, której to opłaty wysokość jest stała i niezależna od aktualnej koniunktury gospodarczej<sup>43</sup>.

Analizując niniejsze cechy CRET w kontekście omawianego wyroku TK, nie sposób uznać, że podatek ten ma charakter konfiskacyjny i stanowi nadmierną ingerencję w prawo własności podatnika. Sposób ustalenia przedmiotu i podstawy opodatkowania CRET jest wyrazem polityki ustawodawcy zmierzającej do uszczelnienia systemu podatkowego, która nie może być przedmiotem kontroli w ramach postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

## 6. PODSUMOWANIE

CRET nie jest klasycznym podatkiem majątkowym, lecz podatkiem dochodowym, który zakłada opodatkowanie dochodów według koncepcji zysków normatywnych. Rozwiązanie to może stanowić atrakcyjne narzędzie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania ze względu na brak istotniejszych ograniczeń na poziomie prawa unijnego. Również dotychczasowe orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego pozwala na przyjęcie tezy o konstytucyjności koncepcji CRET na gruncie polskiego prawa podatkowego. Zakładając, że CRET okaże się efektywnym narzędziem fiskalnym, ustawodawca może zdecydować o zastosowaniu tej koncepcji podatku do coraz to nowych kategorii przychodów.

## BIBLIOGRAFIA

- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003.
- Dzwonkowski H., *Podstawowe pojęcia i instytucje podatków oraz prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2012.
- Etel L., *Prawo podatkowe – zagadnienia ogólne*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. L. Etel, wyd. 2, Warszawa 2008.
- Górowski I., *Sprawiedliwe opodatkowanie dochodów przedsiębiorstw jako determinanta wzrostu gospodarczego*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2012, nr 26.
- Grzybowski T., *Opodatkowanie CIT od 1 stycznia 2018 r. – korekty systemowe czy kryzys konstrukcji? (wybrane zagadnienia)*, „Analizy i Studia CASP” 2018, nr 1.
- Jamróży M., Kudert S., *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorstw*, wyd. 2, Warszawa 2013.
- Komar A., *Finanse publiczne*, Warszawa 1994.

<sup>43</sup> T. Grzybowski, op. cit.

- Litwińczuk H., *Ogólna charakterystyka podatków dochodowych*, [w:] *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, wyd. 7, Warszawa 2013.
- Pahl B., *Opodatkowanie nieodpłatnego przyrostu majątku osób prawnych Kościoła katolickiego w Polsce*, „Studia Elckie” 2007, nr 9.
- Pokojska A., Jędrzejewska K., *Rocznie właściciele galerii i biurowców zapłacą 0,5 proc. ich wartości*, „Dziennik Gazeta Prawna” 10.07.2017.
- Rogulski A., Cieślak-Wróblewska A., *Podatek od galerii nie spodobał się w Brukseli*, „Rzeczpospolita” 13.02.2018.
- Werner A., *Nieustające reformy opodatkowania dochodów osób prawnych – perspektywa istotnych zmian ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w latach 2012–2017*, „Analizy i Studia CASP” 2018, nr 1.

### COMMERCIAL REAL ESTATE TAX – PROPERTY TAX OR INCOME TAX?

**Summary.** As of 1 January 2018, the lawmaker introduced to the CIT Act the commercial real estate tax. It is not clear whether the construction of this tax corresponds with the general features of the corporate income tax. As part of this publication, the analysis are focused on essential features of new tax, such as: subject of taxation and tax base. Conducted analysis give answers regarding the admissibility of such constructions in the Polish tax system, especially taking into account EU law and constitutional law.

**Keywords:** minimal real estate tax, property tax, corporate income tax



Marek Beldzikowski\*

## „USZCZELNIANIE SYSTEMU VAT” – PRÓBA OCENY SKUTECZNOŚCI PODJĘTEGO WYSIŁKU LEGISLACYJNEGO I ORGANIZACYJNEGO

**Streszczenie.** Artykuł koncentruje się na przebiegu działań legislacyjnych i organizacyjnych mających na celu zwiększenie wydajności fiskalnej podatku od towarów i usług, podejmowanych w szczególności po 2015 roku. Główne pytanie badawcze dotyczy realizacji celów postawionych przez inicjatorów procesu „uszczelniania podatku VAT” oraz kosztów tego procesu. Jako koszty procesu zostały wskazane koszty pozafiskalne ponoszone przez podatników, w postaci obciążeń administracyjnych. Celem opracowania jest próba odpowiedzi na pytanie badawcze poprzez przedstawienie genezy, obecnego stanu oraz próby oceny w kategorii koszt/efekt wprowadzonych zmian legislacyjnych i organizacyjnych.

**Słowa kluczowe:** podatek VAT, zamykanie luki podatkowej, koszty administracyjne

### 1. WPROWADZENIE

Jako jedną z podstawowych wad polskiego prawa podatkowego wskazuje się jego częstą zmienność legislacyjną. Jednak aktywność legislacyjna w obszarze podatku od towarów i usług w ostatnich kilku latach wykazuje niespotykane wcześniej cechy. Działania te charakteryzują się rzadko obecną w latach poprzednich spójnością i dążeniem do wyznaczonego celu. Jest nim zwiększenie wydajności fiskalnej podatku od towarów i usług, które

---

\* Doktor, uczestnik seminarium naukowego w ramach forum prawa podatkowego, Zakład Prawa Finansowego i Podatkowego Akademii Leona Koźmińskiego, e-mail: [marek.beldzikowski@gmail.com](mailto:marek.beldzikowski@gmail.com)

w debacie publicznej prezentowane jest pod uproszczonym określeniem „uszczelniania VAT-u”. Pod tym terminem kryje się wiele już obowiązujących i oczekujących na wprowadzenie rozwiązań, bardzo często wykraczających poza zakres legislacyjny ustawy o podatku od towarów i usług. Szczególne zainteresowanie ustawodawcy wydajnością fiskalną podatku od towarów i usług nie jest przypadkiem. Podatek od towarów i usług stanowi główne źródło przychodów budżetowych. VAT wpływa również w sposób istotny na podatek akcyzowy, który z definicji obciąża popularne i przynoszące duże marże towary. Uszczelnienie podatku VAT „przy okazji” powoduje wzrost wpływów z podatku akcyzowego. Zmiany rozmiaru szarej bądź czarnej strefy szybko znajdują odbicie we wzroście bądź spadku wpływów z podatku VAT. Znaczenie fiskalne podatku VAT z punktu widzenia Skarbu Państwa jest więc dużo większe niż formalnie rejestrowane wpływy z tego podatku.

## 2. PIERWSZE PROJEKTY LEGISLACYJNE O STRICTE „USZCZELNIAJĄCYM” CHARAKTERZE

Za historycznie pierwszą propozycję legislacyjną, której celem było właśnie zwiększenie wydajności fiskalnej podatku od towarów i usług, można uznać wprowadzenie, a następnie rozszerzanie zakresu tzw. odwrotnego obciążenia (ang. *reverse charge*).

Mechanizm odwrotnego obciążenia jest wyjątkiem od podstawowych reguł podatku od towarów i usług. Sprzedawca nie dokonuje obciążenia podatkiem należnym, choć zachowuje prawo do odliczenia podatku naliczonego dotyczącego tej sprzedaży, podatek należny nalicza zaś nabywca, niemniej kwotę tę odlicza jako podatek naliczony. W rezultacie do budżetu państwa nie wpływa podatek od wartości dodawanych na poszczególnych etapach obrotu, a efektywne obciążenie zostaje odroczone do etapu sprzedaży ostatecznemu konsumentowi lub podatnikowi, który nie stosuje już mechanizmu odwrotnego obciążenia. Zbliża to podatek VAT do podatku jednofazowego od sprzedaży detalicznej, co jest zasadniczym przedmiotem kontrowersji wokół odwróconego obciążenia. Tradycyjnie mechanizm odwróconego obciążenia stosuje się w transakcjach, które przebiegają na granicy różnych jurysdykcji, np. transakcje importu czy wewnątrzspółnotowego nabycia towarów. W odniesieniu do takiego typu transakcji klasyczne mechanizmy podatku od wartości dodanej okazują się niewystarczające dla zabezpieczenia interesów fiskusa. Jeśli mechanizm naliczania



i odliczania podatku VAT przekracza jurysdykcję państwa, zastosowanie mechanizmu odliczenia i/lub zwrotu podatku naliczonego z zagranicznych faz obrotu jest faktycznie niemożliwe. Co więcej, hipotetyczna egzekucja podatku, jeśli mamy do czynienia z nieuczciwie działającym podmiotem gospodarczym, jest iluzoryczna.

Przecięcie łańcucha transakcji, w których następuje przeniesienie podatku naliczonego, w przypadku dóbr sprowadzanych na terytorium kraju, zapewnia równą konkurencję względem krajowych wytwórców. Brak mechanizmu odwróconego obciążenia spowodowałby wyłączenie spod opodatkowania dóbr sprowadzonych z zagranicy, co naruszyłoby konkurencję względem krajowych wytwórców. Właśnie ta cecha, czyli usunięcie podatku naliczonego, było uzasadnieniem dla przeniesienia mechanizmu odwróconego obciążenia na grunt transakcji krajowych.

Zasadniczym celem wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia było przeciwdziałanie oszustwom i nadużyciom, a w szczególności tzw. oszustwom karuzelowym. Choć to pojęcie nie jest pojęciem normatywnym, to funkcjonuje ono jako określenie jednego ze schematów transakcji służących uzyskaniu nienależnych korzyści poprzez wykorzystanie konstrukcji podatku od towarów i usług<sup>1</sup>. Mechanizm przestępczy tego typu bazuje na możliwości dokonywania wyłudzeń wynikających z nieuzasadnionego odliczenia i zwrotu – jako podatku naliczonego – kwot, które jedynie „podszywają się” pod niego w sfałszowanej dokumentacji. Klasyczna forma oszustwa karuzelowego polega na posłużeniu się fakturą nieodzwierciedlającą rzeczywistej transakcji gospodarczej, która rodziłaby na wcześniejszym etapie podatek należny, zadeklarowany i odprowadzony do urzędu skarbowego. Mechanizm odwrotnego obciążenia uniemożliwia użycie objętych nim dóbr do tego typu oszustwa, gdyż brakuje newralgicznego odliczenia przez nabywcę kwoty wykazanej na fakturze jako podatek. Rozumowanie to stało się uzasadnieniem rozszerzania tego mechanizmu na kolejne segmenty obrotu krajowego<sup>2</sup>.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług po raz pierwszy implementowała mechanizm odwrotnego obciążenia w obrocie

<sup>1</sup> A. Mudrecki, *Wykorzystanie mechanizmu odliczenia podatku naliczonego w systemie VAT do oszustw w postaci „karuzeli podatkowych”*, „Krytyka Prawa” 2018, t. 10, nr 3, s. 262–277.

<sup>2</sup> K. Radzikowski, *Mechanizm odwrotnego obciążenia – sanacja czy destrukcja podatku od towarów i usług?*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2018, nr 5, s. 8.

krajowym z dniem 1 kwietnia 2011 r.<sup>3</sup> Mechanizm ten został wprowadzony do transakcji, których przedmiotem był obrót złomem oraz uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych. Z dniem 1 lipca 2011 r. wprowadzono załącznik nr 11 do ustawy o podatku od towarów i usług zawierający zamknięty katalog towarów objętych tym mechanizmem. Kolejne rozszerzenia zakresu tego załącznika miały miejsce w dniach 1 października 2013 r., 1 lipca 2015 r. i 1 stycznia 2017 r. – wtedy objęto nim także roboty budowlane wymienione w nowo wprowadzonym załączniku nr 14 do ustawy, pod warunkiem że świadczy je podwykonawca.

Czy cele stawiane przez ustawodawcę zostały zrealizowane? Wydaje się, że nawet w roku 2020 brak jednoznacznej oceny skuteczności mechanizmu *reverse charge*. W opinii projektodawcy kolejnych nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług ten mechanizm ogranicza wyłudzenia i nadużycia, co uzasadnia jego dalsze rozszerzanie<sup>4</sup>. Warto jednak podkreślić, że w dokumentach urzędowych zdarzają się niejednoznaczne oceny tego mechanizmu<sup>5</sup>. Co gorsza, w dyskusji prowadzonej przez praktyków i teoretyków prawa podatkowego dominują skrajne stanowiska. Z jednej strony podnosi się, że żadne wiarygodne dane statystyczne nie wykazały wzrostu dochodów budżetowych dzięki mechanizmowi, a wręcz przeciwnie – potwierdzają wzrost liczby deklaracji wykazujących zwrot podatku (czyli wzrost obciążeń administracyjnych) z pozostałymi tego faktu konsekwencjami. Z drugiej strony wskazywane są realne korzyści, które miałyby z punktu widzenia Skarbu Państwa generować objęcie tym rozwiązaniem niektórych sektorów, polegające głównie na wzroście wpływów budżetowych<sup>6</sup>. Wydaje się, że przynajmniej pierwszy okres stosowania odwrotnego

<sup>3</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 1221 ze zm.

<sup>4</sup> Zob. uzasadnienia kolejnych ustaw nowelizujących ustawę o podatku od towarów i usług, druki sejmowe: 1515/VII kadencja, 3077/VII kadencja i 965/VIII kadencja.

<sup>5</sup> Wyniki analiz oraz kontroli organów kontroli skarbowej i wywiadu skarbowego wskazały, że odwrotne obciążenie nie rozwiązuje problemu oszustw w sposób systemowy, ale jedynie doraźnie: „Nie można jednoznacznie stwierdzić, czy mechanizm ten przeciwdziała oszustwom podatkowym, czy też rozszerzenie jego zakresu zwiększa skalę wyłudzeń” (Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne. Informacja o wynikach kontroli NIK, KBF.410.007.00.2015, Nr ewid. 24/2016/P/15/011/KBF, Warszawa 2015, s. 24).

<sup>6</sup> Przykładem pozytywnej oceny odwróconego obciążenia jest opracowanie oceniające wprowadzenie od dnia 1 października 2013 r. odwróconego obciążenia VAT na niektóre wyroby stalowe – CASE (Warszawa 2015), które wskazuje na bezpośredni zysk Skarbu Państwa w wysokości 537 mln zł.

obciążenia nie powodował takich skutków. Zmiany w tym zakresie obserwowane od 2017 r. należy wiązać z wieloma innymi środkami o charakterze „uszczelniającym”, a nie wyłącznie z mechanizmem odwróconego obciążenia.

Chronologicznie kolejnym rozwiązaniem o charakterze „uszczelniającym” wprowadzonym 1 października 2013 r. był mechanizm tzw. odpowiedzialności solidarnej<sup>7</sup>. Mechanizm ten polega na tym, że podatnik, na rzecz którego dokonano dostawy towarów, o których mowa była w załączniku nr 13 do ustawy o podatku od towarów i usług (lista tzw. towarów wrażliwych), odpowiadał solidarnie wraz z podmiotem dokonującym tej dostawy za jego zaległości podatkowe w części podatku proporcjonalnie przypadającej na dostawę dokonaną na rzecz tego podatnika. Powodowało to, że organ podatkowy mógł dochodzić zapłaty podatku od wybranego przez siebie podmiotu zobowiązanego solidarnie. Odpowiedzialność ta zostawała wyłączona, gdy zainteresowany złożył w urzędzie skarbowym kaucję gwarancyjną. Stanowiła ona zabezpieczenie zapłaty podatku wraz z odsetkami za zwłokę w związku z dokonywaniem dostaw tych towarów oraz powstałych po wniesieniu kaucji gwarancyjnej zaległości podatkowych w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa. Wysokość kaucji gwarancyjnej podlegała istotnym modyfikacjom, np. 1 lipca 2015 r. podwyższono jej wysokość dla podmiotów dokonujących dostaw tzw. towarów wrażliwych z minimalnej 200 tys. zł do 1 mln zł i z maksymalnej 3 mln zł do 10 mln zł. Jednocześnie, w toku kolejnych nowelizacji, rozszerzano zakres transakcji, które podlegały solidarnej odpowiedzialności. W ostatecznej formie objęto nią dostawy niektórych wyrobów stalowych, paliw oraz złota nieobrobionego plastycznie lub w postaci półproduktu, lub w postaci proszku (szczegółowy wykaz towarów zwanych „towarami wrażliwymi” znajduje się w załączniku numer 13 do ustawy o podatku od towarów i usług). Kaucja mogła być złożona przez każdy podmiot, który dokonuje dostawy towarów, o których mowa w załączniku nr 13 do ustawy o podatku od towarów i usług, pod warunkiem że podmiot ten nie ma zaległości podatkowych w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa. Warunek nieposiadania zaległości podatkowych oceniał według stanu na dzień składania kaucji.

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2013 r., poz. 1027).

Oceny tzw. odpowiedzialności solidarnej są bardziej wyraziste niż odwróconego obciążenia. Wprowadzając ten mechanizm, oczekiwano przede wszystkim zniechęcenia potencjalnych nabywców do nabywania towarów w przypadkach zwiększonego ryzyka uwikłania się w transakcję stanowiącą oszustwo podatkowe (popelniane przez zbywcę). Gdyby jednak do oszustwa doszło, zakładano zrekompensowanie Skarbowi Państwa strat z niego wynikających bądź poprzez mechanizm odpowiedzialności solidarnej, bądź poprzez odzyskanie pieniędzy ze złożonej kaucji. Kaucja była istotnym elementem działania tego mechanizmu. Podmioty, które ją złożyły, były ujmowane w specjalnym wykazie prowadzonym przez Ministra Finansów. Miało to istotne znaczenie praktyczne, gdyż skutkowało domniemaniem działania w dobrej wierze w przypadku nabywania towarów objętych mechanizmem solidarnej odpowiedzialności od podmiotów wymienionych w wykazie prowadzonym przez Ministra Finansów. Jednakże właśnie mechanizm kaucji gwarancyjnej okazał się najsłabszym elementem „odpowiedzialności solidarnej”. Zanotowano przypadki wykorzystania go przez dokonujących oszustw podatkowych, którzy składając kaucje, uzyskiwali w ten sposób status „podmiotu zaufanego”, znajdującego się w wykazie publikowanym przez Ministra Finansów<sup>8</sup>. Okazało się to możliwe, gdyż wysokość kaucji była po prostu zbyt niska w stosunku do zysków z oszukańczego procederu, które zazwyczaj istotnie przekraczały wartość wpłaconej kaucji. Drugą przyczyną było następcze działanie organów podatkowych, wszczynających postępowania kontrolne lub podatkowe związane z dostawami zabezpieczonymi kaucją gwarancyjną zazwyczaj z dużym opóźnieniem. Z tego powodu zdarzało się również odzyskanie przez podatników kaucji po dokonaniu oszustwa w podatku VAT.

Oprócz rozległych, polegających na wprowadzaniu nowych rozwiązań instytucjonalnych, stosowano też bardziej tradycyjne rozwiązania, np. rozszerzono od 1 stycznia 2015 r.<sup>9</sup> katalog czynności podlegających obowiązkowi prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących. W stosunku do poprzednio obowiązującego rozporządzenia katalog czynności

---

<sup>8</sup> Opinia nr 8/2015 Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego z dnia 20 sierpnia 2015 r. w sprawie Propozycji Zespołu ds. podatków pośrednich Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego dotyczących rozwiązań ograniczających możliwość popełniania oszustw VAT.

<sup>9</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 listopada 2014 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. z 2014 r., poz. 1544; tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 1215).

wyłączonych ze zwolnień poprzez objęcie obowiązkiem prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących został wyraźnie zawężony<sup>10</sup>. Według szacunków Ministerstwa Finansów w wyniku zmiany tej regulacji, polegającej po prostu na poszerzeniu zakresu podmiotów zobowiązanych do stosowania kas fiskalnych, dochody budżetu państwa w 2016 r. wzrosły o 120 mln zł<sup>11</sup>. Obszar obowiązków sprawozdawczych i rozwiązań o charakterze administracyjnym był obszarem szczególnego zainteresowania ustawodawcy w kolejnych latach.

### 3. WYSIŁEK LEGISLACYJNY W NOWEJ KADENCJI PARLAMENTU (PO 2015 R.)

Widoczne zwiększenie aktywności legislacyjnej, które nastąpiło po roku 2015 r., można uznać za wynik zmian priorytetów w polityce podatkowej, co wiązało się z wejściem do dyskursu politycznego pojęcia „luki VAT”, które – nieraz w bardzo uproszczonej formie – zagościło w publicystyce.

Jednym z pierwszych wprowadzonych przez nowy skład sejmu rozwiązań, które miały prowadzić do dalszego uszczelniania systemu podatku od towarów i usług, było wprowadzanie obowiązkowego, a nie na wezwanie organu podatkowego, raportowania danych z ewidencji zakupu i sprzedaży VAT, za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Obowiązek ten przybrał formę jednolitego pliku kontrolnego (JPK) składanego za okresy miesięczne, w terminie do 25. dnia następnego miesiąca. Wprowadzono go Ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>12</sup>. Rozwiązanie to było wprowadzane stopniowo. Począwszy od lipca 2016 r., zobowiązano do tego podatników czynnych VAT posiadających status „dużego przedsiębiorcy” w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Z przekazywania „plików JPK” do końca roku 2016 r. byli zwolnieni mali i średni przedsiębiorcy, a do końca 2017 r. mikro przedsiębiorcy. Ostatecznie, począwszy od lutego 2018 r., objęto obowiązkiem raportowania JPK\_VAT wszystkich podatników VAT.

<sup>10</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 listopada 2012 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. z 2012 r., poz. 1382), które obowiązywało w latach 2013–2014.

<sup>11</sup> Informacja o wynikach kontroli NIK, KBF.410.008.01.2016, Nr ewid. P/16/010, Warszawa 2017, s. 13.

<sup>12</sup> Ustawa o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 13 maja 2016 r. (Dz.U. z 2016 r., poz. 846).

Choć raportowanie w formie elektronicznej stanowi bez wątpienia dodatkowy obowiązek administracyjny, jego wprowadzenie odbyło się bez większych zakłóceń. W pierwszym miesiącu jego obowiązywania złożono 1 703 271 plików od 1 508 458 przedsiębiorców, tj. z obowiązku wywiązało się 94,5% zobowiązanych. Plików JPK nie złożyło zaledwie 88 163 zobowiązanych do tego podatników<sup>13</sup>.

Co zaskakujące, skuteczność plików JPK w zwiększaniu wpływów budżetowych nadal nie doczekała się kompleksowej oceny. W sferze publicznej można znaleźć jedynie wrywkowe informacje na temat wpływu jednolitego pliku kontrolnego na wpływy budżetowe i pracę administracji. Według ogólnych informacji przedstawionych przez Ministerstwo Finansów podczas jednej z konferencji prasowych w latach 2017–2018 dane z JPK\_VAT miały pozwolić na identyfikację nieprawidłowości oraz wyegzekwowanie zaległości w podatku od towarów i usług na kwotę łączną ponad 2 mld zł<sup>14</sup>.

Natomiast implementacja tego rozwiązania do pracy administracji podatkowej i skarbowej, a następnie krajowej administracji skarbowej przebiegała zaskakująco wolno. Zgodnie z dostępnymi danymi w 2016 r. JPK\_VAT został wykorzystany jedynie w dwóch kontrolach podatkowych oraz w znikomym stopniu w czynnościach sprawozdających (0,01% wszystkich prowadzonych czynności), a w postępowaniach podatkowych w ogóle nie został wykorzystany. Symboliczne było wykorzystanie jednolitych plików kontrolnych przekazywanych na żądanie organów podatkowych<sup>15</sup>. Skromnie sięgano po JPK\_VAT w drugim półroczu 2016 r., tj. w pierwszych miesiącach, w których dla dużych przedsiębiorców prowadzących ewidencję przy użyciu programów komputerowych powstał obowiązek przekazywania jednolitego pliku kontrolnego dla ewidencji zakupu i sprzedaży VAT bez wezwania organu podatkowego<sup>16</sup>. W okresie od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2018 r., kiedy

<sup>13</sup> <http://www.podkarpackie.kas.gov.pl/izba-administracji-skarbowej-w-rzeszowie/wiadomosci/aktualnosci/> (dostęp: 14.04.2019); *Podsumowanie pierwszego miesiąca przesyłania JPK przez wszystkich czynnych podatników VAT*, Ministerstwo Finansów, marzec 2018.

<sup>14</sup> J. Sarnowski, P. Selera, *Zmniejszenie luki VAT w Polsce w latach 2016–2017: przyczyny – środki – dalsze perspektywy*, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa 2018, s. 24.

<sup>15</sup> Informacja o wynikach kontroli NIK, KBF.430.002.2019, Nr ewid. 80/2019/P/18/011/KBF, Warszawa 2019, s. 42.

<sup>16</sup> Informacja o wynikach kontroli NIK, KBF.430.002.2019, Nr ewid. 80/2019/P/18/011/KBF, Warszawa 2019. Wartość ustalona na podstawie analiz danych za okres od stycznia do października 2018 r. przeprowadzonych do 25 stycznia 2019 r. Informacja o wynikach kontroli NIK, LKR.430.005.2018, Nr ewid. 11/2019/P/18/077/LKR, Warszawa 2019. Kontrolą objęto okres od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2018 r.

to obowiązek przedłożenia ewidencji w formie plików JPK obowiązywał dużych przedsiębiorców, służby skarbowe przeprowadziły z ich wykorzystaniem zaledwie: 242 kontrole podatkowe, 17 kontroli celno-skarbowych, 71 czynności sprawdzających i 5 postępowań kontrolnych w trybie ustawy o kontroli skarbowej<sup>17</sup>. W zakończonych w 2018 r. 1300 postępowaniach, kontrolach podatkowych, kontrolach celno-skarbowych i czynnościach sprawdzających pobrano 2000 plików, a 6400 plików w okresie od stycznia do września 2019 r. w 4500 postępowaniach, kontrolach i czynnościach sprawdzających. W ich wyniku stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 98,5 mln zł w 2018 r. oraz na kwotę 317,2 mln zł w okresie od stycznia do września 2019 r.<sup>18</sup> Stopień wykorzystania JPK\_VAT zwiększał się w kolejnych latach. W czynnościach sprawdzających z 11,8% w 2017 r. do 29,6% w pierwszej połowie 2018 r., a w kontrolach rozliczeń VAT odpowiednio z 2,6% do 13%. Wskutek tego podatnicy złożyli w 2017 r. korekty na kwotę 34,1 mln zł (co stanowiło 11,5% wszystkich korekt wynikających z czynności sprawdzających w zakresie VAT), a w I połowie 2018 r. – na kwotę 92,8 mln zł (jedna piąta korekt po czynnościach sprawdzających w zakresie VAT). W 2017 i w pierwszej połowie 2018 r. dane z plików JPK\_VAT zostały wykorzystane w 5,6% kontroli rozliczeń VAT przeprowadzonych przez urzędy skarbowe, urzędy kontroli skarbowej i urzędy celno-skarbowe (które od 1 marca 2017 r. zastąpiły Urzędy Kontroli Skarbowej). W ich wyniku ujawniono nieprawidłowości na 266,9 mln zł, co stanowiło 1% kwoty wszystkich nieprawidłowości stwierdzonych podczas kontroli rozliczeń VAT w tym okresie. Zaskoczenie może budzić fakt, że najslabiej wykorzystywano JPK\_VAT w postępowaniach podatkowych – w 0,1% w 2017 r. i 0,9% w pierwszym półroczu 2018 r. Wskutek tego tzw. dodatkowe ustalenia organów podatkowych, czyli zwiększenia zobowiązań podatkowych kontrolowanych podmiotów, wyniosły 2,9 mln zł, w tym 1,6 mln zł zatrzymanych wypłat nienależnych zwrotów VAT (co jednak nie przekraczało 1% całości ustaleń w wyniku postępowań prowadzonych w tym okresie)<sup>19</sup>.

<sup>17</sup> Informacja o wynikach kontroli NIK, KBF.430.002.2019, Nr ewid. 80/2019/P/18/011/KBF, Warszawa 2019, s. 42.

<sup>18</sup> Informacja o wynikach kontroli NIK, KBF.410.006.01.2019, P/19/011, Warszawa 2020, s. 7.

<sup>19</sup> *NIK ma zastrzeżenia do wdrażania JPK*, „Dziennik Gazeta Prawna” 26.11.2018, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1365203,zastrzezenia-nik-do-mf-dot-wdrozenia-jpk.html> (dostęp: 14.04.2019).

Wydaje się, że istotną cezurą dla skuteczności wykorzystania danych zawartych w plikach JPK było rozpoczęcie przez Ministerstwo Finansów, począwszy od 2017 r., automatycznej analizy prawidłowości przekazanych przez podatników w JPK rozliczeń w VAT. W przypadku stwierdzenia tzw. rozbieżności w takich przekazanych plikach do podatników kierowane są powiadomienia (z poziomu centralnego lub przez właściwy urząd skarbowy) o potrzebie weryfikacji rozliczenia i ewentualnej możliwości złożenia korekty bez konsekwencji podatkowych, w tym karnych skarbowych. W 2017 r. zidentyfikowano 405 200 tego typu przypadków na kwotę 79 mld zł, a w 2018 r., do rozliczenia JPK\_VAT za sierpień włącznie, kwotę 77,4 mld zł. Ministerstwo Finansów wysłało w 2017 r. 38 200 powiadomień o możliwych nieprawidłowościach w formie SMS lub wiadomości e-mail<sup>20</sup>. W okresie styczeń–wrzesień 2018 r. liczba wysłanych powiadomień głównie w formie SMS i wiadomości e-mail wyniosła 349 900<sup>21</sup>. Po otrzymaniu takiego powiadomienia podatnicy mogli samodzielnie sprawdzić swoje rozliczenie VAT i złożyć korektę deklaracji. Wykorzystując JPK\_VAT, Ministerstwo Finansów, począwszy od 2017 r., cyklicznie generuje także zestawienia podatników, którzy w rozliczeniu VAT deklarują „zerowe” obroty albo nie składają w ogóle deklaracji VAT, a jednocześnie w tym samym okresie występują jako wystawcy faktur VAT. Za okres od stycznia do grudnia 2017 r. zidentyfikowano 152 700 faktur wystawionych przez podmioty niezarejestrowane dla celów podatku VAT lub podmioty, które nie złożyły deklaracji lub wykazały w deklaracjach „zerowe” obroty. Kwota podatku VAT wynikająca z tych faktur wyniosła 436,5 mln zł. Za okres od stycznia do września 2018 r. zidentyfikowano 298 000 takich faktur z kwotą podatku VAT 674,7 mln zł, a w całym 2018 r. zidentyfikowano 593 000 takich faktur z kwotą podatku VAT 1,337,2 mln zł. Na podstawie informacji o transakcjach ujawnionych w JPK\_VAT prowadzone były również analizy ukierunkowane na identyfikację uczestników tzw. transakcji karuzelowych, do objęcia czynnościami sprawdzającymi i kontrolami podatkowymi lub celno-skarbowymi. W efekcie prowadzonych od połowy 2016 r. 234 analiz i ustaleń urzędów skarbowych wstrzymano wypłatę zwrotów VAT w kwocie 277,9 mln<sup>22</sup>. Kwota zwiększonego podatku należnego VAT z korekt

<sup>20</sup> Informacja o wynikach kontroli NIK, KBF.430.002.2019, Nr ewid. 80/2019/P/18/011/KBF, Warszawa 2019, s. 51.

<sup>21</sup> Za okres styczeń–marzec oprócz powiadomień w formie SMS lub wiadomości e-mail wysyłane były również powiadomienia w formie papierowej.

<sup>22</sup> Informacja o wynikach kontroli NIK, KBF.410.006.01.2019, P/19/011, Warszawa 2020, s. 6.



złożonych przez podatników w efekcie analiz danych wykazanych w plikach JPK\_VAT wyniosła w 2017 r. 6707,8 mln zł, a w 2018 r. 6227,2 mln zł<sup>23</sup>. Z kolei kwota korekty podatku naliczonego do odliczenia przez podatników, u których ustalono na podstawie raportów automatycznych rozbieżności, wyniosła w 2017 r. 3816,3 mln zł, a w 2018 r. 4519,7 mln zł. Odpowiednio korekta podatku zadeklarowanego do wpłaty wyniosła 701,9 mln zł oraz 617,7 mln zł. Podmioty, u których zidentyfikowano rozbieżności, zwiększyły zadeklarowany za 2018 r. podatek do wpłaty o 743,7 mln zł, a za okres od stycznia do września 2019 r. o 273,4 mln zł (dane wstępne)<sup>24</sup>. Tylko w czynnościach sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatników w trybie przepisów Działu V ustawy Ordynacja podatkowa wykorzystano w 2017 r. pliki JPK\_VAT w 83 200, tj. w 11,8%, a w pierwszym półroczu 2018 r. w 114 100 takich czynnościach, tj. w 29,6% wszystkich czynności sprawdzających w zakresie VAT przeprowadzonych w tym okresie. Wzrosła także kwota ustaleń dokonanych w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających z wykorzystaniem JPK\_VAT z 46,1 mln zł w 2017 r. do 103,5 mln zł w pierwszym półroczu 2018 r. Kwoty ustalone w wyniku czynności sprawdzających przeprowadzonych z wykorzystaniem plików JPK\_VAT stanowiły w 2017 r. 9,6%, a w pierwszym półroczu 2018 r. 16,6% ustaleń dokonanych w wyniku czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT<sup>25</sup>.

Trzeba zauważyć, że planowana jest dalsza ewolucja plików JPK\_VAT. Kolejnym etapem ma być połączenie go ze „zwykłą” deklaracją podatkową VAT<sup>26</sup>. Dane podatkowe wykazywane dotychczas w VAT-7 i VAT-7K będą przesyłane wtedy wyłącznie w pliku JPK\_VAT razem z ewidencją VAT. W ten sposób powstanie jedna struktura dokumentu (tzw. schema) podzielona na część ewidencyjną i deklaracyjną. Nowe deklaracje mają obowiązywać już od 1 kwietnia 2020 r. dużych podatników, a od 1 lipca 2020 r. pozostałych<sup>27</sup>.

<sup>23</sup> Wartość ustalona na podstawie przeprowadzonych do 25 stycznia 2019 r. analiz danych za okres od stycznia do października 2018 r.

<sup>24</sup> Informacja o wynikach kontroli NIK, KBF.410.006.01.2019, Nr ewid. P/19/011, Warszawa 2020, s. 5.

<sup>25</sup> Informacja o wynikach kontroli NIK, KBF.430.002.2019, Nr ewid. 80/2019/P/18/011/KBF, Warszawa 2019, s. 53.

<sup>26</sup> Zmiany wprowadzone Ustawą z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r., poz. 1520).

<sup>27</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2019 r., poz. 1988).

Bez względu na przyszłe losy jednolity plik kontrolny, w powszechnym odbiorze, wydaje się dalej personifikować walkę z „luką w VAT”. Trzeba jednak wskazać na pewną istotną wadę tego narzędzia (i jego potencjalnych następców) – skuteczność JPK jest ograniczona tylko do obrotu pomiędzy podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą (w praktyce wystawiającymi faktury lub dokumenty z nimi równoważne). Tymczasem sprzedaż dokonywana na rzecz ostatecznych konsumentów podlega zasadniczo rejestracji za pomocą kas fiskalnych. Objęcie tego typu transakcji (Business to Consumer – B2C) pozwala na sprawowanie nadzoru nad całym obrotem VAT dokonywanym w ramach działalności gospodarczej w kraju. Rejestracja obrotów przez podatników VAT na rzecz ostatecznych konsumentów opiera się na kasach rejestrujących. Elektronizacja tego rozwiązania umożliwi osiągnięcie w tym zakresie rezultatów porównywalnych z JPK\_VAT, polegających na automatycznym przesyłaniu informacji o rejestrowanych transakcjach sprzedaży organom podatkowym. Tego typu kasy fiskalne zwane są kasami online. Możliwość ich stosowania została wprowadzona Ustawą z dnia 15 marca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach<sup>28</sup>. Rozwiązanie zwane potocznie „kasami fiskalnymi online” opiera się na wprowadzeniu stosowania przez zobowiązanych do tego podatników podatku VAT nowego rodzaju kas rejestrujących (tzw. kas online) umożliwiających, oprócz stosowanego już obecnie zapisu w pamięci kasy, również przekazywanie w sposób ciągły, zautomatyzowany i bezpośredni informacji z kas rejestrujących, czyli prowadzonej przez nie ewidencji, oraz o zdarzeniach mających znaczenie dla pracy kas, które zaistniały podczas ich użytkowania, do systemu teleinformatycznego prowadzonego przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, nazwanego w tekście ustawy „Centralnym Repozytorium Kas”. Zgodnie z zapisami projektu z tytułu wprowadzenia kas fiskalnych przekazujących dane w formie elektronicznej w roku 2018 ma wpłynąć dodatkowo 180,3 mln zł, a w roku 2019 – 349,3 mln<sup>29</sup>. Brak w sferze publicznej informacji o realizacji tych zamierzeń, natomiast w okresie od 1 maja do 30 listopada 2019 r. zaewidencjonowano na 81 100 kasach online sprzedaż brutto w kwocie 19,9 mld zł<sup>30</sup>.

<sup>28</sup> Dz.U. z 2019 r., poz. 675; Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 kwietnia 2019 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. z 2019 r., poz. 816).

<sup>29</sup> Druk sejmowy nr 2503 z dnia 26 kwietnia 2018 r. Ocena Skutków Regulacji, s. 4; na cały okres 2018–2028 wpływy oszacowano na 11 038,9 mln zł.

<sup>30</sup> Informacja o wynikach kontroli NIK, KBF.410.006.01.2019, P/19/011, Warszawa 2020, s. 10.

Ustawodawca przewidział również możliwość prowadzenia ewidencji sprzedaży przy użyciu innego typu kas o charakterze *stricte* elektronicznym – kas online mających postać oprogramowania; są to tzw. kasy wirtualne. Nie mają one w ogóle postaci fizycznej, lecz są to *de facto* programy komputerowe. Brak rozporządzenia wykonawczego określającego wymogi techniczne uniemożliwia jeszcze użytkowanie tego typu kas<sup>31</sup>.

Warto też zauważyć, że niemal jednocześnie z wprowadzeniem jednolitego pliku kontrolnego, z dniem 15 lipca 2016 r. weszła w życie zmiana ustawy o podatku od towarów i usług, która wprowadziła klauzulę nadużycia prawa w VAT (art. 5 ust. 4 i 5 ustawy o podatku od towarów i usług). Wprowadzenie tej instytucji na grunt systemu podatku VAT umożliwiło nie tylko wydawanie przez Ministra Finansów, a po 1 marca 2017 r. Szeffa Krajowej Administracji Skarbowej opinii, ale przede wszystkim stanowi podstawę dla Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej do odmowy wydania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług. W tych sprawach wydawane są postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Rozwiązanie to nie przekłada się w sposób bezpośredni na wzrost wpływów podatkowych, ale stanowi użyteczne narzędzie do eliminowania niektórych mechanizmów optymalizacyjnych z obrotu prawnego.

Zazwyczaj pomijaną w opracowaniach, ale istotną systemowo zmianą o jednoznacznym celu – ograniczenia szarej i czarnej strefy – było obniżenie z 15 tys. euro do 15 tys. złotych limitu wartości transakcji pomiędzy przedsiębiorcami, powyżej którego istnieje obowiązek dokonania (przyjęcia) płatności poprzez rachunek płatniczy. Zmiana została wprowadzona Ustawą z dnia 13 kwietnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej<sup>32</sup>.

Oczekiwano, że obniżenie tego limitu przyczyni się do zwiększenia dochodów budżetu państwa poprzez ograniczenie fikcyjnych transakcji i zmniejszenie szarej strefy. Jednocześnie ustawa wprowadziła zmiany

<sup>31</sup> Artykuł 111b ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

<sup>32</sup> Ustawa z dnia 13 kwietnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2016 r., poz. 780).

w podatkach dochodowych polegające na braku prawa do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kwoty płatności, a także konieczności zmniejszenia takich kosztów o kwotę płatności, w przypadku gdy podatnik dokonałby płatności z pominięciem rachunku płatniczego. Ustawodawca zakładał, że powszechność płatności elektronicznych wpływa na ograniczanie rozmiaru szarej strefy w gospodarce i ograniczanie transakcji fikcyjnych zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów, a w rezultacie powodujących zaniżenie podstawy podlegającej opodatkowaniu podatkiem dochodowym. W sferze publicznej brakuje oceny skutków wprowadzenia tych regulacji. Nie ulega natomiast wątpliwości, że systematyczny spadek tzw. gotówkowej szarej strefy (niezarejestrowanej wartości dodanej brutto związanej z płatnościami gotówkowymi) przyczyniał się do stopniowego obniżania luki VAT w Polsce<sup>33</sup>. Sama zaś tzw. gotówkowa szara strefa jest szacowana na poziomie 9,9% PKB (228,7 mld zł) jeszcze w roku 2018<sup>34</sup>. Bez wątpienia ograniczenie obrotu gotówkowego ułatwiło wprowadzenie kolejnych rozwiązań „uszczelniających” podatek VAT, takich jak podzielną płatność czy STIR. Wydaje się, że tego typu działania przynosiły pewne skutki, szczególnie w odniesieniu do towarów tzw. wrażliwych podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, zasadnicze jednak znaczenie dla ograniczenia szarej strefy, a w konsekwencji wzrostu wpływów podatkowych w tych obszarach miały zmiany legislacyjne wprowadzone w ramach trzech pakietów: paliwowego, energetycznego oraz przewozowego. Pod tymi łatwo wpadającymi w ucho nazwami projektów kryją się istotne zmiany w kilkudziesięciu ustawach, począwszy od ustawy o podatku od towarów i usług, na prawie energetycznym kończąc. Pakiet paliwowy, po wejściu w życie 1 sierpnia 2016 r., koncentrował się na przepisach mających na celu utrudnienie wyłudzenia VAT podczas importu wewnątrz-wspólnotowego, m.in. na przyznawaniu koncesji na obrót paliwami tylko tym podmiotom zagranicznym, które mają w kraju oddział lub siedzibę. Jednocześnie generalnie skrócono termin zapłaty podatku VAT z kwartału po dalszej sprzedaży do pięciu dni po sprowadzeniu paliwa do Polski. Zmodyfikowano również metodę ustalania podstawy opodatkowania. Zamiast deklarowanej wartości przewożonego towaru stała się nią kwota ustalana na podstawie cen hurtowych paliw silnikowych publikowanych

<sup>33</sup> *Szara strefa w Polsce*, Zespół Analiz Ekonomiczny Ernst and Young, Warszawa 2020, s. 5, [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Szara\\_strefa\\_w\\_Polsce\\_final/\\$File/Szara%20strefa%20w%20Polsce\\_final.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Szara_strefa_w_Polsce_final/$File/Szara%20strefa%20w%20Polsce_final.pdf) (dostęp: 19.02.2020).

<sup>34</sup> *Ibidem*, s. 6.

w Biuletynie Informacji Publicznej lub właściwej ceny na stronach Ministerstwa Finansów. Przeniesiono też ciężar w zakresie odpowiedzialności z nabywców (którymi mogły być dawniej spółki zarejestrowane w krajach nieobjętych jurysdykcją unijną) na zarejestrowanych odbiorców i składy podatkowe<sup>35</sup>. Pakiet energetyczny w radykalny sposób wpłynął na organizację rynku paliw w Polsce. Najistotniejsze wydają się zmiany w zakresie koncesjonowania obrotu paliwami oraz kontroli jakości paliw<sup>36</sup>. Trzecim istotnym elementem był tzw. pakiet transportowy<sup>37</sup>, którego zasadniczą treścią było wdrożenie, począwszy do 18 kwietnia 2017 r., dokładnego monitorowania obrotu paliwami, tytoniem czy alkoholami skażonymi (tzw. towary wrażliwe)<sup>38</sup>. Obie te regulacje wprowadziły także wysokie sankcje za ich naruszenia. Za działalność bez posiadanej koncesji na obrót paliw lub z jej naruszeniem zunifikowana kara wynosi aż 5 mln zł, przy jednoczesnym zagrożeniu karą pozbawienia wolności od 6 miesięcy do 5 lat. Pakiet transportowy wprowadził wiele kar za uchybienia w przewozie paliw, którego plagą były dotychczas tzw. znikające transporty, sięgające 46% wartości brutto towaru przewożonego podlegającego obowiązkowi zgłoszenia, ale nie mniej niż 20 000 zł. W odniesieniu do tych – odnoszących się początkowo do jednego sektora, ale jednak dość szerokich – zmian uprawniona wydaje się teza, że ustawodawca osiągnął cele, których oczekiwał po nowelizacji. Wskazują na to choćby wyniki upublicznionej przez Ministerstwo Finansów analizy wybranej grupy podmiotów posiadających koncesje na obrót paliwami ciekłymi oraz deklaracji podatkowych VAT-7 i VAT-14. Jej wyniki wskazują, że w pierwszym kwartale 2017 r. obrót deklarowany przez podmioty w stawce podstawowej 23% wzrósł z 40,7 mld do 52,5 mld zł. Natomiast wzrost zadeklarowanej do wpłaty na rzecz organów podatkowych przez te podmioty kwoty podatku VAT wyniósł 966 mln zł<sup>39</sup>.

<sup>35</sup> Ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 1052).

<sup>36</sup> Ustawa z dnia 22 lipca 2016 r. o zmianie ustawy – Prawo energetyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 1165).

<sup>37</sup> Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (Dz.U. z 2017 r., poz. 708).

<sup>38</sup> Mowa o tzw. systemie SENT, zgodnie z którym konieczne jest każdorazowe zgłoszenie planowanego przewozu towaru wrażliwego łącznie z podaniem trasy oraz daty transportu. Podmiotami ponoszącymi odpowiedzialność w wyniku wdrożenia systemu są nie tylko odbiorca, ale również firma transportowa i kierowca.

<sup>39</sup> *Walka z szarą strefą. Wpływ regulacji na branżę paliw płynnych*, Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego, PWC, Warszawa 2018, s. 24.

Inne analizy wykazały, że podmioty posiadające koncesję na obrót paliwami i składające pliki JPK\_VAT wpłaciły w pierwszym półroczu 2017 r. podatek VAT wyższy o ok. 2,5 mld zł niż w pierwszym półroczu 2016 r.<sup>40</sup>

W odpowiedzi na złożoną przez posła Michała Jarosa interpelację nr 18810 z dnia 26 stycznia 2018 r. w sprawie uszczelnienia systemu VAT wskazano natomiast, że nowe regulacje zwiększające skuteczność nadzoru państwa nad obrotem paliwami sprowadzanymi do Polski i umożliwiające bieżące monitorowanie obrotu wpłynęły na wzrost legalnej sprzedaży i przełożyły się na zwiększenie wpływów z tytułu podatku VAT – w 2017 r. o ponad 4 mld zł<sup>41</sup>.

Analogicznie konstrukcyjnie rozwiązania zostały zastosowane w odniesieniu do innych obszarów podlegających podatkowi akcyzowemu, tj. obrotu alkoholem – jako tzw. pakiet spirytusowy<sup>42</sup> oraz wyrobów tytoniowych – tzw. pakiet tytoniowy<sup>43</sup>. Podobnie jak pakiet paliwowy, odnosiły się one do podatku akcyzowego i zmniejszenia zakresu szarej strefy w obrocie tymi towarami. Niewątpliwe sukcesy w tym zakresie, polegające na wzroście oficjalnie notowanej sprzedaży towarów „akcyzowych”, powodowały wzrost wpływów z podatku VAT. Wprowadzając w życie projekt pakietu tytoniowego, Ministerstwo Finansów szacowało, że z tego obszaru do Skarbu Państwa nie wpływa ok. 6 mld zł z tytułu niezapłaconego podatku akcyzowego i VAT, co przekładało się na szarą strefę w szeroko pojętej branży tytoniowej w wysokości 14,6% krajowej konsumpcji<sup>44</sup>.

Potoczne określenie, tzw. pakiet spirytusowy, zyskała ustawa zmieniająca ustawę o podatku akcyzowym<sup>45</sup>. Weszła ona w życie w dniu 27 maja 2017 r., ujednolicając zasady dotyczące dopuszczalnych typów alkoholu skażonego całkowicie. Straty Skarbu Państwa w tym obszarze szacowano na kwotę pomiędzy 1,6 mld a 3 mld zł<sup>46</sup>.

<sup>40</sup> Informacja o wynikach kontroli NIK, KBF.430.003.2018, s. 16.

<sup>41</sup> Pismo z dnia 9 lutego 2018 r., znak DKA8.054.2.2018.

<sup>42</sup> Ustawa z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2017 r., poz. 937).

<sup>43</sup> Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o organizacji niektórych rynków rolnych (Dz.U. z 2017 r., poz. 2216).

<sup>44</sup> Uznawano, że szara strefa w tym obszarze maleje – w 2015 r. szacowano ją na ok. 18,2% konsumpcji.

<sup>45</sup> Ustawa z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2017 r., poz. 937).

<sup>46</sup> *Koniec skażonego spirytusu na bazarach?*, <https://biznes.gazetaprawna.pl/artykuly/979794,teraz-spirytus-w-pakiecie-skazony.html> (dostęp: 14.04.2019).

Działania te przynajmniej w początkowym okresie przyniosły obserwowalne rezultaty. Na przykład według badań niezależnych ekspertów szara strefa na rynku wyrobów tytoniowych w roku 2015 wynosiła 19%, tymczasem dzięki działaniom służb skarbowych w drugim kwartale 2017 r. spadła do niecałych 14%<sup>47</sup>. Według szacunków Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) szara strefa w obszarze wyrobów alkoholowych w roku 2016 r. zmniejszyła się z 9% do 8%. W roku 2014 wpływy wyniosły 6,6 mld zł, a w 2016 – 7,6 mld złotych. Wpływy z tytułu podatku akcyzowego wzrosły o 1 mld zł<sup>48</sup>.

Dalsze starania ustawodawcy o zwiększenie wpływów z podatku VAT przyjęły formę nowelizacji samej ustawy o podatku od towarów i usług o bardzo kompleksowym charakterze. Z dniem 1 stycznia 2017 r. wszedł w życie szeroki pakiet zmian uszczelniających VAT wprowadzony Ustawą z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (tzw. pakiet uszczelniający)<sup>49</sup>. Zakres wprowadzonych zmian w sposób wyraźny odbiegał od praktyki sektorowych bądź wąskich, o technicznym charakterze zmian legislacyjnych. Dodatkowo część modyfikacji można uznać za niemal rewolucyjne rozwiązania, często zrywające z dotychczasową wieloletnią praktyką w obszarze podatku od towarów i usług. Za takie można uznać:

- modyfikacje w zakresie rejestrowania i wyrejestrowywania podmiotów dla potrzeb VAT;
- niedokonywanie rejestracji podmiotów, które złożyły zgłoszenie rejestracyjne, a w wyniku weryfikacji informacji zawartych w zgłoszeniu rejestracyjnym okazało się, że podmioty te nie istnieją lub mimo podjęcia udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z nimi albo z ich pełnomocnikami;
- likwidacje rozliczeń kwartalnych dla podatników innych niż mali podatnicy (w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług) oraz brak możliwości rozliczeń kwartalnych dla nowych podatników w okresie pierwszych dwunastu miesięcy od rejestracji jako podatnicy VAT czynni;

<sup>47</sup> Raport: *Wpływ Krajowej Administracji Skarbowej na przeciwdziałanie szarej i czarnej strefie*, [w:] *Przeciwdziałanie szarej strefie w Polsce*, UN Global Compact, Warszawa 2017, s. 35 (<https://ungc.org/pl/strefa-wiedzy/przeciwdzialanie-szarej-strefie-2/>, dostęp: 14.02.2020).

<sup>48</sup> Ibidem, s. 36.

<sup>49</sup> Dz.U. z 2016 r., poz. 2024.

– obowiązek składania przez większość podatników deklaracji, informacji podsumowujących (i ich korekt) dla podatku od towarów i usług wyłącznie drogą elektroniczną.

Przywrócono również tzw. sankcję podatkową za nierzetelne rozliczanie podatku VAT i radykalnie zmieniono zasady dokonywania zwrotów podatku VAT w terminie 25-dniowym. Zmiana odnosząca się do zwrotów podatku VAT w terminie 25 dni w sposób wyraźny ograniczyła ich stosowanie poprzez zwiększenie wymogów formalnych koniecznych dla otrzymania zwrotu w tym terminie. Od stycznia 2017 r. została wprowadzona możliwość nałożenia przez urząd na podatnika specjalnej kary, zwanej sankcją VAT. Warto podkreślić, że ten mechanizm znalazł się w przepisach o podatku od towarów i usług ponownie<sup>50</sup>. Mechanizm działania tego środka przewiduje, iż w przypadku zaniżenia podatku lub zawyżenia kwoty zwrotu urząd skarbowy może nałożyć na podatnika karę w wysokości 30% kwoty niedopłaconej fiskusowi. Natomiast kara wynosi 100% niezapłaconej kwoty, gdy wynikała z „pustych” faktur – wystawionych przez nieistniejący podmiot, potwierdzających nieistniejące transakcje lub opiewających na niezgodne z rzeczywistością kwoty. Szczególnie istotne zmiany miały miejsce w obszarze rejestracji podatników VAT, gdzie znacząco zwiększono liczbę okoliczności skutkujących wykreśleniem podatnika z rejestru.

W pierwszym półroczu 2017 r., tj. po wejściu w życie zmian w ustawie o podatku od towarów i usług, z rejestru podatników wykreślono 154 300 podatników, co stanowi 79,3% podatników wykreślonych w całym 2016 r. W trzecim kwartale 2017 r. wykreślono 61 700 podatników. Na podstawie art. 96 ust. 6–8 ustawy o podatku od towarów i usług w pierwszym półroczu 2017 r. wykreślono 89 000 podmiotów (co stanowi 50,7% wykreśleń na tej podstawie w całym 2016 r.) oraz 34 500 w trzecim kwartale 2017 r.<sup>51</sup>

---

<sup>50</sup> 1 grudnia 2008 r. usunięto z ustawy o podatku od towarów i usług przepisy przewidujące tzw. sankcję, motywując to toczącym się postępowaniem przez Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Jednak Trybunał w wyroku z dnia 15 stycznia 2009 r. w sprawie polskiego podatnika *K1 Sp. z o.o.* (C-502/07) uznał, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe przewidziane w polskim ustawodawstwie nie ma cech podatku, lecz jest sankcją o charakterze administracyjnym, której wprowadzenie nie stoi w sprzeczności z prawem Unii Europejskiej.

<sup>51</sup> Informacja o wynikach kontroli NIK, KBF.430.003.2018, Nr ewid. 23/2018/P/17/013/KBF, Warszawa 2018, s. 33.



Pakiet uszczelniający modyfikował również obowiązujące już „środki uszczelniające”, takie jak mechanizm odwrotnego obciążenia, czy też instytucję solidarnej odpowiedzialności. Szczególnie tę ostatnią instytucję wyraźnie zmieniono, wprowadzając odpowiedzialność solidarną pełnomocnika dokonującego rejestracji dla potrzeb VAT w imieniu podatnika do kwoty 500 tys. zł za zaległości podatkowe podatnika powstałe z tytułu czynności wykonanych w ciągu sześciu miesięcy od dnia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego. Dodatkowo podwyższono kary za wystawianie i posługiwanie się fałszywymi fakturami przewidziane w Kodeksie karnym skarbowym. Ministerstwo Finansów oszacowało, że dodatkowe wpływy podatkowe w pierwszym półroczu 2017 r. z tytułu wprowadzenia tzw. pakietu uszczelniającego wyniosły 1,4 mld zł<sup>52</sup>.

Pakiet uszczelniający został dopełniony regulacjami o charakterze prewencyjnym. Modyfikacja polityki karnej w tym zakresie wynikała z ocen dotychczasowego stosowania przepisów karnych w postępowaniach, które dotyczyły oszustw związanych z podatkiem VAT. W okresie 2014–2016, w sprawach, których przedmiotem były wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku VAT, zapadły wyroki wobec 253 osób, z czego jedynie 31 osób skazanych zostało na kary pozbawienia wolności bez warunkowego zawieszenia ich wykonania<sup>53</sup>. Przy czym wyroki odnosiły się do nienależnych zwrotów dużej wartości w rozumieniu art. 53 § 15 Kodeksu karnego skarbowego, zgodnie z którym „Duża wartość jest to wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego przekracza pięćsetkrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia”<sup>54</sup>. Sytuacje w tym zakresie miała zmienić nowelizacja Kodeksu karnego, która weszła w życie z dniem 1 marca 2017 r.<sup>55</sup> Wprowadziła ona wiele kategorii przestępstw, takich jak wystawianie fikcyjnych faktur, ich podrabianie i przerabianie. Zagrożenie karą uzależniono od kwoty należności na dokumencie. Jako zbrodnia (tj. czyn zagrożony karą więzienia nie krótszą niż 3 lata) zostało stypizowane przestępstwo, gdy wartość towarów i usług przekracza 5 mln zł. Natomiast za fałszowanie

<sup>52</sup> Ibidem, s. 16.

<sup>53</sup> M. Warchoł, Odpowiedź na zapytanie nr 1181 w sprawie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 888/VIII kadencja).

<sup>54</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 19 ze zm.).

<sup>55</sup> Ustawa z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2017 r., poz. 244).

faktur na kwotę ponad 10 mln zł grozi kara od 5 do 15 lat pozbawienia wolności, a w najcięższych wypadkach nawet 25 lat więzienia<sup>56</sup>. Dostępne w sferze publicznej dane wskazują na wzrost aktywności nie tylko organów skarbowych, lecz także prokuratorskich. Na przykład w odpowiedzi na interpelację nr 27039 posła Marka Biernackiego z dnia 30 października 2018 r. wskazano na wzrastającą liczbę prowadzonych przez prokuraturę krajową postępowań przygotowawczych, w których uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnych z tytułu podatku VAT wynosi powyżej 1 mln złotych, a w szczególności na wzrastającą liczbę aktów oskarżenia (2016 r. – 128 aktów obejmujących 157 oskarżonych, w 2017 r. – 196 aktów obejmujących 581 oskarżonych, w pierwszej połowie 2018 r. – 128 aktów obejmujących 346 oskarżonych). Wskazywano również na wzrastającą w tej kategorii liczbę skazań na bezwzględną karę pozbawienia wolności (w 2016 r. 14 osób, w 2017 r. 38 osób, w pierwszym półroczu 2018 r. 51 osób). Zgodnie z informacjami prasowymi zarzut tzw. zbrodni VAT został postawiony przez organy prokuratorskie już w ponad stu sprawach od chwili wprowadzenia tych regulacji. Natomiast w odniesieniu do zagrożenia 25 lat pozbawienia wolności (gdy wartość fikcyjnych faktur przekroczy 10 mln zł) prokuratorzy postawili w latach 2018–2019 już 37 zarzutów (15 z nich zostało objętych aktem oskarżenia)<sup>57</sup>. Trzeba także wspomnieć o wprowadzeniu rozwiązań, które w sposób pośredni oddziaływały na eliminację nieprawidłowości występujących w rozliczeniach podatku VAT. Najważniejszym rozwiązaniem z tego obszaru było wprowadzenie możliwości weryfikowania przez samych podatników VAT statusu ich kontrahentów. W tym celu stworzono wyszukiwarki podatników znane pod nazwami wykazów podatników VAT – tzw. czarnej, a następnie białej listy. Umożliwia ona sprawdzenie, czy dany podmiot gospodarczy jest zarejestrowanym podatnikiem VAT. Podatnicy uzyskali dostęp do informacji o statusie kontrahentów na wybrany dzień za pomocą określonego kryterium dostępu, którym może być wybrany numer NIP, nazwa, a w przypadku osób fizycznych imię i nazwisko oraz numer rachunku bankowego wykorzystywanego do prowadzenia działalności gospodarczej. Możliwość sprawdzenia kontrahenta została ograniczona do pięciu lat poprzedzających rok, w którym podatnik zada takie pytanie. Ustawodawca nie wskazał

<sup>56</sup> J. Sarnowski, P. Selera, *Zmniejszenie luki VAT w Polsce w latach 2016–2017...*, s. 18.

<sup>57</sup> *Już niemal sto zbrodni vatowskich. Sprawcom grozi 25 lat więzienia*, <https://www.forbes.pl/prawo-i-podatki/zbrodnia-vat-owska-grozi-15-lub-nawet-25-lat-wiezienia/7shtdwy> (dostęp: 15.02.2020).

spodziewanych korzyści dla budżetu państwa z tytułu wprowadzenia tego rozwiązania. W Ocenie Skutków Regulacji wyrażono jedynie oczekiwanie, że proponowane rozwiązania nie wpłyną na zmniejszenie dochodów budżetu państwa. Natomiast w średnim okresie spodziewano się wzrostu dochodów budżetu państwa, które miałyby wynikać z wprowadzenia sankcji dla podatników, którzy płacą na inne rachunki niż zgłoszone i publikowane w wykazie podatników VAT<sup>58</sup>. Oczekiwano również pośredniego skutku w postaci „samouszczelnienia” się systemu podatku od towarów i usług. Ponadto zakładano, że dzięki wprowadzeniu możliwości dokonania weryfikacji danych kontrahenta przedsiębiorcy otrzymają narzędzie pozwalające na uniknięcie przez nabywców towarów i usług ryzyka wpłatania ich w oszukańczy proceder zmierzający do wyłudzenia VAT. Tym samym, zdaniem autorów uzasadnienia do projektu ustawy, zostanie ograniczona nieuprawniona przewaga, jaką podmioty dopuszczające się oszustw podatkowych osiągały dotychczas nad uczciwymi podatnikami VAT<sup>59</sup>. W obiegu publicznym brak jest dotąd informacji, czy te wszystkie cele udało się zrealizować.

#### 4. REWOLUCJA ORGANIZACYJNA. NAJWIĘKSZA REFORMA ADMINISTRACJI PODATKOWEJ, SKARBOWEJ I CELNEJ PO 1989 R.

Tym szerokim działaniom legislacyjnym towarzyszyły równie ambitne przemiany organizacyjne. Z dniem 1 marca 2017 r. wprowadzono w życie nowy model administracji skarbowej – Krajową Administrację Skarbową<sup>60</sup>, który powstał z połączenia dotychczasowej administracji podatkowej, służby celnej i kontroli skarbowej. Centralizacja wszystkich struktur administracyjnych zaangażowanych w pobór należności publicznoprawnych jest największą zmianą organizacyjną administracji podatkowej, skarbowej i celnej od początku lat dziewięćdziesiątych XX w. Nieukrywanym celem tej reformy było zwiększenie efektywności wszystkich dawnych administracji przede wszystkim poprzez usprawnienie przepływu informacji pomiędzy organami kontrolnymi oraz zwiększenie skuteczności

<sup>58</sup> Ocena skutków regulacji, druk sejmowy nr 3301/VIII kadencja, s. 6.

<sup>59</sup> Uzasadnienie do projektu ustawy, druk sejmowy nr 3301/VIII kadencja, s. 2, 10, 21.

<sup>60</sup> Model ten został wprowadzony Ustawą z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r., poz. 1947 ze zm.) oraz Ustawą z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r., poz. 1948 ze zm.).

w zwalczaniu szarej strefy. Temu celowi służyła głęboka integracja dawnych struktur kontroli skarbowej i służby celnej, wyraźnie skierowana na zwalczanie obszaru „ciężkich” oszustw podatkowych. Wydaje się, że reforma przyniosła rezultaty już w pierwszym roku od jej wprowadzenia. W literaturze dominuje teza, że działań kontrolnych było mniej, ale stały się bardziej efektywne. Liczba kontroli zrealizowanych przez urzędy kontroli skarbowej (od 1 marca 2017 r. urzędy celno-skarbowe) zmniejszyła się niemal o 1/5: z 5775 w 2016 r. do 4648 w 2017 r. O ile wpłaty dokonane w wyniku kontroli wyniosły w 2016 r. 2,3 mld zł, to już po trzech kwartałach 2017 r. czynności kontrolne uchroniły Skarb Państwa przed stratą 2,38 mld zł. Z kolei urzędy skarbowe przeprowadziły w 2015 r. 29 260 kontroli, w wyniku których u 76,6% podmiotów stwierdzono nieprawidłowości. W 2017 r. kontroli było o ponad 1/3 mniej, przy jednoczesnym wzroście wykrywanych nieprawidłowości do 83,3%<sup>61</sup>. Liczba kontroli rozliczeń VAT, w których stwierdzono nieprawidłowości, zmniejszyła się z 3750 w 2016 r. do 2549 w 2017 r., tj. o 32%, i do 1765 w 2018 r., tj. o 30,8% w porównaniu do 2017 r. Od stycznia do września 2018 r. wyniosła 1334. Przy zmniejszającej się liczbie prowadzonych kontroli ich skuteczność mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby przeprowadzonych kontroli wzrosła z 77,3% w 2016 r. i 79,3% w 2017 r. do 84,8% w 2018 r. W okresie od stycznia do września 2018 r. relacja ta wynosiła również 84,8%. Kwota nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku kontroli rozliczeń VAT zmniejszyła się z 20 069,7 mln zł w 2016 r. do 13 040,4 mln zł w 2017 r. Tendencja spadkowa utrzymywała się w 2018 r., kiedy to w kontrolach skarbowych i celno-skarbowych stwierdzono w trzech pierwszych kwartałach nieprawidłowości na kwotę 6598 mln zł oraz w całym 2018 r. na kwotę 9276,4 mln zł. Spadek ustaleń kontrolnych przedstawiany jest jako wynik ograniczenia aktywności kontrolnej wobec niektórych podmiotów (np. słupów i znikających podatników) i wykrywania nieprawidłowości bez wszczynania kontroli, przy wykorzystaniu czynności sprawdzających<sup>62</sup>.

Warto podkreślić, że sam proces tworzenia Krajowej Administracji Skarbowej nie spowodował obniżenia efektywności jej pracy. Liczba zwrotów związanych z wadliwymi decyzjami w pierwszym półroczu

<sup>61</sup> J. Sarnowski, P. Selera, *Zmniejszenie luki VAT w Polsce w latach 2016–2017...*, s. 21.

<sup>62</sup> Informacja o wynikach kontroli NIK, KBF.430.002.2019, Nr ewid. 80/2019/P/18/011/KBF, Warszawa 2019, s. 88–89.

2018 r. wyniosła 367 i była o 30,5% niższa od liczby zwrotów dokonanych w pierwszej połowie 2016 r. Kwota odsetek wypłaconych w wyniku uchylenia wadliwych decyzji w pierwszej połowie 2018 r. wyniosła 40,9 mln zł i była o 22,9% niższa od kwoty wypłaconej w pierwszym półroczu 2016 r. Wskaźnik uchylonych decyzji (obliczony jako stosunek liczby decyzji w zakresie podatków PIT, CIT i VAT uchylonych w II instancji do liczby decyzji wydanych w okresie rozliczeniowym) w pierwszym półroczu 2018 r. wyniósł 8,7% i był o 1,2 punktu procentowego korzystniejszy (tj. niższy) niż w pierwszym półroczu 2016 r. Wskaźnik uchylonych decyzji (liczony jako stosunek liczby decyzji w zakresie PIT, CIT i VAT uchylonych w II instancji do liczby odwołań złożonych w okresie rozliczeniowym) wyniósł 28,3% i był o 10,6 punktu procentowego korzystniejszy (tj. niższy) niż w pierwszym półroczu 2016 r. Liczba skarg wnoszonych przez podatników do wojewódzkich sądów administracyjnych utrzymała się na zbliżonym poziomie. W pierwszym półroczu 2018 r. wyniosła 11 100, a w pierwszym półroczu 2016 r. – 11 300. Udział orzeczeń wojewódzkich sądów administracyjnych korzystnych dla organów podatkowych (tj. utrzymujących w mocy decyzję lub postanowienie) w pierwszej połowie 2018 r. wyniósł 80% i był nieco niższy niż w pierwszej połowie 2016 r. (80,3%). Poprawił się wskaźnik ściągłości należności wobec budżetu państwa (liczony jako stosunek kwoty wyegzekwowanych zaległości do kwoty zaległości objętej tytułami wykonawczymi). W pierwszym półroczu 2018 r. wyniósł on 21,9% i był o 7,5 punktu procentowego wyższy niż w pierwszej połowie 2016 r.<sup>63</sup>

Powyższe dane można uznać za realizację celów przeprowadzonej reformy, której założeniem było osiągnięcie lepszych wyników pracy aparatu skarbowego jako całości. Należy jednak zwrócić uwagę na głosy krytyczne wobec utworzenia jednolitej Krajowej Administracji Skarbowej. Najbardziej kompleksowa ocena tego procesu została dokonana przez Najwyższą Izbę Kontroli w wyniku kontroli „Stan organizacji Krajowej Administracji Skarbowej”<sup>64</sup>. Wskazano w niej na dwa zasadnicze niedociągnięcia w procesie powstawania KAS. Po pierwsze, uznano, że proces kształtowania i realizacji polityki kadrowej w KAS nie został należycie przygotowany i przeprowadzony. W wyniku reformy zatrudnienie ogółem w jednostkach

<sup>63</sup> Informacja o wynikach kontroli NIK, KBF.430.012.2019, Nrewid.159/2019/P/18/009/KBF, Warszawa 2019, s. 109.

<sup>64</sup> Ibidem, s. 88–89.

KAS nie uległo istotnej zmianie, a sam proces kształtowania kadr wzbudził liczne kontrowersje<sup>65</sup>. Dodatkowo nie wdrożono horyzontalnego modelu zarządzania w zakresie IT. Pomimo prowadzenia prac w celu utrzymania ciągłości działania użytkowanych systemów informatycznych oraz ich rozwoju nie podjęto skutecznych działań w celu sprawnego wdrożenia części systemów informatycznych niezbędnych do usprawnienia funkcjonowania jednostek organizacyjnych KAS<sup>66</sup>.

#### 5. W POSZUKIWANIU NOWEGO OBSZARU AKTYWNOŚCI KRAJOWA ADMINISTRACJA SKARBOWA A INSTYTUCJE FINANSOWE

Szerokie zmiany legislacyjne oraz organizacyjne, które miały miejsce w roku 2017, nie zakończyły aktywności legislacyjnej Ministerstwa Finansów w obszarze uszczelniania podatku VAT, ale rozmach już zrealizowanych zmian wyraźnie zepchnął w cień kolejne inicjatywy legislacyjne Ministerstwa Finansów. Przy czym można je uznać za pionierskie nie tylko z perspektywy krajowej.

Niezwykle interesującą i chyba rozpoznawalną medialnie propozycją „uszczelniania” systemu VAT jest mechanizm podzielonej płatności (*split payment*). Zaczął on obowiązywać w systemie podatku od towarów i usług z dniem 1 lipca 2018 r jako rozwiązanie dobrowolne. Istotą *split payment* jest podzielenie przez nabywcę kwoty należnej dostawcy towarów na dwie części:

- kwotę stanowiącą wynagrodzenie dostawcy,
- kwotę należnego podatku wynikającego z tej dostawy.

Właśnie ta druga część zostaje wpłacona na specjalnie wyodrębnione konto bankowe nabywcy. Podzielona płatność jest więc rozwiązaniem o charakterze technicznym niewpływającym na inne instytucje podatku od towarów i usług. Jej oczywistym celem jest poddanie szczególnej kontroli tej części kwoty, która odpowiada kwocie należnego podatku VAT. Odbiorcy płatności formalnie pozostają właścicielami środków znajdujących się na rachunkach VAT, ale ich faktyczne władztwo nad tymi środkami ulega poważnym ograniczeniom. Formalny właściciel rachunku ma całkowitą swobodę dysponowania zgromadzonymi na nim środkami jedynie w zakresie

<sup>65</sup> Informacja o wynikach kontroli NIK, KBF.430.002.2019, Nr ewid. 80/2019/P/18/011/KBF, Warszawa 2019, s. 41.

<sup>66</sup> Ibidem, s. 21.

płatności dokonywanych na rzecz budżetu państwa. Przekazanie środków na „zwykły” rachunek rozliczeniowy podatnika może nastąpić wyłącznie pod kontrolą organów podatkowych. Jak widać, *split payment* ma istotny wpływ na proces rozliczania podatku VAT przez podmioty gospodarcze. Wydaje się, że największą wadą mechanizmu podzielonej płatności, z punktu widzenia prowadzących działalność gospodarczą, jest ograniczenie możliwości wykorzystania pieniędzy, które znajdują się na rachunku VAT. Pieniądze z tego rachunku mogą być zasadniczo wydatkowane tylko na zapłatę VAT do urzędu skarbowego bądź zapłatę VAT wynikającego z faktur zakupowych. Ustawodawca, mając świadomość niekorzystnego wpływu tego rozwiązania na parametr płynności przedsiębiorstwa, wprowadził wiele istotnych zachęt do korzystania z podzielonej płatności, takich jak:

- uznanie korzystania z podzielonej płatności za istotną przesłankę dochowania należytej staranności, brak odpowiedzialności solidarnej i dodatkowego zobowiązania podatkowego;

- wyłączenie stosowania 150% stawki odsetek za zwłokę;

- obniżenie kwoty zobowiązania (tzw. skonto);

- zwrot różnicy podatku w przyspieszonym terminie 25 dni.

Ustawodawca niemal natychmiast podjął prace nad wprowadzeniem obligatoryjnego mechanizmu podzielonej płatności. W maju 2018 r. Polska wystąpiła do Komisji Europejskiej z wnioskiem o możliwość objęcia obowiązkowym mechanizmem podzielonej płatności towarów i usług z tzw. branż wrażliwych, w których stwierdzono występowanie oszustw w podatku VAT. Zgoda na stosowanie przez Polskę tego mechanizmu jest drugim takim przypadkiem we wspólnocie (po Włoszech)<sup>67</sup>. Na podstawie uzyskanej derogacji z dniem 1 listopada 2019 r. stosowanie podzielonej płatności stało się obowiązkowe w odniesieniu do sprzedaży usług i towarów wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy o VAT w sytuacji, gdy wartość brutto transakcji wyniesie powyżej 15 000 zł lub równowartość tej kwoty<sup>68</sup>. Jednocześnie zastąpiła ona mechanizm odwrotnego obciążenia oraz kaucji gwarancyjnej przy solidarnej odpowiedzialności.

<sup>67</sup> Wniosek – decyzja wykonawcza Rady w sprawie upoważnienia Polski do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Bruksela, COM(2019) 10 final 2019/0007(NLE) z dnia 23 stycznia 2019 r., s. 3.

<sup>68</sup> Ustawa z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o VAT oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r., poz. 1751).

Ustawodawca nie ukrywał swoich intencji związanych z wprowadzeniem podzielonej płatności do podatku od towarów i usług. W ocenie skutków regulacji projektu ustawy wskazano, „że szacowane obecnie ubytki dochodów z tytułu oszustw w podatku VAT na kwotę 10 mld zł zostaną ograniczone w stosunku do stanu obecnego: w 2018 r. o 30%, w 2019 r. o 75%, w 2020 r. o 80%, w 2021 r. o 85%, w 2022 r. o 90%”<sup>69</sup>. Obecnie w obiegu publicznym brak szacunków, czy cel wskazany na rok 2018 został zrealizowany. Dostępne dane wskazują jedynie na rosnącą popularność tego mechanizmu. Według danych Ministerstwa Finansów do końca roku do zapłaty w mechanizmie podzielonej płatności wykorzystano ok. 400 000 rachunków, w drugim półroczu 2018 r. podatnicy przeprowadzili 7,4 mln transakcji z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności, a kwota podatku przekazana na specjalne rachunki do rozliczeń VAT wyniosła ok. 26 mld zł. Wartość podatku płaconego z zastosowaniem tego mechanizmu w lipcu 2018 r. wyniosła 2,4 mld zł, a w grudniu 2018 r. – 6,7 mld zł<sup>70</sup>. Natomiast w roku 2019 podatnicy w ramach *split payment* dokonali 27,4 mln transakcji. Wysokość obrotów dokonywanych na rachunkach tego typu osiągnęła 463 mld zł, a wartość podatku VAT – 95,7 mld zł<sup>71</sup>.

Podobnym do podzielonej płatności rozwiązaniem wydaje się tzw. mechanizm STIR (akronim od System Informatyczny Krajowej Izby Rozliczeniowej), który również koncentruje się na środkach pieniężnych. Jest on przeniesieniem na grunt Ordynacji podatkowej rozwiązań wypracowanych w obszarze prawa bankowego i regulacjach mających na celu przeciwdziałanie praniu pieniędzy, finansowaniu terroryzmu, czy też wykorzystaniu systemu bankowego (SKOK-ów) do działalności przestępczej w zakresie przestępstw skarbowych<sup>72</sup>. W ten sposób wprowadzono do systemu prawa podatkowego powstałą na gruncie prawa bankowego instytucję izby rozliczeniowej (Krajowej Izby Rozliczeniowej na gruncie Ordynacji podatkowej), organizującej współpracę pomiędzy instytucjami finansowymi<sup>73</sup>.

<sup>69</sup> Druk sejmowy nr 1864/VIII kadencja.

<sup>70</sup> Informacja o wynikach kontroli NIK, KBF.430.002.2019, Nr ewid. 80/2019/P/18/011/KBF, Warszawa 2019, s. 61.

<sup>71</sup> Liczba transakcji *split payment* zbliżyła się w grudniu do 6 mln operacji, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1449386,split-payment-obowiazkowy-krajowa-izba-rozliczeniowa-statystyki.html> (dostęp: 15.02.2020).

<sup>72</sup> Artykuł 106a ustawy Prawo bankowe (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 2187) oraz art. 16 Ustawy o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 2386).

<sup>73</sup> Artykuł 67 ustawy Prawo bankowe (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 2357).



Drugim implementowanym na grunt prawa podatkowego rozwiązaniem jest uprawnienie instytucji finansowej (banku czy spółdzielczej kasy oszczędnościowej) do tymczasowego zablokowania środków na prowadzonym przez niego rachunku bankowym na okres nieprzekraczający 72 godzin w przypadku uzasadnionego podejrzenia, że zgromadzone na nim środki pochodzą z przestępstwa lub mają związek z przestępstwem innym niż pranie pieniędzy lub finansowanie terroryzmu. W regulacjach prawa bankowego o zastosowaniu blokady niezwłocznie zostaje poinformowany właściwy prokurator, który, jeśli postanowi o wszczęciu postępowania, może wstrzymać określoną transakcję lub dokonać blokady środków na rachunku maksymalnie na okres 3 miesiące, licząc od dnia otrzymania zawiadomienia banku o dokonaniu tymczasowej blokady<sup>74</sup>. W systemie STIR domniemanie o charakterze środków zgromadzonych na rachunku, które uprawnia do stosowania blokady, powstaje na podstawie tzw. wskaźnika ryzyka wykorzystywania działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi, wypracowany przez Krajową Izbę Rozliczeniową. Organ Krajowej Administracji Skarbowej, czyli Szef KAS, może dokonać blokady zasadniczo na okres nie dłuższy niż 72 godziny. Możliwe jest przedłużenie blokady w uzasadnionych przypadkach na okres nie dłuższy niż 3 miesiące. W toku kolejnych nowelizacji ustawodawca nadał 72-godzinnej blokadzie charakter kwalifikowany, gdyż wyeliminował możliwość zaskarżania dokonywanych blokad rachunku, a dodatkowo „Bank oraz spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa nie ujawniają podmiotowi kwalifikowanemu informacji o przekazaniu żądania lub dokonaniu blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na żądanie Szefa KAS na okres do 72 godzin”<sup>75</sup>. W przeciwieństwie do blokady na okres 72 godzin postanowienie o przedłużeniu terminu blokady na okres do 3 miesięcy podlega kontroli w trybie odwoławczym. Nie zmienia to faktu, że blokada rachunków bankowych jest niezwykle silnym środkiem o charakterze administracyjnym, który może

<sup>74</sup> Artykuł 106a ust. 3–7 Ustawy Prawo bankowe (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 2357).

<sup>75</sup> Artykuł 119zv § 4a Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 900). W uzasadnieniu projektu wskazano, że takie rozwiązanie zostało wprowadzone „ze względu na prewencyjny charakter blokady oraz konieczność zachowania poufności systemu działań operacyjnych namierzających przestępstwa oraz krótki czas trwania blokady” (Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2626/VIII kadencja).

budzić wątpliwości. Bezspornie ingeruje ona w legislacyjnie chronione wartości związane ze swobodą dysponowania majątkiem, w tym w umowne zobowiązania pomiędzy bankiem a posiadaczem rachunku. Ten dysonans zapewne zostanie rozstrzygnięty w przyszłości przez judykaturę.

Trzeba podkreślić, że Ministerstwo Finansów wiązało z wprowadzeniem systemu STIR duże nadzieje. W Ocenie Skutków Regulacji określono oczekiwane wpływy podatkowe w 2018 r. na ok. 2,5 mld zł<sup>76</sup>. Spodziewano się, że liczba blokad rachunku na okres nie dłuższy niż 72 godziny w pierwszym roku funkcjonowania nowego systemu wyniesie ok. 700 blokad rocznie. W kolejnych latach ta liczba powinna ulec znacznemu zmniejszeniu. W zakresie blokad rachunku wynikających z postanowienia o przedłużeniu terminu blokady rachunku bankowego zakładano, że odsetek przedłużanych blokad będzie mniejszy niż blokad na okres 72 godziny i wyniesie ok. 630 blokad rocznie<sup>77</sup>. Informacje prasowe donoszą o wpływach w wysokości 3 mln złotych i blokadzie 72 rachunków<sup>78</sup>.

Z informacji na stronie internetowej Ministerstwa Finansów wynika natomiast, że automatyczne procesy ustalania wskaźnika ryzyka wskazały ok. 26 000 podmiotów wysokiego i podwyższonego ryzyka wykorzystania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych. Informacje STIR, w tym dane przeszło 5 mld transakcji finansowych, zostały wykorzystane w budowanych przez KAS nowoczesnych rozwiązaniach analitycznych. Pozwala to na szybką i efektywną identyfikację podmiotów uczestniczących w wyłudzeniach skarbowych. Przewidziana przez ustawę STIR blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego zapobiega transferom środków pochodzących z wyłudzeń.

Zgodnie z dostępnymi danymi na podstawie systemu STIR w 2019 r. prowadzono analizy ryzyka wykorzystywania działalności 620 banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych (619 w 2018 r.) do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi, opierając się na wskaźniku ryzyka oraz informacjach i zestawieniach otrzymanych z Krajowej Izby Rozliczeniowej. W 2019 r., według stanu na dzień 13 grudnia 2019 r., zasoby informacyjne STIR przetwarzane w procesach analitycznych obejmowały 11 319,7 mln transakcji na 15,1 mln rachunków. W 2018 r. było

<sup>76</sup> Druk sejmowy nr 1880/VIII kadencja, s. 7.

<sup>77</sup> Ibidem, s. 8.

<sup>78</sup> 26 tys. podatników pod lupą skarbowki. Tak algorytm fiskusa wylapuje podejrzane transakcje, <https://gospodarka.dziennik.pl/podatki/artykuly/581817.podatki-podatnik-algorytm-skarbowka-fiskus-stir-wyludzenia.html> (dostęp: 14.04.2019).

to odpowiednio 8525,1 mln transakcji na 11,6 mln rachunków. W 2019 r. ustalono 58 000 podmiotów z najwyższą kategorią ryzyka wykorzystywania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, a 29 000 w 2018 r. Rosła liczba zablokowanych rachunków bankowych oraz kwoty środków zabezpieczonych na zablokowanych rachunkach. W okresie lipiec–grudzień 2018 r. zablokowano 10,3 mln zł na 41 rachunkach bankowych. Rachunki należały do 23 podmiotów. W pierwszym półroczu 2019 r. liczba zablokowanych rachunków bankowych wzrosła ponad pięć razy, a kwota zabezpieczona na tych rachunkach prawie trzy razy. W tym okresie zabezpieczono 26,6 mln zł na 212 rachunkach należących do 43 podmiotów. Od lipca do września 2019 r. zablokowano kolejne 13,7 mln zł na 147 rachunkach należących do 36 podmiotów kwalifikowanych. We wszystkich 102 podmiotach, których rachunki zablokowano (i zabezpieczono na nich kwotę 52 mln zł), wszczęto, w związku z podejrzeniem uszczupień podatkowych (oszacowanych na kwotę 306,1 mln zł), kontrole. W rezultacie zakończenia (według danych na dzień 13 grudnia 2019 r.) siedmiu postępowań podatkowych, przeprowadzonych po kontrolach, wydano decyzje w sprawie uszczupień podatkowych na kwotę 99,1 mln zł<sup>79</sup>.

## 6. PODSUMOWANIE. PRÓBA OCENY EFEKTYWNOŚCI PODEJMOWANYCH DZIAŁAŃ

Czy opisane powyżej działania legislacyjne oraz niemały wysiłek organizacyjny odniosły zamierzony skutek? Odpowiedź na to pytanie jest wbrew pozorom trudna. Za bezsporną natomiast można uznać diagnozę punktu wyjścia. Według raportów Komisji Europejskiej między latami 2006 a 2011 polska luka VAT gwałtownie wzrosła, z 0,4% do 1,5% PKB. W roku 2012 odnotowano największą kwotowo wartość luki (43,1 mld zł), w 2016 r. zaś spadek do 34,9 mld zł (CASE 2016; 2017; 2018)<sup>80</sup>. Polska należała do grupy państw członkowskich UE, w których luka w VAT utrzymywała się w ostatnich latach na wysokim poziomie. Według kolejnego raportu Komisji Europejskiej w 2015 r. luka w VAT osiągnęła poziom 24,51% i pomimo obniżenia się w stosunku do 2014 r. (24,89%) i 2013 r. (26,36%) sytuowała Polskę w grupie państw członkowskich Unii

<sup>79</sup> Informacja o wynikach kontroli NIK, KBF.410.006.01.2019, P/19/011, Warszawa 2020, s. 8.

<sup>80</sup> J. Sarnowski, P. Selera, *Zmniejszenie luki VAT w Polsce w latach 2016–2017...*, s. 11.

Europejskiej z najwyższymi wartościami tego wskaźnika<sup>81</sup>. Szacunki te są zbieżne z szacunkami Ministerstwa Finansów, przedstawionymi w Wieloletnim Planie Finansowym Państwa na lata 2017–2020, przyjętym 25 kwietnia 2017 r. przez Radę Ministrów – luka podatkowa w 2016 r. wyniosła 21,9%, podczas gdy w 2015 r. – 23,5%, a w latach 2012–2013 – ponad 25%. Uzyskanie o blisko 1/4 wyższych dochodów w 2017 r. niż w roku poprzednim uznano za przejaw dalszego obniżenia się poziomu luki podatkowej w VAT<sup>82</sup>. Zgodnie z przyjętymi przez Ministra Rozwoju i Finansów w lipcu 2017 r. założeniami, do 2020 r. Polska w wyniku poprawy ściągальności należności podatkowych powinna zredukować lukę VAT do przeciętnego poziomu, jaki osiągają kraje Unii Europejskiej, tj. do 10,4%<sup>83</sup>.

Choć te statystyki wykazują różne dane, to wzrost wpływów z podatku VAT po roku 2015 jest faktem. Zasadniczym problemem jest wszakże jednoznaczny związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy konkretnymi działaniami mającymi na celu tzw. uszczelnienie podatku VAT a rzeczywistymi kwotami wpływającymi do budżetu. Pierwszym problemem jest określenie punktu odniesienia, czyli rozmiaru samej luki podatkowej. Szacunki każdej metodologii są niedokładne. W przypadku dominującej metodologii „góra–dół”, czyli opartej na danych makroekonomicznych, zasadniczy problem wynika z szacunkowego charakteru danych statystycznych, które są podstawą do szacowania w tej metodologii. Metoda ta wydaje się zawyżać wielkość luki podatkowej<sup>84</sup>. Natomiast metoda „dół–góra”, bazująca na danych mikroekonomicznych (np. na dokumentacji procesowej prowadzonych postępowań), może nie być reprezentatywna dla całej populacji podatników. Stosowanie metod statystycznych (np. wyniki losowo

<sup>81</sup> Study and Reports on the Vat Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report. TAXUD/2015/CC/131, wrzesień 2017.

<sup>82</sup> Rada Polityki Pieniężnej w opinii do projektu Ustawy budżetowej na rok 2018 (z 7 listopada 2017 r., s. 4) wskazała, że zgodnie z szacunkami publikowanymi przez Komisję Europejską, w okresie po światowym kryzysie gospodarczym, tj. w latach 2010–2015, luka VAT wynosiła przeciętnie 24%, podczas gdy średnio w UE było to 17%. Według przybliżonych rachunków NBP w latach 2016–2017 luka VAT w Polsce uległa zmniejszeniu łącznie o ponad 9 punktów procentowych.

<sup>83</sup> Zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 lipca 2017 r. w sprawie kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017–2020 (Dz.Urz. MRiF z 2017 r., poz. 144).

<sup>84</sup> *Ucieczka przed podatkami i kontrola podatkowa*, red. H. Kuzińska, Warszawa 2018, s. 96.

prowadzonych kontroli wszczynanych bez analizy ryzyka) nie wystarcza do zapewnienia obiektywności prowadzonych szacunków. Można jednak zaproponować uproszczone, lecz dość pewne podejście do takich obliczeń, w których wartość globalnej luki podatkowej pozostawia się ośrodkom naukowym. Oblicza się tylko wartość luki pewnej – minimalnej, rozumianej jako wielkość wpływów podatkowych odniesionych do PKB lub – jak w przypadku VAT – do wartości dodanej, która powinna zostać osiągnięta, gdyby stosowano przepisy prawa i metody administrowania systemem podatkowym z roku, w którym nie było zmian stawek podatkowych i w którym osiągnięto najwyższą wydajność tych danin. Innymi słowy, skoro już wcześniej osiągnęliśmy lepsze rezultaty w poborze podatków, należy sprawdzić, co zostało później zepsute, że ten pobór, pomimo niezmiennych stawek, pogorszył się. Nie można w takim przypadku przerzucać winy za niższe wpływy podatkowe na koniunkturę gospodarczą, gdyż osiągnięty PKB (mianownik ilorazu) jest zawsze rezultatem danej koniunktury<sup>85</sup>.

Można więc powiedzieć, że od 2007 do 2016 r. utracono dochody z VAT w wysokości co najmniej 156 mld zł i chociaż nominalnie dochody z VAT w latach 2015–2016 wyraźnie wzrosły w porównaniu z rokiem 2014, to są o 26 i 27 mld zł za niskie w stosunku do potencjału podatkowego tkwiącego w owych latach w gospodarce<sup>86</sup>.

Jeśli nawet przyjąć kompromis co do oceny wielkości samego ubytku podatkowego, czyli rozmiaru luki podatkowej, to odnosząc się do samego przychodu podatkowego, ocena, czy mamy do czynienia z „dodatkovym” wpływem podatkowym, jest bardzo trudna. Wydaje się, że w dyskusjach o charakterze publicystycznym często mylone są dwa pojęcia:

- wzrost dochodów z tytułu podatku oraz
- zmniejszenie luki podatkowej.

Powszechnie przyjęty model luki podatkowej zakłada, że luka VAT jest różnicą pomiędzy rzeczywistymi wpływami z tytułu tego podatku a teoretyczną wartością zobowiązań podatkowych<sup>87</sup>. Wynika ona z obowiązujących regulacji podatkowych (wysokości stawek podatkowych, ulg, zwolnień) oraz bieżącej kondycji gospodarki (tempo wzrostu PKB, poziom sprzedaży). Informacje o wzroście dochodów budżetu zwykle nie odnoszą się do informacji o potencjalnych dochodach z VAT wynikających

<sup>85</sup> Ibidem.

<sup>86</sup> Ibidem, s. 100.

<sup>87</sup> VTTL – VAT total theoretical liability.

z poprawy sytuacji gospodarczej kraju, które w nie mniejszym stopniu wpływają na lukę VAT niż rzeczywiste wpływy podatkowe. Innymi słowy, identyfikacja wzrostu wpływów podatkowych (z podatku VAT) jako wyniku konkretnych działań jest obiektywnie trudna. Nie mogą więc dziwić rozbieżne szacunki nawet samej luki podatkowej. Na przykład według oceny przedstawionej przez bank Crédit Agricole (2018) uszczelnienie systemu podatkowego w 2017 r. przyniosło wzrost dochodów budżetowych w wysokości ok. 12,5 mld zł. Z kolei Ministerstwo Finansów szacuje, że w 2016 r. udało się odzyskać 6,6 mld zł, a w 2017 r. – 10,8 mld zł, w 2018 r. planuje się zaś odzyskać 7,7 mld zł. Daje to łącznie ok. 25 mld zł w latach 2016–2018<sup>88</sup>. Inne oceny wskazują, że uszczelnienie systemu podatkowego przyniosło budżetowi dodatkowo ok. 10–15 mld zł rocznie<sup>89</sup>.

Niewątpliwy sukces fiskalny polegający na wzroście wpływów z podatku VAT bardzo często przysłania koszty tego sukcesu. Nie może to dziwić w debacie publicznej, z natury mającej charakter publicystyczny, przez co koncentrującej się na wyraźnych symbolach, takich jak wysokość stawek podatkowych czy kwot wpływających do budżetu państwa. Niestety, również w debacie profesjonalnej, z natury bardziej technicznej, można odnaleźć nadmierne uproszczenie oceny skutków działań „uszczelniających” system podatkowy. Zadziwiające wydaje się pomijanie tzw. obciążenia administracyjnego związanego z koniecznością wypełniania obowiązków podatkowych, które mogą stanowić istotny problem szczególnie dla mniejszych rozmiarów działalności gospodarczych. Odmiennie niż w przypadku stawek podatkowych rozmiar tego obciążenia jest trudno mierzalny. Trudno go także porównać pomiędzy poszczególnymi jurysdykcjami podatkowymi, operującymi nieraz na podstawie bardzo podobnych regulacji podatkowych. Jedną z nielicznych powszechnie uznawanych metodologii w tym zakresie jest metodologia opracowana przez Bank Światowy, znana jako miernik swobody działalności gospodarczej. Na jej podstawie opracowywany jest coroczny raport zwany „Doing Business”, który obejmuje faktycznie wszystkie gospodarki na świecie. Wyższa pozycja w rankingu wskazuje lepsze, zazwyczaj prostsze, przepisy regulujące sprawy związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa oraz silniejszą ochronę własności przez prawo. „Doing Business” zawiera szczególnie interesujące opracowanie, będące autonomicznym raportem odnoszącym się wyłącznie do

<sup>88</sup> J. Sarnowski, P. Selera, *Zmniejszenie luki VAT w Polsce w latach 2016–2017...*, s. 31.

<sup>89</sup> I. Morawski, *Trzy lata rządów PiS w polskiej gospodarce*, Warszawa 2019, s. 3.

podatków. Chodzi tutaj o raport „Paying Taxes”. Jest on przygotowywany przez Bank Światowy we współpracy z firmą doradczą Pricewaterhouse-Coopers (PwC). Podstawą opracowania jest wskaźnik *paying taxes*, ale jego zasadniczą treścią są analizy i komentarze Banku Światowego oraz PwC. Specyfiką tej analizy jest skupienie się na pomiarze obciążenia administracyjnego podmiotów średniej wielkości związanego ze składaniem deklaracji i płaceniem podatków, a także procedurami, które odbywają się po złożeniu deklaracji. Niestety, pomiar jest dokonywany w odniesieniu do autonomicznej definicji obciążeń podatkowych. Jej zakresem są objęte wszystkie zobowiązania podatkowe bez względu na formalną klasyfikację, ale mające wpływ na sprawozdania finansowe jednostki. Jest to więc ujęcie wykraczające poza rutynowe definicje podatków. W konsekwencji właśnie kombinacja tych dwóch analiz, jak się wydaje, jest, z braku ich krajowych odpowiedników, najlepszym narzędziem do pomiaru kosztów administracyjnych działań mających na celu „uszczelnienie” podatku od towarów i usług. „Ranking” Polski w tych dwóch zestawieniach wykazuje bardzo ciekawą ewolucję. W ogólnym rankingu raportu „Doing Business” Polska zajmowała następujące miejsca: w 2019 r. – 33.<sup>90</sup>, w 2018 r. – 27., w 2017 r. – 24., 2016 r. – 25., w 2015 r. – 32.<sup>91</sup> Natomiast ranking „Paying Taxes” w roku 2015 daje Polsce 87. miejsce w ogólnym zestawieniu<sup>92</sup>. Całkowity czas konieczny do wywiązania się ze zobowiązań podatkowych (*total tax time*) określono na 286 godzin<sup>93</sup>. W roku 2016 Polska awansowała na 58. miejsce, a czas konieczny do wywiązania się ze zobowiązań podatkowych spadł do 271 godzin<sup>94</sup>, co oznaczało spadek o 17 godzin w stosunku do poprzedniego roku. Za podstawową przyczynę tego spadku uznano wprowadzenie elektronicznej formy składania deklaracji VAT. W treści raportu wskazano wyraźnie, że system został wprowadzony już w 2012 r., ale dopiero w roku 2014 został implementowany przez większość podatników VAT. W roku 2017 wyniki Polski były wyraźnie gorsze, choć

<sup>90</sup> *Doing business 2019, International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank, Washington DC 2019, tabela Ease of doing business rank, s. 197.*

<sup>91</sup> *Doing business 2016, International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank, Washington DC 2016, tabela Ease of doing business rank, s. 4.*

<sup>92</sup> *Paying Taxes 2015 PWC, The World Bank and International Finance Corporation, Washington 2015, tabela A3.1: Overall Paying Taxes ranking Paying Taxes 2015, s. 154.*

<sup>93</sup> *Paying Taxes 2016 PWC, The World Bank and International Finance Corporation, Washington 2016, tabela A3.3: Time to comply Paying Taxes 2015, s. 161.*

<sup>94</sup> *Paying Taxes 2016 PWC, The World Bank and International Finance Corporation, Washington 2016, tabela A3.1: Overall Paying Taxes ranking, s. 132.*

czas konieczny do spełnienia obowiązków podatkowych został ponownie określony na 271 godzin<sup>95</sup>. Natomiast ogólna pozycja, na której sklasyfikowano Polskę, to 62., a w nowej metodyce oceny (tzw. *post filling index*) 47. miejsce w rankingu<sup>96</sup>. W roku 2018 Polskę sklasyfikowano na 51. miejscu, przy jednoczesnym określeniu godzin potrzebnych do wypełnienia obowiązków sprawozdawczych na 260<sup>97</sup>. W raporcie za rok 2019 Polska została sklasyfikowana na 69. miejscu<sup>98</sup>. Czas na wypełnienie zobowiązań podatkowych wzrósł w istotny sposób, bo aż do 334 godzin<sup>99</sup>. Przyczyny takiego wzrostu zostały szczegółowo opisane w treści raportu, a są nimi rozwiązania przyjęte w mechanizmie jednolitych plików kontrolnych. Jak wskazano, w Polsce wywiązywanie się ze zobowiązań podatkowych stało się bardziej skomplikowane w wyniku wprowadzenia konieczności comiesięcznego raportowania o podatku od towarów i usług, zwiększenia zakresu dóbr i usług będących przedmiotem tzw. odwróconego obciążenia oraz obowiązku składania jednolitych plików kontrolnych (SAF-T files), analogicznych do tych wprowadzonych w Hiszpanii<sup>100</sup>. W przypadku Hiszpanii nowy system raportowania skrócił czas konieczny do wypełnienia obowiązków podatkowych związanych z rozliczeniem podatku VAT o 4,5 godziny – do 30,5 godziny. W przypadku Polski analogiczny czas potrzebny na rozliczenie podatku VAT wzrósł o 76 godzin – do 172 godzin. Tak różne oddziaływanie podobnych rozwiązań jest tłumaczone stopniem zaawansowania systemów. Rozwiązania hiszpańskie są wysoce zautomatyzowane w przeciwieństwie do rozwiązań polskich. Bez wątpienia, polskie rozwiązania są łatwiejsze do implementacji<sup>101</sup>.

<sup>95</sup> *Paying Taxes 2017 PWC, The World Bank and International Finance Corporation*, Washington 2017, tabela 11: Time to comply, s. 134.

<sup>96</sup> *Paying Taxes 2017 PWC, The World Bank and International Finance Corporation*, Washington 2017, tabela 9: Overall Paying Taxes ranking, s. 127.

<sup>97</sup> *Paying Taxes 2018 PWC, The World Bank and International Finance Corporation*, Washington 2018, tabela 1: Overall Paying Taxes ranking, s. 87; *Doing biznes COUNTRY TABLES*, s. 186.

<sup>98</sup> *Paying Taxes 2019*, <http://www.doingbusiness.org/en/data/exploretopics/paying-taxes> (dostęp: 14.04.2019).

<sup>99</sup> *Doing business 2019, International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank*, Washington 2019, *Country Tables*, s. 197.

<sup>100</sup> *Doing business 2019, International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank*, Washington 2019, s. 146.

<sup>101</sup> *Paying Taxes 2019 PWC, The World Bank and International Finance Corporation*, Washington 2019, s. 16.



Kolejnym miernikiem jest przygotowywany przez Heritage Foundation i publikowany przez „The Wall Street Journal” wskaźnik wolności gospodarczej, powszechniej znany pod akronimem IEF (od ang. Index of Economic Freedom). Indeks ten mierzy cztery aspekty polityki gospodarczej i otoczenia regulacyjnego działalności gospodarczej: praworządność, wielkość sektora publicznego, efektywność regulacyjną (skuteczność działań regulacyjnych) i otwartość rynku. Ciężar podatkowy jest kompleksowym miernikiem opartym na kilku elementach składowych. Zawiera w sobie odniesienie do tzw. krańcowych stawek podatkowych podatków dochodowych: korporacyjnego (obciążającego działalność gospodarczą) i od dochodów osobistych, oraz do przeciętnego poziomu obciążenia podatkowego (wszelkich tytułów podatkowych nakładanych przez wszystkie szczeble administracji, zarówno rządowej, jak i samorządowej), jako procentowy udział w produkcie krajowym brutto. Na najbardziej ogólnym poziomie syntetyczny wskaźnik jest sumą trzech innych zmiennych dla każdego z badanych krajów: najwyższej efektywnej stopy podatkowej od podatku od dochodów osobistych, najwyższej efektywnej stawki podatkowej w podatku od osób prawnych oraz obciążenia podatkowego jako wskaźnika procentowego w Produkcie Krajowym Brutto. Każdy z tych elementów jest uznawany za jednakowo istotny dla ustalenia ostatecznego poziomu obciążenia podatkowego. Poziom efektywnych stawek podatku podlega jednak pewnej obróbce matematycznej, tak aby można je było odnieść do skali od 0 do 100. Warto zauważyć, że taka konstrukcja owego parametru powoduje, iż nawet uzyskanie 0 z jednego z branych pod uwagę wskaźników daje możliwość, na podstawie innych, uzyskania całkiem przyzwoitego wyniku ogólnego. Wskaźnik ten jest więc wyraźnie uproszczony w stosunku do metodologii „Doing Business”.

Odczyty dotyczące Polski w tym rankingu wydają się wykazywać podobne prawidłowości. W szczególności w samym wskaźniku wolności gospodarczej Polska w latach 2015–2019 wykazuje tendencję spadkową. W roku 2015 Polska zajmowała 42. pozycję z wynikiem 68,6% (umiarkowanie wolny). W roku 2016 – 39. lokatę z wynikiem 69,3%, w 2017 r. pozycję 45. – wynik 68,3%. W roku 2018 Polska powtórzyła 45. lokatę z wynikiem 68,5%. W roku 2019 Polskę sklasyfikowano z wynikiem 67,8%, co dalej dawało kategorię umiarkowanie wolnego, ale pozycję 46. w rankingu. Sumarycznie wskaźnik Polski pogorszył się o 0,7 pkt. Spadek wynika w głównej mierze z pogorszenia skuteczności sądów (–12,6), polityki monetarnej (–2,9), warunków dla biznesu (–1,8) i w zakresie obciążeń podatkowych (–1,0).

W rankingu zwrócono uwagę na nadmierne w ocenie jego autorów obciążenia wynikające ze struktury systemu podatkowego oraz niewydolność wymiaru sprawiedliwości<sup>102</sup>.

Nie można mieć wątpliwości, że intensywne działania podejmowane szczególnie po roku 2015 zaowocowały – unikatowymi co do zakresu i głębokości zmian legislacyjnych w krajowym systemie – zmianami w podatku od towarów i usług. Wzrost wpływów podatkowych jest bezsprzecznym faktem. Sukces fiskalny tych działań wydaje się niezaprzeczalny, ale obserwowalne są także koszty tych działań. W tym zakresie miarodajne wydają się klasyfikacje opracowywane przez instytucje międzynarodowe. Mimo ich niedoskonałości, przejawiających się głównie w nieuchronnych uproszczeniach dokonywanych pomiarów, prezentowane odczyty pokazują pogarszanie się otoczenia regulacyjnego w dziedzinie prawa podatkowego. Wydaje się, że obecnie nie da się jeszcze udzielić odpowiedzi na pytanie, czy – przyjmując wzrost nakładów administracyjnych za nieuchronny koszt procesu „uszczelniania systemu podatkowego” – jest to koszt warty poniesienia w obliczu wzrostu dochodów podatkowych. Korzyści z procesu zwiększania wydajności fiskalnej systemu podatkowego są oczywiste i obserwowalne wyraźnie wcześniej niż koszty tego procesu. Co więcej, zmiany legislacyjne i organizacyjne sprawiają wrażenie dających niemal natychmiastowy efekt. Z dzisiejszej perspektywy pozytywne efekty przeważają nad innymi konsekwencjami prowadzonych działań. Zarówno obciążenia administracyjne, jak i brak realizacji założeń i celów legislacji wskazanych w ocenach skutków regulacji towarzyszących projektom legislacyjnym nie osiągnęły poziomu, który przyciągałby uwagę nawet uczestników profesjonalnej dyskusji. Trzeba jednak zauważyć, że pomiar obciążeń administracyjnych jest nie tylko wolniejszy niż monitorowanie kasowych wpływów podatkowych. Abstrakcyjny charakter pojęcia kosztów administracyjnych wraz z ich charakterem następczym powodują zazwyczaj opóźnienie w pomiarze tego parametru, szczególnie w przypadku rankingów przygotowywanych przez instytucje zagraniczne. Wydaje się, że dla realnej oceny relacji koszt–efekt procesu uszczelniania systemu podatkowego wymagane będzie spojrzenie z perspektywy czasowej dłuższej niż obecnie.

<sup>102</sup> <https://www.heritage.org/index/country/poland> (dostęp: 18.02.2020).

## BIBLIOGRAFIA

- 26 tys. podatników pod lupą skarbowki. Tak algorytm fiskusa wylapuje podejrzone transakcje, <https://gospodarka.dziennik.pl/podatki/artykuly/581817,podatki-podatnik-algorytm-skarbowka-fiskus-stir-wyludzenia.html> (dostęp: 14.04.2019).
- Analiza JPK\_VAT i STIR gwarancją dalszego uszczelnienia systemu podatkowego*, Ministerstwo Finansów, Warszawa, 3.10.2018.
- CASE 2016, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report; [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/2016-09\\_vat-gap-report\\_final.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf) (dostęp: 26.02.2020).
- CASE 2017, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/study\\_and\\_reports\\_on\\_the\\_vat\\_gap\\_2017.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf) (dostęp: 21.02.2020).
- CASE 2018, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/2018\\_vat\\_gap\\_report\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf) (dostęp: 21.02.2020).
- CASE. *Ocena, czy poprzez wprowadzenie od dnia 1 października 2013 r. odwróconego obciążenia VAT na niektóre wyroby stalowe ograniczono nadużycia w rozliczaniu podatku VAT w obrocie tymi towarami oraz czy warunki funkcjonowania przedsiębiorstw w branży objętej zmianami uległy poprawie*, Warszawa 2015.
- Doing Business 2015–2019*, International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank, Washington 2015–2019.
- Informacja o wynikach kontroli NIK, KBF.410.006.01.2019, Nr ewid. P/19/011, Warszawa 2020.
- Informacja o wynikach kontroli NIK, KBF.410.007.00.2015, Nr ewid. 24/2016/P/15/011/KBF, Warszawa 2015.
- Informacja o wynikach kontroli NIK, KBF.410.008.01.2016, Nr ewid. P/16/010, Warszawa 2017.
- Informacja o wynikach kontroli NIK, KBF.430.002.2019, Nr ewid. 80/2019/P/18/011/KBF, Warszawa 2019.
- Informacja o wynikach kontroli NIK, KBF.430.003.2018, Nr ewid. 23/2018/P/17/013/KBF, Warszawa 2018.
- Informacja o wynikach kontroli NIK, KBF.430.012.2019, Nr ewid. 159/2019/P/18/009/KBF, Warszawa 2019.
- Informacja o wynikach kontroli NIK, LKR.430.005.2018, Nr ewid. 11/2019/P/18/077/LKR, Warszawa 2019.
- Koniec skażonego spirytusu na bazarach?*, <https://biznes.gazetaprawna.pl/artykuly/979794,teraz-spirytus-w-pakiecie-skazony.html> (dostęp: 14.04.2019).
- Morawski I., *Trzy lata rządów PiS w polskiej gospodarce*, Warszawa 2019.
- Mudrecki A., *Wykorzystanie mechanizmu odliczenia podatku naliczonego w systemie VAT do oszustw w postaci „karuzeli podatkowych”*, „Krytyka Prawa” 2018, t. 10, nr 3.
- NIK ma zastrzeżenia do wdrażania JPK*, „Dziennik Gazeta Prawna” 26.11.2018, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1365203,zastrzezenia-nik-do-mf-dot-wdrozenia-jpk.html> (dostęp: 14.04.2019).

Paying Taxes 2015–2019 PWC, The World Bank and International Finance Corporation, Washington 2015–2019.

*Podsumowanie pierwszego miesiąca przesyłania JPK przez wszystkich czynnych podatników VAT*, Ministerstwo Finansów, marzec 2018.

Radzikowski K., *Mechanizm odwrotnego obciążenia – sanacja czy destrukcja podatku od towarów i usług?*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2018, nr 5.

*Raport Szara Strefa rynku wyrobów tytoniowych, diagnoza, propozycje rozwiązań*, Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, Warszawa, grudzień 2018, [www.zpp.net.pl](http://www.zpp.net.pl) (dostęp: 14.04.2019).

Sarnowski J., Selera P., *Zmniejszenie luki VAT w Polsce w latach 2016–2017, przyczyny – środki – dalsze perspektywy*, Warszawa 2018.

*Study and Reports on the Vat Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report*. TAXUD/2015/CC/131, wrzesień 2017.

*Ucieczka przed podatkami i kontrola podatkowa*, red. H. Kuzińska, Warszawa 2018.

*Walka z szarą strefą. Wpływ regulacji na branżę paliw płynnych*, Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego, PWC, Warszawa 2018.

#### “THE TIGHTEN UP OF VAT SYSTEM” – AN ASSESSMENT ATTEMPT OF EFFECTIVENESS OF LEGISLATIVE AND ORGANIZATIONAL EFFORTS

**Summary.** This paper essentially concentrates on legislative and administrative activities aimed to increase fiscal effectivity Value Added Tax. Main attention was focused on “anti-fraud efforts” implemented after year 2015. The main research question is as follows: whether the aim of “tightening up VAT system” was achieved and what was the cost. The cost “tightening up VAT system” was especially of additional tax burden – administrative cost levied on taxpayers. The purpose of the article is to take an attempt to answer to that question by the analysis of legislative and administrative measures and the cost/effect outcome of the measures implementation.

**Keywords:** VAT tax, closing tax gap, administrative costs