

KWARTALNIK  
PRAWA PODATKOWEGO  
3/2019





WYDAWNICTWO  
UNIWERSYTETU  
ŁÓDZKIEGO

# KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 3/2019

Rada Naukowa:

Hanna Litwińczuk

Jerzy Małecki

Wiesława Miemieć

Petr Mrkývka

Redakcja:

Włodzimierz Nykiel – Redaktor Naczelny

Michał Wilk – Z-ca Redaktora Naczelnego

Jarosław Neneman – Redaktor statystyczny

Izabela Baran – 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 2019

Printed in Poland

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

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego  
Wydanie I. W.10059.20.0.C Cena zł 43,20 (w tym 8% VAT)  
Ark. wyd. 4,4; ark. druk. 5,125

ISSN 1509-877X

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

## SPIS TREŚCI

### Artykuły

Ireneusz Mirek Delimitacja pojęć „wody Wspólnoty” i „śródlądowe drogi wodne” na gruncie prawa akcyzowego Unii Europejskiej .....	9
Marcin Łoboda Procedury kontrolne w Ordynacji podatkowej – stan obecny i kierunek zmian .....	35
Łukasz Porada Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 22 lipca 2019 r., sygn. I SA/Wr 365/19 .....	53
Michał Wielec Glosa częściowo aprobująca do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 czerwca 2018 r., sygn. III SA/Wa 2354/17 .....	67









Ireneusz Mirek\*

## DELIMITACJA POJĘĆ „WODY WSPÓLNOTY” I „ŚRÓDLĄDOWE DROGI WODNE” NA GRUNCIE PRAWA AKCYZOWEGO UNII EUROPEJSKIEJ

**Streszczenie.** Delimitacja pojęć „wody Wspólnoty” i „śródlądowe drogi wodne” jest niezbędna dla rozstrzygnięcia kwestii, który z systemów zwolnień w podatku akcyzowym od paliw żeglugowych znajduje zastosowanie w określonej sytuacji: system obligatoryjny czy fakultatywny system zwolnienia z akcyzy zharmonizowanej. Określenie zakresu znaczeniowego tych pojęć i rozstrzygnięcie powyższej kwestii nie jest jednak łatwe z kilku powodów i wymaga szerszych refleksji terminologicznych, rodząc problemy badawcze na gruncie prawa międzynarodowego (np. Konwencja o prawie morza), systemu prawa UE (np. wspólna polityka rybołówstwa) czy wreszcie prawa akcyzowego UE i orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE.

**Słowa kluczowe:** podatek akcyzowy, opodatkowanie paliw, zwolnienia podatkowe, prawo międzynarodowe, międzynarodowe prawo morza, prawo wspólnotowe, prawo Unii Europejskiej

---

\* Doktor nauk prawnych, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: imirek@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0002-3057-4887>.

## 1. PODSTAWY PRAWNE OPODATKOWANIA PALIW ŻEGLUGOWYCH W UE

Paliwa używane w żegludzie morskiej i śródlądowej są przedmiotem regulacji prawa akcyzowego Unii Europejskiej (UE)<sup>1</sup>. Podstawowe unormowania zawarte są w dyrektywie Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej<sup>2</sup>, a więc w tzw. dyrektywie energetycznej. Dyrektywa ta z dniem 1 stycznia 2004 r. zastąpiła dwie poprzednio obowiązujące tzw. dyrektywy paliwowe, pochodzące jeszcze z 1992 r. Były to:

- paliwowa dyrektywa strukturalna, czyli dyrektywa Rady 92/81/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych<sup>3</sup> oraz
- paliwowa dyrektywa taryfowa, czyli dyrektywa Rady 92/82 z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatków akcyzowych od olejów mineralnych<sup>4</sup>.

Zarówno w poprzednio obowiązujących dyrektywach paliwowych z 1992 r., jak i w obecnej dyrektywie energetycznej z 2003 r. o paliwach żeglugowych mówi się przede wszystkim w kontekście zwolnień i ulg podatkowych<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Prawo UE obejmuje rozległy zbiór aktów składających się na skomplikowany system prawny Unii. Przed traktatem z Lizbony ówczesną część tych uregulowań określano jako „prawo wspólnotowe”. Wraz z wejściem w życie traktatu z Lizbony z dniem 1 grudnia 2009 r. Wspólnota Europejska (a wraz z nią „prawo wspólnotowe” jako odrębna kategoria) przestały istnieć, a ich następcą prawnym stała się Unia Europejska (i prawo UE). W miejsce stosowanego dotąd terminu „prawo wspólnotowe” stosuje się termin „prawo UE”, które swoim zakresem obejmuje zarówno dotychczasowe „prawo wspólnotowe”, jak i akty nowsze, wydane już po tej dacie. W niniejszym opracowaniu termin „prawo wspólnotowe” stosowany jest wówczas, gdy chodzi o podkreślenie, że rozważania czy tezy nawiązują do przepisów obowiązujących przed 1 grudnia 2009 r. czy też orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości dotyczących *explicite* stanu prawnego sprzed tej daty.

<sup>2</sup> Dz.Urz. UE L 283 z dnia 31 października 2003 r., s. 51–70, Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 405–424.

<sup>3</sup> Dz.Urz. WE L 316 z dnia 31 października 1992 r., s. 12, zmieniona dyrektywą 94/74/WE.

<sup>4</sup> Dz.Urz. WE L 316 z dnia 31 października 1992 r., s. 19, zmieniona dyrektywą 94/74/WE.

<sup>5</sup> Szeroko na temat zwolnień i ulg podatkowych: W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, red. B. Brzeziński i in., Toruń 1998; idem, *Zwolnienia podatkowe (wybrane zagadnienia teoretyczne)*, [w:] *Księga*

W dyrektywie 2003/96 (w nawiązaniu do dyrektywy 92/81) wyróżnia się dwa rodzaje (typy) zwolnień z podatku:

- 1) zwolnienia obligatoryjne, czyli takie, które wszystkie państwa członkowskie muszą wprowadzić do swoich systemów prawa krajowego, oraz
- 2) zwolnienia fakultatywne, których wprowadzenie pozostaje w gestii państw członkowskich, jest ich uprawnieniem, ale nie obowiązkiem<sup>6</sup>.

## 2. ZWOLNIENIA OBLIGATORYJNE

Obecnie zwolnienie obligatoryjne paliw żeglugowych z akcyzy wynika z art. 14 ust. 1 lit. c akapit 1 dyrektywy 2003/96, zgodnie z którym: „Państwa Członkowskie zwalniają następujące produkty od podatku [...]

c) produkty energetyczne dostarczane w celu zastosowania jako paliwo do celów żegluga<sup>7</sup> na wodach terytorialnych Wspólnoty (włącznie z połowami), z wyłączeniem prywatnej żeglugi niehandlowej, i energia elektryczna produkowana na pokładzie statku”<sup>8</sup>.

Do końca 2003 r. analogiczne zwolnienie obligatoryjne zawierał art. 8 ust. 1 lit. c dyrektywy 92/81, zgodnie z którym Państwa Członkowskie zwalniały „z ujednoliczonego podatku akcyzowego [...]

---

*Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001; idem, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002; W. Morawski, *Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym*, Gdańsk 2003.

<sup>6</sup> Zob. też: E. Lis, *Wyroby ropopochodne*, [w:] *Akcyza w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, red. A. Kalinowska, S. Parulski, Warszawa 2006, s. 66 i n.; eadem, *Zasady opodatkowania wyrobów ropopochodnych podatkiem akcyzowym w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Wnioski dla Polski*, Warszawa 2010, s. 50 i n.

<sup>7</sup> Na temat pojęcia „żegluga” zarówno przy zwolnieniach obligatoryjnych, jak i fakultatywnych zob.: I. Mirek, *Navigare necesse est. O pojęciu żeglugi we wspólnotowym prawie akcyzowym*, [w:] *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe*, red. I. Mirek, T. Nowak, Łódź 2013, s. 331 i n.

<sup>8</sup> Na temat opodatkowania energii elektrycznej zob.: I. Mirek, *Opodatkowanie paliw i energii elektrycznej na statkach a kwestia ochrony środowiska*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 2, s. 71 i n., 77 i n.

c) oleje mineralne<sup>9</sup> dostarczane do użytku jako paliwa napędowe do celów żeglugi po wodach terytorialnych Wspólnoty (włącznie z rejsami rybackimi), z wyjątkiem prywatnych rejsów o charakterze rekreacyjnym<sup>10</sup>.

### 3. ZWOLNIENIA FAKULTATYWNE

Jeśli chodzi o kategorię fakultatywnych zwolnień paliw żeglugowych, to te zawarte są obecnie m.in. w art. 15 ust. 1 lit. f dyrektywy 2003/96, na mocy którego „Państwa Członkowskie mogą przyznawać, pod kontrolą fiskalną, całkowite lub częściowe zwolnienia lub obniżki w zakresie poziomu opodatkowania wobec: [...]

f) produktów energetycznych dostarczanych w celu zastosowania jako paliwo dla żeglugi na śródlądowych drogach wodnych (włącznie z połowami), z wyłączeniem prywatnej żeglugi niehandlowej, i energii elektrycznej produkowanej na pokładzie statku”.

Poprzednikiem tych regulacji były przepisy art. 8 ust. 2 lit. b dyrektywy 92/81 (paliwowej dyrektywy strukturalnej), według których (w okresie ich obowiązywania w latach 1993–2003) państwa członkowskie miały „prawo stosować zwolnienia całkowite lub częściowe, a także obniżenia stawek podatku od olejów mineralnych używanych zgodnie z kontrolą fiskalną: [...]

b) do żeglugi po wodnych drogach śródlądowych z wyjątkiem prywatnych rejsów o charakterze rekreacyjnym”.

### 4. KONIECZNOŚĆ DELIMITACJI POJĘĆ

Dokonanie rozgraniczenia zakresów znaczeniowych pojęć:

- „wody terytorialne Wspólnoty” oraz
- „wodne drogi śródlądowe”

<sup>9</sup> Ze względu na generalnie węższy zakres przedmiotowy paliwowej dyrektywy strukturalnej 92/81 w stosunku do dyrektywy energetycznej 2003/96 – w dyrektywie 92/81 używa się jedynie terminu „oleje mineralne”, obejmującego tylko paliwa płynne, podczas gdy w dyrektywie 2003/96 mowa jest o wszelkich „produktach energetycznych”, a więc – oprócz paliw płynnych – także o innych nośnikach energii (w tym paliwach stałych i gazowych oraz prądzie elektrycznym).

<sup>10</sup> Kwestie wykładni pojęć: „prywatne rejsy o charakterze rekreacyjnym” w sensie dyrektywy 92/81 oraz „prywatna żegluga niehandlowa” w sensie dyrektywy 2003/96 stanowią odrębny problem badawczy i wykraczają poza przedmiot niniejszego opracowania.

jest niezbędne dla rozstrzygnięcia kwestii, który z systemów zwolnień (lub obniżek) w podatku akcyzowym od paliw żeglugowych, przewidzianych w dyrektywie 2003/96 (a wcześniej w dyrektywie 92/81), znajduje zastosowanie w określonej sytuacji. W istocie chodzi o to, czy w konkretnym stanie faktycznym zastosowanie ma:

- obligatoryjny system zwolnienia z akcyzy zharmonizowanej, ustanowiony w art. 14 ust. 1 lit. c dyrektywy 2003/96 (a wcześniej art. 8 ust. 1 lit. c dyrektywy 92/81) czy
- fakultatywny system zwolnienia z akcyzy zharmonizowanej, wynikający z art. 15 ust. 1 lit. f dyrektywy 2003/96 (wcześniej zaś z art. 8 ust. 2 lit. b dyrektywy 92/81).

Określenie zakresu znaczeniowego tych pojęć i rozstrzygnięcie powyższej kwestii nie jest jednak łatwe z kilku powodów i wymaga niekiedy szerszych refleksji terminologicznych, rodząc co najmniej trzy problemy badawcze.

#### 5. PROBLEM PIERWSZY – WSPÓLNOTA A UNIA?

Należy przypomnieć, że wraz z wejściem w życie traktatu z Lizbony, tj. z dniem 1 grudnia 2009 r., Unia Europejska, zyskując osobowość prawną, przejęła kompetencje i funkcje powierzone wcześniej Wspólnocie Europejskiej. Ta zasadnicza zmiana instytucjonalna nie znalazła jednak bezpośredniego odzwierciedlenia w tekście dyrektywy 2003/96, która nie była nowelizowana po 2009 r. W konsekwencji w dyrektywie tej (w redakcji polskiej) nadal figuruje przyjęty jeszcze w 2003 r. termin „wody terytorialne Wspólnoty”. Oczywiście termin ten – po wejściu w życie traktatu z Lizbony – należy odczytywać jako „wody terytorialne Unii”. Analogicznie zresztą rzecz się ma w stosunku do pozostałych redakcji językowych dyrektywy, w których nadal *expressis verbis* znajdują się odniesienia do Wspólnoty, a nie Unii Europejskiej (np. ang. *Community*, niem. *Gemeinschaft*, fr. *Communauté* itd.). Jednakże brak choćby porządkującej nowelizacji dyrektywy 2003/96 po 2009 r. budzi określone trudności także w innych aspektach regulacji<sup>11</sup>.

<sup>11</sup> Mimo prób podejmowanych przez Komisję Europejską (i Parlament Europejski) nie udało się doprowadzić do przyjęcia nowelizacji dyrektywy; zob. np. wniosek Komisji Europejskiej z dnia 13 kwietnia 2011 r. w sprawie dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę Rady 2003/96/WE w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, COM(2011) 169 wersja

## 6. PROBLEM DRUGI – WIELOJĘZYCZNOŚĆ DYREKTYW EUROPEJSKICH

Dyrektywy europejskie tworzą pewien specyficzny system prawny, którego istotną cechą jest wielojęzyczność, przy czym oficjalne wersje językowe poszczególnych dyrektyw uznaje się za jednakowo autentyczne<sup>12</sup>. Pomimo to nawet owe autentyczne wersje różnią się od siebie w niektórych miejscach czy to pod względem użytych sformułowań, czy nawet niektórych elementów treści<sup>13</sup>. Stąd też przy interpretacji przepisów takich aktów prawnych istotną rolę odgrywać muszą wytyczne wykładni językowej o charakterze porównawczym<sup>14</sup>. Co więcej, z utrwalonego orzecznictwa TSUE wynika, że konieczność jednolitej wykładni dyrektyw wyklucza rozpatrywanie danego przepisu – w razie wątpliwości – w sposób oderwany, lecz przeciwnie, wymaga, aby był on interpretowany i stosowany w świetle wersji sporządzonych także w innych językach urzędowych<sup>15</sup>.

ostateczna, 2011/0092 (CNS). Wniosek nie uzyskał akceptacji Rady i Komisja wycofała go w 2015 r. (Dz.Ur.z. C 80 z dnia 7 marca 2015 r., s. 17–23).

<sup>12</sup> I. Andrzejewska-Czernek, *Wykładnia prawa podatkowego w Unii Europejskiej*, Warszawa 2013, s. 79.

<sup>13</sup> I. Mirek, *Rozbieżności między wersjami językowymi dyrektyw na przykładzie opodatkowania usług turystycznych*, [w:] *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonania i wnioski na przyszłość*, red. Z. Ofiarski, Szczecin 2014, s. 977 i n.

<sup>14</sup> C. Mik, *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, t. 1, Warszawa 2000, s. 684, 691; szerzej na temat analizy przepisów w ich wielu wersjach językowych zob. np.: G. Van Calster, *The EU's Tower of Babel – The Interpretation by the European Court of Justice of Equally Authentic Texts Drafted in More Than One Official Language*, „Yearbook of European Law” 1997, nr 17, s. 373; W. Nykiel, *Wykładnia prawa podatkowego wewnętrznego, międzynarodowego i prawa podatkowego Unii Europejskiej (wybrane zagadnienia)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4, s. 134; A. Doczekalska, *Interpretacja wielojęzycznego prawa Unii Europejskiej*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2006, nr 5, s. 14 i n., 17 i n.; D. Antonów, *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009, s. 161 i n.; M. Derlén, *In defence of (limited) multilingualism: problems and possibilities of the multilingual interpretation of European Union law in national courts*, [w:] *Linguistic diversity and European democracy*, red. A.L. Kjaer, S. Adamo, Ashgate 2011, s. 161 i n.; I. Andrzejewska-Czernek, *Wykładnia prawa podatkowego...*, s. 75 i n.

<sup>15</sup> Zob. wyroki TSUE: z dnia 2 kwietnia 1998 r. w sprawie C-296/95 *The Queen v. Commissioners of Customs and Excise, ex parte EMU Tabac SARL, The Man in Black Ltd, John Cunningham* (Zb. Orz. 1998, s. I-01605, ECLI:EU:C:1998:152) pkt 36; z dnia 17 czerwca 1998 r. w sprawie C-321/96 *Wilhelm Mecklenburg v. Kreis Pinneberg – Der Landrat* (Zb. Orz. 1998, s. I-03809, ECLI:EU:C:1998:300) pkt 29; z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 *Kingscrest Associates Ltd i Montecello Ltd v. Commissioners of Customs*

Z tego punktu widzenia należy zaznaczyć, że w poszczególnych oficjalnych wersjach językowych dyrektywy 2003/96 (a wcześniej dyrektywy 92/81) notuje się pewne rozbieżności co do sformułowań używanych w treści przepisów wyznaczających poszczególne rodzaje zwolnień podatkowych dotyczących paliw żeglugowych.

Według polskiej oficjalnej redakcji art. 14 ust. 1 lit. c dyrektywy 2003/96 (a wcześniej odpowiednio art. 8 ust. 1 lit. c dyrektywy 92/81) z obligatoryjnego zwolnienia ze zharmonizowanego podatku akcyzowego korzystają produkty energetyczne (wcześniej oleje mineralne) dostarczone do użytku jako paliwo do celów „żeglugi po wodach terytorialnych Wspólnoty”. Zgodnie bowiem z brzmieniem tego przepisu dyrektywy 2003/96 (z uwzględnieniem traktatu z Lizbony) państwa członkowskie zwalniają „od podatku [...] c) produkty energetyczne dostarczane w celu zastosowania jako paliwo do celów żeglugi na wodach terytorialnych Wspólnoty [Unii Europejskiej] (włącznie z połowami), z wyłączeniem prywatnej żeglugi niehandlowej”.

O ile zatem w polskiej oficjalnej redakcji językowej dla określenia akwenu żeglugi kwalifikującego do stosowania zwolnienia obligatoryjnego używa się dość precyzyjnego (na pierwszy rzut oka) terminu „wody terytorialne Wspólnoty” (odczytywanego obecnie jako „wody terytorialne Unii”), o tyle sytuacja w tym zakresie nie jest już tak jednoznaczna na gruncie innych wersji językowych (i to nawet jeśli pominąć w tym miejscu poważne rozbieżności językowe dotyczące wykluczenia ze zwolnienia tzw. prywatnej żeglugi niehandlowej<sup>16</sup>). Trzeba bowiem podkreślić, że tylko w zakresie wyznaczenia obszaru żeglugowego predestynującego do stosowania obligatoryjnego zwolnienia z akcyzy w poszczególnych oficjalnych wersjach językowych dyrektywy 2003/96 notuje się znaczne odmienności co do użytych sformułowań.

Zgodnie z brzmieniem poszczególnych oficjalnych redakcji językowych art. 14 ust. 1 lit. c dyrektywy 2003/96 (wcześniej odpowiednio art. 8 ust. 1 lit. c dyrektywy 92/81), państwa członkowskie powinny obligatoryjnie zwolnić z akcyzy produkty energetyczne „dostarczane w celu zastosowania

☞ *Excise* (Zb. Orz. 2005, s. I-4427, ECLI:EU:C:2005:322) pkt 26; z dnia 10 września 2009 r. w sprawie C-199/08 *Erhard Eschig v. UNIQA Sachversicherung AG* (Zb. Orz. 2009, s. I-8295, ECLI:EU:C:2009:538) pkt 54.

<sup>16</sup> W tym kontekście w wersji angielskiej występuje sformułowanie: *private pleasure craft*”, w niemieckiej: *private nichtgewerbliche Schifffahrt*”, francuskiej *bateaux de plaisance privés*, holenderskiej: *particuliere pleziervaartuigen*, duńskiej *sejlad med fritidsfartøjer*.



jako paliwo do celów żeglugi” na określonych akwenach, przy czym w tym kontekście w poszczególnych wersjach językowych wskazuje się na:

- *Community waters* – w wersji angielskiej (dosł. wody Wspólnoty) – „energy products supplied for use as fuel for the purposes of navigation within Community waters”;
- *Meeresgewässer der Gemeinschaft* – w wersji niemieckiej (dosł. morskie wody Wspólnoty) – „Lieferungen von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Schifffahrt in Meeresgewässern der Gemeinschaft”;
- *eaux communautaires* – w wersji francuskiej (dosł. wody Wspólnoty) – „les produits énergétiques fournis en vue d’une utilisation, comme carburant ou combustible pour la navigation dans des eaux communautaires”;
- *communautaire wateren* – w wersji holenderskiej (dosł. wody Wspólnoty) – „energieproducten die worden geleverd voor gebruik als brandstof voor de vaart op communautaire wateren”;
- *EF-farvande* – w wersji duńskiej (dosł. wody Wspólnoty Europejskiej) – „Energiprodukter, der leveres til anvendelse som motorbrændstof med henblik på sejlads i EF-farvande”.

Wyrażenie „wody terytorialne Wspólnoty” użyte w polskiej wersji oficjalnej *prima vista* wydaje się zatem nieco bardziej precyzyjne niż sformułowania funkcjonujące na gruncie innych wersji oficjalnych (takie jak „wody Wspólnoty” czy „morskie wody Wspólnoty”). Co interesujące, w przywołanych wersjach językowych nie stosuje się dokładnych odpowiedników określenia użytego w polskiej redakcji dyrektywy. W wersjach tych nie pojawiają się bowiem takie sformułowania bezpośrednio nawiązujące do wersji polskiej, jak angielskie: *territorial waters / territorial seas*; niemieckie: *Küstenmeer / Hoheitsgewässer / Territorialgewässer*; francuskie: *eaux territoriales*; holenderskie: *territoriale wateren*; duńskie: *territorialfarvande*. Podobnie rzecz się ma w wielu innych redakcjach językowych, gdzie zwykle mowa jest także tylko o „wodach Wspólnoty”, nie zaś (jak w wersji polskiej) o „wodach terytorialnych Wspólnoty”. Jest tak np. w wersji hiszpańskiej: *aguas comunitarias*, czeskiej: *vody Společenství*, włoskiej *acque comunitarie*, słowackiej „*vody Spoločenstva*” itd.

Z tego powodu, aby zaakcentować odmiennność sformułowań w polskich wersjach dyrektyw w stosunku do innych wersji językowych, warto odpowiednio wyodrębnić indyktor „terytorialności” w omawianym wyrażeniu, jako że jest on dodany wyłącznie w redakcji polskiej i nie ma odpowiednika w innych oficjalnych wersjach dyrektyw. Dlatego też analizowane wyrażenie



powoływane jest dalej w postaci „wody (terytorialne) Wspólnoty” z użyciem nawiasu, by uwzględnić w ten sposób przytoczone spostrzeżenia. Oczywiście odmienności te nie sięgają pod względem semantycznym aż tak daleko, aby w ogóle niweczyć wspólny sens i kierunek analizowanej regulacji, niemniej należy je odnotować i brać pod uwagę w toku dalszych rozważań.

Co symptomatyczne, zdecydowanie mniejsze rozbieżności (lub ich brak) notuje się w przypadku zwolnień fakultatywnych, zawartych w art. 15 ust. 1 lit. f dyrektywy 2003/96 (a wcześniej art. 8 ust. 2 lit. b dyrektywy 92/81). Według tych regulacji – biorąc za podstawę ich polską redakcję językową – paliwa użyte do celów żeglugi po „wodnych drogach śródlądowych” (także z wyjątkiem prywatnych rejsów o charakterze niehandlowym, rekreacyjnym) mogą – wedle uznania państwa członkowskiego – zostać objęte zwolnieniem albo całkowitym bądź częściowym obniżeniem stawki podatku akcyzowego. Główne pojęcie „śródlądowe drogi wodne” jest jednak określane bardzo podobnie we wszystkich przywoływanych wersjach językowych, to jest jako:

- *inland waterways* – w wersji angielskiej – „energy products supplied for use as fuel for navigation on inland waterways”;
- *Binnengewässer der Gemeinschaft* – w wersji niemieckiej – „Lieferungen von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Schifffahrt in Binnengewässern der Gemeinschaft”;
- *voies navigables intérieures* – w wersji francuskiej – „aux produits énergétiques fournis en vue d’une utilisation, comme carburant ou combustible pour la navigation sur des voies navigables intérieures”;
- *binnenwateren* – w wersji holenderskiej – „energieproducten die worden geleverd voor gebruik als brandstof voor de vaart op binnenwateren”;
- *indre vandveje* – w wersji duńskiej – „energiprodukter, der leveres til anvendelse som brændstoffer ved sejlads ad de indre vandveje”.

Podobnie jest także w redakcjach: hiszpańskiej – „vías navegables interiores”, czeskiej – „vnitrozemské vody”, włoskiej – „vie navigabili interne”, słowackiej – „vnútrozemské vodné cesty” itd.

#### 7. PROBLEM TRZECI – BRAK DEFINICJI LEGALNYCH I ROZBIEŻNA PRAKTYKA PAŃSTW CZŁONKOWSKICH

Należy podkreślić, że problem odróżnienia i pojęciowego rozgraniczenia obszaru „wód (terytorialnych) Wspólnoty” (Unii) oraz „śródlądowych dróg wodnych” ma w praktyce absolutnie zasadnicze znaczenie wówczas, kiedy dane państwo członkowskie nie implementuje zwolnień fakultatywnych określonych w dyrektywach.

W tym kontekście warto nadmienić, że wskazane pojęcia – mimo występowania w obu dyrektywach akcyzowych – nie zostały wyraźnie zdefiniowane ani w paliwowej dyrektywie strukturalnej 92/81, ani w obecnie obowiązującej dyrektywie energetycznej 2003/96. Analiza preambuł obu tych dyrektyw również nie wyznacza żadnej rozstrzygającej wytycznej interpretacyjnej co do treści, jaką należy przypisać tym dwóm pojęciom. Pod tym względem wyrażenie „wewnątrz swojego terytorium”, zawarte np. w motywie 6 dyrektywy 92/81, nie wyjaśnia zbyt wiele, ponieważ „wody (terytorialne) Wspólnoty” (Unii) potencjalnie mogłyby być także uważane za wody znajdujące się „wewnątrz” terytorium państwa członkowskiego, a dokładniej – traktowane jako integralna część ich terytorium morskiego.

## 8. TRZY DROGI ROZWIĄZANIA PROBLEMÓW

W przedstawionym stanie rzeczy, biorąc pod uwagę wskazane wątpliwości i poszukując kryterium umożliwiającego rozgraniczenie „wód (terytorialnych) Wspólnoty” (Unii) i „wodnych dróg śródlądowych”, można zastosować trojaki rodzaj działania:

- po pierwsze, można sięgnąć do reguł międzynarodowego prawa morza<sup>17</sup> i wskazać na kryterium tzw. linii podstawowej w rozumieniu Konwencji Narodów Zjednoczonych o prawie morza, sporządzonej w Montego Bay w dniu 10 grudnia 1982 r.<sup>18</sup> Konwencja ta została zatwierdzona w imieniu Wspólnoty Europejskiej decyzją Rady 98/392/WE z dnia 23 marca 1998 r.<sup>19</sup> i ratyfikowana przez wszystkie państwa członkowskie;
- po drugie, można przyrzeć się takiemu sposobowi wykładni (o znamionach wykładni systemowej), zgodnie z którą pojęcie „wody (terytorialne) Wspólnoty” (Unii) obejmowałoby akweny morskie podlegające

<sup>17</sup> Międzynarodowe prawo morza to dział prawa międzynarodowego publicznego, który reguluje działalność społeczności międzynarodowej na morzach i oceanach, określa status prawny obszarów morskich i jednostek pływających, kwestie badań naukowych i wykorzystywania zasobów, rozstrzygania sporów itd. Prawo morza opiera się na zwyczaju międzynarodowym oraz umowach międzynarodowych. Pierwszymi umowami w tej dziedzinie były cztery konwencje przyjęte w Genewie w 1956 r. Obecnie zasadniczą rolę odgrywa konwencja z Montego Bay z 1982 r.; szerzej: W. Góralczyk, S. Sawicki, *Prawo międzynarodowe publiczne w zarysie*, Warszawa 2011, s. 192 i n.; J. Barcik, *Międzynarodowe prawo morza*, [w:] J. Barcik, T. Srogosz, *Prawo międzynarodowe publiczne*, Warszawa 2014, s. 217 i n.

<sup>18</sup> Dz.U. z 2002 r., Nr 59, poz. 543; zob. też Dz.Urz. WE L 179 z dnia 23 czerwca 1998 r., s. 3; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 4, t. 3, s. 262.

<sup>19</sup> Dz.Urz. WE L 179 z 23 czerwca 1998 r., s. 1; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 4, t. 3, s. 260.

- suwerenności lub jurysdykcji państw członkowskich, z wyłączeniem „wodnych dróg śródlądowych” określonych w art. 15 ust. 1 lit. f dyrektywy 2003/96 (wcześniej art. 8 ust. 2 lit. b dyrektywy 92/81). Przy takim założeniu termin „wodne drogi śródlądowe” obejmowałby całość śródlądowych dróg wodnych Wspólnoty (Unii), wymienionych we (wspólnotowych/unijnych) przepisach ustanawiających wymagania techniczne dla statków żeglugi śródlądowej;
- po trzecie wreszcie, można się zastanawiać nad podejściem funkcjonalnym, które polegałoby na założeniu, że „wody (terytorialne) Wspólnoty” (Unii) odpowiadają wszystkim wodom, na których odbywa się zazwyczaj żegluga morska o celach komercyjnych. *A contrario* – za „śródlądowe drogi wodne” należałoby wówczas uznać pozostałe żeglowne zasoby wodne poszczególnych państw członkowskich.

#### 9. ROZWIĄZANIE PIERWSZE – ANALIZA POJĘĆ W PRAWIE MIĘDZYNARODOWYM

Odnosząc się do możliwości rozwiązania problemu delimitacji zakresów pojęć: „wody (terytorialne) Wspólnoty” (Unii) i „wodne drogi śródlądowe”, wypada rozpocząć od analizy unormowań międzynarodowego prawa morza i zawartego w nim kryterium linii podstawowej (ang. *baseline*) w rozumieniu art. 3–7 konwencji o prawie morza z Montego Bay z 1982 r. (dalej: Konwencja)<sup>20</sup>. Kryterium to może wydawać się pomocne zwłaszcza w świetle określonego brzmienia polskiej wersji dyrektywy 2003/96 (i odpowiednio dyrektywy 92/81), gdzie *expressis verbis* mowa jest właśnie o „wodach terytorialnych”, co z kolei implikuje asocjacje z używanym na gruncie Konwencji pojęciem „morze terytorialne”, wyznaczanym właśnie na podstawie indykatora „linia podstawowa”.

<sup>20</sup> Konwencja weszła w życie 16 listopada 1994 r., a w stosunku do Polski 13 grudnia 1998 r. (Dz.U. z 2002 r., Nr 59, poz. 543, załącznik). Jest to obszerny akt prawny, składający się z 17 części, 320 przepisów artykułowych oraz 9 załączników. Kompleksowo reguluje takie zagadnienia, jak status prawny, delimitacja i wykorzystanie poszczególnych stref morskich (morze terytorialne, wody wewnętrzne, wody archipelagowe, strefa przyległa, wyłączna strefa ekonomiczna, morze otwarte itd.), ochrona środowiska morskiego, prowadzenie morskich badań naukowych oraz rozstrzyganie sporów dotyczących interpretacji lub stosowania Konwencji itd. W Polsce podstawowym aktem wewnętrznym z zakresu prawa morza jest Ustawa z dnia 21 marca 1991 r. o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 2169 zm.), dalej: ustawa o obszarach morskich; zob. też Z. Knypl, *Miejsce konwencji o prawie morza w wewnętrznym porządku prawnym*, „Prawo Morskie” 1998, t. 10, s. 131 i n.

Jako morze terytorialne (ang. *territorial sea*) w międzynarodowym prawie morza określa się pas wód morskich, na którym obowiązuje prawodawstwo i władza państwa, do którego należy odcinek wybrzeża<sup>21</sup>. Status morza terytorialnego pod względem prawnym nie różni się od statusu terytorium lądowego państwa nadbrzeżnego (stanowiąc część jego terytorium)<sup>22</sup>, z wyjątkiem obowiązywania na tym morzu prawa nieszkodliwego przepływu (ang. *innocent passage*)<sup>23</sup>. Poza „morzem terytorialnym” w skład terytorium państwa (jego wód terytorialnych) wchodzić mogą także wody wewnętrzne (morskie wody wewnętrzne)<sup>24</sup>, a w przypadku państw archipelagowych – wody archipelagowe<sup>25</sup>.

<sup>21</sup> R. Bierzanek, J. Symonides, *Prawo międzynarodowe publiczne*, Warszawa 2005, s. 223 i n.; J. Barcik, *Międzynarodowe prawo...*, s. 224 i n.

<sup>22</sup> A. Łazowski, A. Zawidzka-Łojek, *Prawo międzynarodowe publiczne*, Warszawa 2011, s. 122 i n.; W. Góralczyk, S. Sawicki, *Prawo...*, s. 204 i n.; zob. też A. Biegalski, *Polska jurysdykcja podatkowa*, Poznań 2000, s. 38 i n.

<sup>23</sup> Nieszkodliwy przepływ to prawo zwyczajowe skodyfikowane najpierw w konwencji genueńskiej o morzu terytorialnym i strefie przyległej z 1959 r., a potem w konwencji o prawie morza z 1982 r. Prawo to zapewnia żeglugę jednostek wszystkich bander przez morze terytorialne (art. 17 Konwencji), wody archipelagowe (art. 52 Konwencji) i wyjątkowo morskie wody wewnętrzne (art. 8 ust. 2 Konwencji), a zatem przez morskie terytorium państwa. Nieszkodliwy przepływ obejmuje nieprzerwaną i szybką żeglugę przez morze terytorialne w celu przejścia przez nie bez wchodzenia na wody wewnętrzne (przepływ trawersowy) albo wejścia na wody wewnętrzne lub wyjścia z nich (przepływ wejściowy/wyjściowy); zob. szerzej: J. Symonides, *Prawo nieszkodliwego przepływu statków i okrętów*, „Wojskowy Przegląd Prawniczy” 1985, nr 3(155), s. 334 i n.; J. Symonides, *The Right of Innocent Passage in the Territorial Sea*, Uniwersytet Gdański *Studia Iuridica Maritima* 1992, s. 49 i n.; Z. Knypl, *Prawo nieszkodliwego przepływu okrętów wojennych przez morze terytorialne*, „Prawo Morskie” 1998, t. 10, s. 145 i n.; A. Straburzyński, *Zasięg i zakres prawa nieszkodliwego przepływu*, „Prawo Morskie” 1998, t. 10, s. 217 i n.; A. Makowski, *Ratyfikacja konwencji z 1982 r. a problem nieszkodliwego przepływu okrętów*, „Prawo Morskie” 2000, t. 12, s. 85 i n.; R. Bierzanek, J. Symonides, *Prawo...*, s. 223–225; D.R. Bugajski, *Przejście okrętów przez morze terytorialne państwa obcego w prawie i praktyce państw bałtyckich oraz NATO*, „Zeszyty Naukowe Akademii Marynarki Wojennej” 2006, nr 1(164), s. 5 i n.; idem, *Przejście okrętów oraz przelot wojskowych statków powietrznych w Cieśninach Bałtyckich w czasie pokoju*, „Rocznik Bezpieczeństwa Międzynarodowego” 2007, s. 130 i n.

<sup>24</sup> Morskie wody wewnętrzne to wody znajdujące się między lądem a wewnętrzną granicą (linią podstawową) morza terytorialnego. Zalicza się do nich zatoki morskie o określonej szerokości, zatoki historyczne oraz wody portów morskich, tzw. akwatoria. Wody wewnętrzne podlegają całkowitej i wyłącznej władzy państwa nadbrzeżnego; zob. szerzej: R. Bierzanek, J. Symonides, *Prawo...*, s. 220 i n.; W. Góralczyk, S. Sawicki, *Prawo...*, s. 200 i n.; J. Barcik, *Międzynarodowe prawo...*, s. 219 i n.

<sup>25</sup> R. Bierzanek, J. Symonides, *Prawo...*, s. 221; W. Góralczyk, S. Sawicki, *Prawo...*, s. 203 i n.; J. Barcik, *Międzynarodowe prawo...*, s. 232 i n.

Szerokość morza terytorialnego nie może przekroczyć 12 mil morskich od linii podstawowej<sup>26</sup>. Poza granicą morza terytorialnego (na zewnątrz granicy państwa) rozciąga się strefa przyległa<sup>27</sup> oraz wyłączna strefa ekonomiczna<sup>28</sup>, która jest obszarem międzynarodowym z pewnymi prawami zastrzeżonymi na rzecz państwa nadbrzeżnego<sup>29</sup>.

Dla przykładu morzem terytorialnym Rzeczypospolitej Polskiej (RP) jest obszar wód morskich o szerokości 12 mil morskich (22 224 m), liczony od linii podstawowej tego morza<sup>30</sup>. Linią podstawową stanowi linia najniższego stanu wody wzdłuż wybrzeża lub zewnętrzna granica morskich wód wewnętrznych<sup>31</sup>. Do morza terytorialnego zalicza się także redy położone

<sup>26</sup> Szerokość morza terytorialnego 95% państw nadbrzeżnych (w tym Polski i wszystkich państw nadbałtyckich) mieści się w granicach 12 mil morskich. 5% państw przyjęło szerokość większą niż dopuszczalna przez prawo międzynarodowe; zob. D.R. Bugajski, *Prawa żeglugowe okrętu w świetle prawa międzynarodowego*, Warszawa 2009, s. 69 i n.

<sup>27</sup> Zob. A. Biegalski, *Polska jurysdykcja...*, s. 39 i n.

<sup>28</sup> Wyłączna strefa ekonomiczna (*Exclusive Economic Zone – EEZ*) zgodnie z art. 55–75 Konwencji jest obszarem rozciągającym się na zewnątrz granicy morza terytorialnego do 200 mil morskich (370 km) mierzonych od linii podstawowej, na którym państwo nadbrzeżne posiada wyłączne prawa do badania, eksploatacji, ochrony i gospodarowania zasobami naturalnymi, wznoszenia i użytkowania sztucznych wysp, instalacji i konstrukcji, badań naukowych morza, ochrony i zachowania środowiska morskiego. Poza zakresem praw wyłącznych państwa nadbrzeżnego wszystkie państwa korzystają tam z wolności morza pełnego, w tym z wolności żeglugi, układania kabli i rurociągów itd.; zob. szerzej: A. Biegalski, *Polska jurysdykcja...*, s. 40 i n.; R. Bierzanek, J. Symonides, *Prawo...*, s. 225 i n.; W. Góralczyk, *Prawo międzynarodowe publiczne w zarysie*, Warszawa 2004, s. 216 i n.; J. Barcik, *Międzynarodowe prawo...*, s. 233 i n.; A. Łazowski, A. Zawidzka-Łojek, *Prawo międzynarodowe...*, s. 127 i n.

<sup>29</sup> Polska ustanowiła wyłączną strefę ekonomiczną na podstawie Ustawy z dnia 21 marca 1991 r. o obszarach morskich RP i administracji morskiej (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 2169 zm.). Ze względu na rozmiary Bałtyku i brak możliwości wyznaczenia pełnej dwustumilowej strefy wyłącznej granice polskiej strefy określono w umowach dwustronnych (z ZSRR, Szwecją, Niemcami). Rozgraniczenie strefy z Danią na południe od Bornholmu było przedmiotem rozmów od kilkudziesięciu lat i nastąpiło dopiero w umowie podpisanej 19 listopada 2018 r.; zob. szerzej: D.R. Bugajski, *Prawa żeglugowe okrętu...*, s. 85 i n.; A. Pieńkos, *Zabezpieczenie polskich interesów morskich. Wybrane aspekty*, Warszawa 2017, s. 2 i n.

<sup>30</sup> Artykuł 5 ust. 1 ustawy o obszarach morskich.

<sup>31</sup> Zasięg polskich morskich wód wewnętrznych reguluje ustawa o obszarach morskich. Morskie wody wewnętrzne stanowią część terytorium RP. W ich skład zgodnie z art. 4 tego aktu wchodzi m.in. polska część Zalewu Szczecińskiego oraz rzeka Odra między Zalewem Szczecińskim a wodami portu morskiego Szczecin, polska część Zalewu Wiślanego, część Zatoki Gdańskiej, zamknięta linią podstawową biegnącą między

całkowicie lub częściowo poza tą granicą, jeśli odbywa się w nich załadunek, wyładunek i kotwiczenie statków<sup>32</sup>. Morze terytorialne stanowi część terytorium RP.

Jeśli z kolei odnieść się do konkretnych przepisów Konwencji o prawie morza, to status prawny morza terytorialnego określa art. 2 Konwencji, wskazując, że suwerenność państwa nadbrzeżnego rozciąga się poza jego terytorium lądowe i wody wewnętrzne<sup>33</sup> na pas przyległy morza, zwany morzem terytorialnym. Granice morza terytorialnego wyznacza art. 3 Konwencji, zgodnie z którym każde państwo ma prawo do ustalania szerokości morza terytorialnego do granicy nieprzekraczającej 12 mil morskich, odmierzanych od linii podstawowych. Według art. 5 Konwencji zwykłą linią podstawową dla mierzenia szerokości morza terytorialnego jest linia najniższego stanu wody wzdłuż wybrzeża, oznaczona na mapach o dużej skali, uznanych oficjalnie przez państwo nadbrzeżne. Linia podstawowa to zatem granica, od której zgodnie z międzynarodowym prawem morza mierzy się szerokość morza terytorialnego i innych stref morskich państwa nadbrzeżnego. Jest nią linia wybrzeża w stanie najdalszego odpływu lub granica zewnętrzna morskich wód wewnętrznych<sup>34</sup>. W przypadku mocno ukształtowanej linii brzegowej linię podstawową wytycza się z użyciem tzw. prostych podstawowych, łączących najdalej wysunięte punkty wybrzeża lub wysp przybrzeżnych. Długość pojedynczej prostej podstawowej nie powinna przekraczać 12 mil morskich.

Jak zatem widać, międzynarodowe prawo morza, a w szczególności konwencja z Montego Bay, stanowi kompleksowy, precyzyjny i spójny fundament porządku prawnego na morzach, uznawany za wiążący przez większość państw świata. Mimo to, odnosząc się do kryteriów proponowanych w celu delimitacji omawianych pojęć „wody (terytorialne) Wspólnoty” (Unii) i „wodne drogi śródlądowe” w sensie dyrektyw akcyzowych,

---

określonymi punktami Mierzei Helskiej i Mierzei Wiślanej oraz wody portów zamknięte od strony morza linią łączącą najdalej wysunięte w morze stałe urządzenia portowe. Rozgraniczenia poszczególnych akwenów dokonano w Rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie granic między śródlądowymi wodami powierzchniowymi a morskimi wodami wewnętrznymi i wodami morza terytorialnego (Dz.U. z 2002 r., Nr 239, poz. 2035 ze zm.).

<sup>32</sup> Granice red zostały określone Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 22 lutego 1995 r. w sprawie ustalenia granicy redy dla portów morskich w Świnoujściu i Szczecinie (Dz.U. z 1995 r., Nr 20, poz. 101).

<sup>33</sup> W przypadku państw archipelagowych także poza ich wody archipelagowe.

<sup>34</sup> W państwach archipelagowych jest to zewnętrzna granica wód archipelagowych.



należy się opowiedzieć przeciw kryterium „linii podstawowej” w rozumieniu Konwencji. O ile bowiem ta kategoria techniczna odgrywa zasadniczą rolę na gruncie Konwencji w zakresie, w jakim linia podstawowa stanowi punkt wyjścia dla wyznaczenia obszaru morza terytorialnego danego państwa i pozwala mierzyć szerokość pasa tego morza, o tyle zastosowanie tego kryterium na gruncie dyrektyw akcyzowych (92/81 i 2003/96) nie wydaje się zasadne, ponieważ te akty prawne realizują całkowicie inne cele.

Konwencja o prawie morza zgodnie ze swą preambułą ma na celu „ustanowienie porządku prawnego dla mórz i oceanów, który ułatwi międzynarodową komunikację i będzie sprzyjał pokojowemu korzystaniu z mórz i oceanów, sprawiedliwemu i efektywnemu wykorzystaniu ich zasobów, zachowaniu ich zasobów żywych oraz badaniu, ochronie i zachowaniu środowiska morskiego”<sup>35</sup>. W tym sensie kategoria linii podstawowej przyczynia się do ustanowienia owego porządku prawnego w ten sposób, że pozwala na wyznaczenie stref morskich określonych w Konwencji, a więc wód wewnętrznych, morza terytorialnego, strefy przyległej i wyłącznej strefy ekonomicznej. W rezultacie pozwala ona określić prawa i obowiązki państw stron Konwencji w tych strefach.

Z tej perspektywy diametralnie różne są cele dyrektyw akcyzowych, zarówno paliwowej strukturalnej 92/81, jak i energetycznej 2003/96. Pierwotnym celem tych dyrektyw jest bowiem zapewnienie swobodnego przepływu paliw na wspólnym rynku i unikanie zakłóceń konkurencji, które mogłyby wynikać z różnej struktury podatku akcyzowego w poszczególnych państwach członkowskich<sup>36</sup>. Kryterium służące delimitacji „wód (terytorialnych) Wspólnoty” (Unii) i „wodnych dróg śródlądowych” musi być zatem dostosowane do tego celu.

Dodatkowo akceptacja w tym zakresie kryterium „linii podstawowej” mogłaby mieć zbyt daleko idące skutki, ponieważ „wody wewnętrzne” państw członkowskich, którymi zgodnie z art. 8 Konwencji są „wody położone między linią podstawową morza terytorialnego a lądem”, musiałyby zostać uznane w całości za „śródlądowe drogi wodne” w rozumieniu dyrektywy 92/81 i 2003/96, i to nawet wówczas, jeśli znajdowałyby się poza ujściem rzek. W konsekwencji paliwa zużyte za linią podstawową byłyby objęte zwolnieniem zharmonizowanym, natomiast zużyte przed tą linią

<sup>35</sup> Motyw 3 preambuły Konwencji Narodów Zjednoczonych o prawie morza.

<sup>36</sup> Wyrok TSUE z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-240/01 *Komisja v. Niemcy* (Zb. Orz. 2004 s. I-4733; ECLI:EU:C:2004:251) pkt 39.

obciążone podatkiem według prawa krajowego. Generowałyby to trudności zarówno dla armatorów, jak i organów podatkowych w trakcie kontroli. W praktyce bowiem wiele jednostek przekracza linię podstawową wielokrotnie w ciągu jednego dnia (np. pogłębiarki, holowniki, piloci portowi, bunkierki paliwowe, statki żeglugi przybrzeżnej, małe wycieczkowce itd.). Z tej też przyczyny kryterium linii podstawowej, zawarte w art. 3 Konwencji, nie wydaje się odpowiednie dla rozgraniczenia zakresu pojęć „wody (terytorialne) Wspólnoty” (Unii) i „wodne drogi śródlądowe” w celu stosowania paliwowej dyrektywy strukturalnej 92/81 oraz dyrektywy energetycznej 2003/96.

Z drugiej strony definiowanie tych pojęć nie powinno pozostawać w sferze swobodnej, subiektywnej oceny państw członkowskich ze względu na niebezpieczeństwo pojawienia się rozbieżności interpretacyjnych, co z kolei bezpośrednio godziłoby w założone cele harmonizacji prawa akcyzowego, realizowane i w dyrektywie 92/81, i w dyrektywie 2003/96<sup>37</sup>.

#### 10. ROZWIĄZANIE DRUGIE – ANALIZA POJĘĆ NA GRUNCIE SYSTEMU PRAWA UE

Niestety, ani przepisy paliwowej dyrektywy strukturalnej 92/81, ani dyrektywy energetycznej 2003/96 nie zawierają wytycznych co do rozumienia i oddzielenia pojęć „wody (terytorialne) Wspólnoty” (Unii) i „wodne drogi śródlądowe”. Uwzględniając (dość lakoniczną) treść omawianych dyrektyw, niełatwo jest wyprowadzić z nich precyzyjne kryterium w tym zakresie. W istocie bowiem zawarte w nich zwolnienia obligatoryjne i fakultatywne wpisują się w szerszy kontekst i cel tych dyrektyw, polegający na dążeniu do unikania zakłóceń konkurencji<sup>38</sup>. Zakłócenia te mogą jednak pojawić się zarówno w trakcie żeglugi na „wodach (terytorialnych) Wspólnoty” (Unii), jak i po „śródlądowych drogach wodnych” państw członkowskich. Z tej przyczyny w zakresie, w jakim brzmienie tych aktów prawnych nie

<sup>37</sup> Z orzecznictwa TSUE wynika *explicite*, że „każdy przypadek odmiennej wykładni obowiązku zwolnienia na poziomie krajowym stanowiłby zagrożenie nie tylko dla celów regulacji wspólnotowych i pewności prawnej, ale również niósłby ze sobą ryzyko wprowadzenia nierówności w traktowaniu zainteresowanych podmiotów gospodarczych”, zob. wyrok TSUE z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-389/02 *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* (Zb. Orz. 2004 s. I-03537; ECLI:EU:C:2004:214) pkt 21.

<sup>38</sup> Zob. motyw 6 preambuły dyrektywy 92/81 oraz motywy 23–24 preambuły dyrektywy 2003/96.



pozwala na dokładne zdefiniowanie pojęć „wody (terytorialne) Wspólnoty” (Unii) i „wodne drogi śródlądowe”, w drugim etapie należałoby zbadać, czy pojęcia te zostały zdefiniowane w innych aktach prawa UE (wcześniej prawa wspólnotowego), a więc sięgnąć do szerokiej wykładni systemowej zewnętrznej, wykraczającej poza analizę treści samych dyrektyw akcyzowych 92/81 oraz 2003/96<sup>39</sup>.

Warto przy tym nadmienić, że oba pojęcia występują w prawie wspólnotowym (obecnie UE) także poza zakresem prawa akcyzowego. Pojęcie wód terytorialnych Wspólnoty (Unii) szeroko stosowane jest choćby na obszarze wspólnej polityki rybołówstwa. Nawiązuje się do niego już w Rozporządzeniu Rady (EWG) nr 2141/70 z dnia 20 października 1970 r. ustanawiającym wspólną politykę strukturalną dla sektora rybołówstwa<sup>40</sup> oraz w wielu kolejnych aktach prawnych z tej dziedziny<sup>41</sup>. W tym kontekście warto powołać w szczególności Rozporządzenie Rady (WE) nr 1006/2008 z dnia 29 września 2008 r. dotyczące upoważnień do prowadzenia działalności połowowej przez wspólnotowe statki rybackie poza wodami terytorialnymi Wspólnoty oraz wstępu statków państw trzecich na wody terytorialne Wspólnoty<sup>42</sup> i (uchylające je) Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 2017/2403 z dnia 12 grudnia 2017 r. w sprawie zrównoważonego zarządzania zewnętrznymi flotami rybackimi<sup>43</sup> (przy czym w tym ostatnim akcie mowa jest już *explicite* o „wodach Unii”). Mówiąc ogólnie, wszystkie te akty prawne dążą do zapewnienia równego

<sup>39</sup> Por. opinia Rzecznika Generalnego I. Bota z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-391/05 *Jan de Nul* (Zb. Orz. 2007 s. I-1796; ECLI:EU:C:2006:791) pkt 64–65.

<sup>40</sup> Dz.Urz. WE L 236 z dnia 27 października 1970 r., s. 1.

<sup>41</sup> Zob. Rozporządzenie Rady (EWG) nr 101/76 z dnia 19 stycznia 1976 r. ustanawiające wspólną politykę strukturalną dla sektora rybołówstwa (Dz.Urz. WE L 20 z dnia 28 stycznia 1976 r., s. 19); Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2847/93 z dnia 12 października 1993 r. ustanawiające system kontroli mający zastosowanie do wspólnej polityki rybołówstwa (Dz.Urz. WE L 261 z dnia 20 października 1993 r., s. 1); Rozporządzenie Rady (WE) nr 1627/94 z dnia 27 czerwca 1994 r. ustanawiające ogólne przepisy dotyczące specjalnych zezwoleń połowowych (Dz.Urz. WE L 171 z dnia 6 lipca 1994 r., s. 7); Rozporządzenie Rady (WE) nr 3317/94 z dnia 22 grudnia 1994 r. ustanawiające przepisy ogólne dotyczące zezwolenia na połowy na wodach państwa trzeciego w ramach umowy w sprawie rybołówstwa (Dz.Urz. WE L 350 z dnia 31 grudnia 1994 r., s. 13).

<sup>42</sup> Dz.Urz. UE L 286 z dnia 29 października 2008 r., s. 33; rozporządzenie 1006/2008 zmieniało także rozporządzenia (EWG) nr 2847/93 oraz (WE) nr 1627/94 oraz uchylało rozporządzenie (WE) nr 3317/94.

<sup>43</sup> Dz.Urz. UE L 347 z dnia 28 grudnia 2017 r., s. 81.

dostępu do zasobów wód morskich podlegających suwerenności lub jurysdykcji państw członkowskich.

Z drugiej strony pojęcie wód terytorialnych Wspólnoty używane jest także do wyznaczenia strefy połowów, powstałej poprzez „uwspólnotwienie” wyłącznych stref ekonomicznych państw członkowskich. Utworzenie jednolitej strefy połowów jest następstwem Rezolucji Rady z dnia 3 listopada 1976 r. w sprawie niektórych zewnętrznych aspektów utworzenia we Wspólnocie, począwszy od dnia 1 stycznia 1977 r., dwustumilowej strefy połowów<sup>44</sup>. Również późniejsze akty prawne dotyczące rybołówstwa wskazują jako „wody (terytorialne) Wspólnoty” (Unii) – „wody podlegające suwerenności lub jurysdykcji państw członkowskich”, w odróżnieniu od „wód międzynarodowych”, którymi są „wody niepodlegające suwerenności ani jurysdykcji państwa”<sup>45</sup>.

Tym samym wody (terytorialne) Wspólnoty (Unii), definiowane poprzez przeciwstawienie ich wodom międzynarodowym i rozumiane szeroko jako wody morskie podlegające suwerenności lub jurysdykcji państw członkowskich, obejmują całość terytoriów morskich państw członkowskich<sup>46</sup>.

W konsekwencji w celu wyznaczenia granicy „wód (terytorialnych) Wspólnoty” (Unii) w stosunku do „wodnych dróg śródlądowych”, o których mowa w art. 8 ust. 2 lit. b dyrektywy 92/81 oraz art. 15 ust. 1 lit. f dyrektywy 2003/96, należy skonfrontować ze sobą te dwa pojęcia. Co istotne, pojęcie wodnych dróg śródlądowych jest także w pełni pojęciem prawa wspólnotowego (obecnie prawa UE). Przepisy art. 100 TFUE (a wcześniej art. 80 TWE) dotyczą bowiem wprost „żeglugi śródlądowej”<sup>47</sup>. Przyjęto również wiele aktów prawnych normujących kwestie żeglugi śródlądowej we Wspólnocie (Unii)<sup>48</sup>, które dotyczą takich zakresów regulacji, jak:

<sup>44</sup> Dz.Urz. WE C 105 z dnia 7 lipca 1981 r., s. 1.

<sup>45</sup> Zob. np. Rozporządzenie Rady (WE) nr 27/2005 z dnia 22 grudnia 2004 r. ustalające wielkości dopuszczalne połowów na 2005 r. i inne związane z nimi warunki dla niektórych zasobów rybnych i grup zasobów rybnych, stosowane na wodach terytorialnych Wspólnoty, oraz w odniesieniu do statków wspólnotowych na wodach, gdzie wymagane są ograniczenia połowowe (Dz.Urz. UE L 12 z dnia 14 stycznia 2005 r., s. 1).

<sup>46</sup> Por. opinia Rzecznika Generalnego I. Bota z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-391/05 *Jan de Nul* pkt 67–72.

<sup>47</sup> M.A. Nesterowicz, *Komentarz do art. 100 TFUE*, [w:] *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz. Tom II (art. 90–222)*, red. A. Wróbel, K. Kowalik-Bańczyk, M. Szwarc-Kuczer, Warszawa 2012, s. 177–180.

<sup>48</sup> M.A. Nesterowicz, *Komentarz do art. 91 TFUE*, [w:] *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej...*, s. 156–157.

- struktura żeglugi śródlądowej<sup>49</sup>,
- zdolności przewozowe floty śródlądowej<sup>50</sup>,
- bezpieczeństwo żeglugi śródlądowej<sup>51</sup>,
- dostęp do zawodu przewoźnika towarów drogą wodną<sup>52</sup>,
- zasady transportu towarów i pasażerów w żegludze śródlądowej<sup>53</sup>,
- wymagania techniczne dla statków żeglugi śródlądowej.

W tym aspekcie warto zwrócić szczególną uwagę na przepisy dyrektyw: 82/714/EWG z dnia 4 października 1982 r.<sup>54</sup> oraz 2006/87/WE z dnia

<sup>49</sup> Zob. Rozporządzenie Rady EWG nr 1101/89 z dnia 27 kwietnia 1989 r. w sprawie poprawy struktury żeglugi śródlądowej (Dz.Urz. WE L 116 z dnia 28 kwietnia 1989 r., s. 25).

<sup>50</sup> Zob. Rozporządzenie Rady WE nr 718/1999 z dnia 29 marca 1999 r. w sprawie polityki w zakresie zdolności przewozowych floty wspólnotowej w celu wspierania żeglugi śródlądowej (Dz.Urz. WE 90 z dnia 2 kwietnia 1999 r., s. 1; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 7, t. 4, s. 271); Rozporządzenie Komisji (WE) nr 805/1999 z dnia 16 kwietnia 1999 r. ustanawiające środki prawne w celu wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 718/1999 w sprawie polityki w zakresie zdolności przewozowych floty wspólnotowej w celu wspierania żeglugi śródlądowej (Dz.Urz. WE L 102 z dnia 17 kwietnia 1999 r., s. 64; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 7, t. 4, s. 276); Rozporządzenie Komisji (WE) nr 181/2008 z dnia 28 lutego 2008 r. ustanawiające prawne środki w celu wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 718/1999 w sprawie polityki w zakresie zdolności przewozowych floty wspólnotowej w celu wspierania żeglugi śródlądowej (Dz.Urz. UE L 56 z dnia 29 lutego 2008 r., s. 8).

<sup>51</sup> Zob. Dyrektywa Rady 76/135/EWG z dnia 20 stycznia 1976 r. w sprawie wzajemnego uznawania świadectw zdolności żeglugowej statków żeglugi śródlądowej (Dz.Urz. WE L 21 z dnia 29 stycznia 1976 r., s. 10; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 7, t. 1, s. 64); później Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/100/WE z dnia 16 września 2009 r. w sprawie wzajemnego uznawania świadectw zdolności żeglugowej statków żeglugi śródlądowej (Dz.Urz. UE L 259 z dnia 2 października 2009 r., s. 8).

<sup>52</sup> Zob. Dyrektywa Rady 87/540/EWG z dnia 9 listopada 1987 r. w sprawie dostępu do zawodu przewoźnika towarów drogą wodną w transporcie krajowym i międzynarodowym i wzajemnego uznawania dyplomów, świadectw i innych dokumentów potwierdzających posiadanie kwalifikacji dla tego zawodu (Dz.Urz. WE L 322 z dnia 12 listopada 1987 r., s. 20; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 6, t. 1, s. 191).

<sup>53</sup> Zob. rozporządzenie Rady (WE) nr 1356/96 z dnia 8 lipca 1996 r. w sprawie wspólnych zasad mających zastosowanie do transportu towarów lub pasażerów w żegludze śródlądowej między państwami członkowskimi w celu wprowadzenia swobody świadczenia takich usług transportowych (Dz.Urz. WE L 175 z dnia 13 lipca 1996 r., s. 7; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 6, t. 2, s. 295).

<sup>54</sup> Dyrektywa Rady 82/714/EWG z dnia 4 października 1982 r. ustanawiająca wymagania techniczne dla statków żeglugi śródlądowej (Dz.Urz. WE L 301 z dnia 28 października 1982 r., s. 1; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 7, t. 1, s. 143).

12 grudnia 2006 r.<sup>55</sup>, ustanawiające wymagania techniczne dla statków żeglugi śródlądowej. Ze względu na to, że „wodne drogi śródlądowe Wspólnoty różnią się, jeżeli chodzi o bezpieczeństwo żeglugi”, w dyrektywach tych dokonano geograficznego podziału dróg śródlądowych na określone strefy (rejony), zamieszczając ich zestawienia w załącznikach do tych dyrektyw. Tym samym pojęcie wodnych dróg śródlądowych można by rozumieć jako obejmujące całość wodnych dróg śródlądowych Wspólnoty (Unii), wymienionych w załącznikach nr 1 do dyrektywy 82/714 oraz 2006/87. W zestawieniu z taką definicją pojęcie wód (terytorialnych) Wspólnoty (Unii) musiałyby być rozumiane jako obejmujące wody morskie podlegające suwerenności lub jurysdykcji państw członkowskich, z wyłączeniem wodnych dróg śródlądowych, wymienionych w załącznikach do dyrektyw 82/714 oraz 2006/87, ustanawiających wymagania techniczne dla statków żeglugi śródlądowej<sup>56</sup>.

Na tym jednak nie koniec. W kontekście wykładni systemowej trzeba nadmienić, że w aktach prawa wspólnotowego (obecnie UE) pojawiają się jeszcze inne, specyficzne pojęcia, jak „śródlądowe drogi wodne o charakterze morskim”<sup>57</sup>. Kategoria śródlądowych dróg wodnych o charakterze morskim występuje np. w Decyzji Komisji 77/527/EWG z dnia 29 lipca 1977 r. ustanawiającej listę szlaków żeglugowych w celu stosowania dyrektywy Rady 76/135/EWG<sup>58</sup> oraz w Rozporządzeniu Komisji (WE) nr 13/2004 z dnia 8 grudnia 2003 r. ustalającym listę dróg śródlądowych o charakterze

<sup>55</sup> Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/87/WE z dnia 12 grudnia 2006 r. ustanawiająca wymagania techniczne dla statków żeglugi śródlądowej i uchylająca dyrektywę Rady 82/714/EWG (Dz.Urz. UE L 389 z dnia 30 grudnia 2006 r., s. 1) oraz Dyrektywa Komisji 2009/46/WE z dnia 24 kwietnia 2009 r. zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/87/WE ustanawiającą wymagania techniczne dla statków żeglugi śródlądowej (Dz.Urz. UE L 109 z dnia 30 kwietnia 2009 r., s. 14).

<sup>56</sup> Zob. opinia Rzecznika Generalnego I. Bota z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-391/05 *Jan de Nul* pkt 6, 82, 89, 105.

<sup>57</sup> Zob. ibidem, pkt 87; zob. też: K. Lasiński-Sulecki, *Komentarz do wyroku TS z dnia 1 marca 2007 r. w sprawie C-391/05 Jan de Nul NV v. Hauptzollamt Oldenburg*, *Zb. Orz. 2007*, s. I-1793, [w:] *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*. Komentarz, red. W. Nykiel, A. Zalasinski, Warszawa 2014, s. 1522.

<sup>58</sup> Dz.Urz. WE L 209 z dnia 17 sierpnia 1977 r., s. 29; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 7, t. 1, s. 71 ze zm. Decyzja 77/527/EWG stanowi środek wykonawczy dla Dyrektywy Rady 76/135/EWG z dnia 20 stycznia 1976 r. w sprawie wzajemnego uznawania świadectw zdolności żeglugowej dla statków żeglugi śródlądowej (Dz. Urz. WE L 21 z dnia 29 stycznia 1976 r., s. 10; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 7, t. 1, s. 64 ze zm.).

morskim<sup>59</sup>. W tym stanie rzeczy trudno zatem mówić o w pełni jednolitym rozumieniu pojęć „wody (terytorialne) Wspólnoty” (Unii) i „wodne drogi śródlądowe” w systemie prawa wspólnotowego (prawa UE).

#### 11. ROZWIĄZANIE TRZECIE – ANALIZA POJĘĆ *STRICTE* NA GRUNCIE PRAWA AKCYZOWEGO UE I ORZECZNICTWA TSUE

Biorąc pod uwagę swego rodzaju przereglamentowanie prawa Unii Europejskiej poprzez znaczną liczbę aktów prawnych posługujących się pojęciami „wody (terytorialne) Wspólnoty” (Unii) i „wodne drogi śródlądowe” oraz brak jednolitego rozumienia tych pojęć w całym systemie prawa wspólnotowego (prawa UE), warto analizę tych pojęć ograniczyć jedynie, wyłącznie i ściśle do aktów prawa akcyzowego, gdzie pojęcia te występują. Taką ocenę podzielał zapewne Trybunał Sprawiedliwości, który orzekając w wyroku z dnia 1 marca 2007 r. w sprawie C-391/05 *Jan de Nul*, wybrał trzecią możliwość interpretacji wskazanych pojęć, opierając się na argumentach wynikających z wykładni funkcjonalnej, autonomicznej. Warto przy tym przypomnieć, że zgodnie z konsekwentnym orzecznictwem TSUE wykładnia przepisu wspólnotowego powinna w szczególności uwzględniać kontekst oraz cel regulacji, której część stanowi ten przepis<sup>60</sup>.

Z tej perspektywy trzeba się zatem przyjrzeć, w jakim kontekście prawnym pojęcia „wody (terytorialne) Wspólnoty” (Unii) i „wodne drogi śródlądowe” występują na gruncie dyrektyw akcyzowych. Z preambuł dyrektyw 92/81 i 2003/96<sup>61</sup> wynika, że regulacje dyrektywy zmierzają do ustalenia wspólnych definicji produktów objętych systemem akcyzy oraz ustanowienia określonych zwolnień obowiązkowych w całej Wspólnocie

<sup>59</sup> Dz.Urz. UE L 3 z dnia 7 stycznia 2004 r., s. 3; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 7, t. 8, s. 3 ze zm. Rozporządzenie 13/2004 stanowi środek wykonawczy dla (art. 3 lit. d) rozporządzenia Rady (EWG) nr 1108/70 z dnia 4 czerwca 1970 r., wprowadzającego system księgowy dla wydatków na infrastrukturę w transporcie kolejowym, drogowym i żegludze śródlądowej (Dz.Urz. WE L 130 z dnia 15 czerwca 1970 r., s. 4; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 7, t. 1, s. 42).

<sup>60</sup> Zob. wyroki TSUE: z dnia 17 listopada 1983 r. w sprawie 292/82 *Merck* (Zb. Orz. 1983 s. I-3781; ECLI:EU:C:1983:335) pkt 12; z dnia 21 lutego 1984 r. w sprawie 337/82 *St. Nikolaus Brennerer* (Zb. Orz. 1984, s. I-1051; ECLI:EU:C:1984:69) pkt 10; z dnia 14 października 1999 r. w sprawie C-223/98 *Adidas* (Zb. Orz. 1999 s. I-7081; ECLI:EU:C:1999:300) pkt 23; z dnia 7 czerwca 2005 r. w sprawie C-17/03 *VEMW i in.* (Zb. Orz. 2005 s. I-4983, ECLI:EU:C:2005:362) pkt 41.

<sup>61</sup> Zob. motywy 3 i 5 preambuły dyrektywy 92/81 oraz motyw 23 dyrektywy 2003/96.

(Unii). Instrumenty te służą wsparciu rynku wewnętrznego oraz zapewnieniu prawidłowości funkcjonowania zharmonizowanego systemu podatku akcyzowego na poziomie Wspólnoty (Unii). W związku z tym definicje dotyczące produktów oraz stosowanych do nich zwolnień powinny być interpretowane w sposób autonomiczny, na podstawie treści danych przepisów oraz celów tych dyrektyw<sup>62</sup>.

Wykładnia autonomiczna tych zwolnień jest tym bardziej uzasadniona, że przepisy art. 8 ust. 1 dyrektywy 92/81 (a obecnie art. 14 dyrektywy 2003/96) zobowiązują państwa członkowskie do nienakładania akcyzy na produkty dostarczane do użytku jako paliwa do celów działalności określonej w tych przepisach<sup>63</sup>. Obligatoryjne zwolnienie paliw do „żegluga po wodach (terytorialnych) Wspólnoty” (Unii) ma na celu ułatwienie wewnątrzspółnotowej wymiany handlowej, wzmacniając przepływ towarów i swobodę świadczenia usług na tych wodach. W ten sposób prawodawca europejski dążył do zrównania warunków podatkowych, w których działają przedsiębiorstwa transportowe i usługowe korzystające z tych wód.

W konsekwencji pojęcie wód (terytorialnych) Wspólnoty (Unii) powinno być rozumiane jako obejmujące wszystkie wody, na których zazwyczaj odbywa się żegluga morska mająca cel komercyjny. Żegluga ta obejmuje wszystkie statki morskie, włączywszy w to jednostki o największej wyporności. Jedynie taka wykładnia jest w stanie zapewnić równość warunków gospodarczych między portami morskimi państw członkowskich – niezależnie od położenia geograficznego portu w stosunku do wybrzeża.

Tym samym system fakultatywnych zwolnień (lub obniżen podatku akcyzowego), ustanowiony w art. 8 ust. 2 dyrektywy 92/81, a obecnie w art. 15 dyrektywy 2003/96, zwłaszcza zaś pojęcie „żegluga po wodnych drogach śródlądowych” zawarte w art. 8 ust. 2 lit. b dyrektywy 92/81, a obecnie w art. 15 ust. 1 lit. f dyrektywy 2003/96, nie może być czynnikiem decydującym dla wykładni zakresu zwolnień obowiązkowych przewidzianych swego czasu w art. 8 ust. 1 dyrektywy 92/81, a obecnie w art. 14 dyrektywy 2003/96. W praktyce bowiem jest oczywiste, że jednostki zdolne do żegluga komercyjnej po wodach morskich mogą odbywać ją również

<sup>62</sup> Por. wyrok TSUE z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-389/02 *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* pkt 17–20.

<sup>63</sup> Zob. też wyrok TSUE z dnia 10 czerwca 1999 r. w sprawie C-346/97 *Braathens Sverige* (Zb. Orz. 1999 s. I-3419; ECLI:EU:C:1999:291) pkt 31 oraz wyrok TSUE z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-389/02 *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* pkt 20.



po śródlądowych drogach wodnych do określonych portów morskich, mimo iż porty te nie znajdują się na wybrzeżu. Wyłączenie z zakresu zwolnienia obligatoryjnego żeglugi odbywającej się na drogach wodnych prowadzących do (dalej położonych) portów morskich utrudniałoby wewnątrzspółnotową wymianę handlową. Wyłączenie takie stawiałoby przedsiębiorstwa, których taka żegluga dotyczy, w mniej korzystnym położeniu w stosunku do innych przedsiębiorstw prowadzących działalność z wykorzystaniem portów umiejscowionych na wybrzeżu morskim. W dalszej konsekwencji prowadziłyby to do odpływu części ruchu morskiego z portów położonych w ujściach rzek, nierzadko wiele kilometrów od wybrzeża morskiego (takich choćby jak Antwerpia, Bordeaux, Amsterdam, Rotterdam, Hamburg, Brema czy Szczecin). Z tej przyczyny system zwolnień fakultatywnych, przewidziany w art. 8 ust. 2 lit. b dyrektywy 92/81 (i obecnie w art. 15 ust. 1 lit. f dyrektywy 2003/96), może mieć jedynie charakter uboczny w tym sensie, że może on być stosowany do żeglugi po śródlądowych drogach wodnych, o ile odbywa się ona poza wodami, na których może się odbywać żegluga morska mająca cele komercyjne<sup>64</sup>.

## 12. PODSUMOWANIE

Pojęcie „wody (terytorialne) Wspólnoty” (Unii) na gruncie prawa akcyzowego UE (zwolnienie obligatoryjne w art. 8 ust. 1 lit. c akapit 1 dyrektywy 92/81 i art. 14 ust. 1 lit c akapit 1 dyrektywy 2003/96) odnosi się do wszystkich wód, które mogą być używane przez jednostki morskie, w tym o największej wyporności, które są w stanie odbywać żeglugę po drogach morskich w celach komercyjnych. *A contrario* pojęcie „śródlądowe drogi wodne”, użyte w kontekście zwolnienia fakultatywnego w art. 8 ust. 2 lit. b dyrektywy 92/81 i odpowiednio w art. 15 ust. 1 lit. f dyrektywy 2003/96, powinno być stosowane do żeglugi po śródlądowych drogach wodnych, o ile odbywa się ona poza wodami, na których może odbywać się żegluga morska mająca cele komercyjne.

<sup>64</sup> Por. wyrok TSUE z dnia 1 marca 2007 r. w sprawie C-391/05 *Jan de Nul*, pkt 23–32; podobne wnioski wyrok TSUE z dnia 13 lipca 2017 r. w sprawie C-151/16 *Vakarų Baltijos laivų statykla* (elektroniczny Zb. Orz. – część ogólna; ECLI:EU:C:2017:537) pkt 31.

## BIBLIOGRAFIA

- Andrzejewska-Czernek I., *Wykładnia prawa podatkowego w Unii Europejskiej*, Warszawa 2013.
- Antonów D., *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009.
- Barcik J., *Międzynarodowe prawo morza*, [w:] J. Barcik, T. Srogosz, *Prawo międzynarodowe publiczne*, Warszawa 2014.
- Biegalski A., *Polska jurysdykcja podatkowa*, Poznań 2000.
- Bierzanek R., Symonides J., *Prawo międzynarodowe publiczne*, Warszawa 2005.
- Bugajski D.R., *Prawa żeglugowe okrętu w świetle prawa międzynarodowego*, Warszawa 2009.
- Bugajski D.R., *Przejście okrętów oraz przelot wojskowych statków powietrznych w Cieśninach Bałtyckich w czasie pokoju*, „Rocznik Bezpieczeństwa Międzynarodowego” 2007.
- Bugajski D.R., *Przejście okrętów przez morze terytorialne państwa obcego w prawie i praktyce państw bałtyckich oraz NATO*, „Zeszyty Naukowe Akademii Marynarki Wojennej” 2006, nr 1(164).
- Derlén M., *In defence of (limited) multilingualism: problems and possibilities of the multilingual interpretation of European Union law in national courts*, [w:] *Linguistic Diversity and European Democracy*, red. A.L. Kjaer, S. Adamo, Ashgate 2011.
- Doczekalska A., *Interpretacja wielojęzycznego prawa Unii Europejskiej*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2006, nr 5.
- Góralczyk W., *Prawo międzynarodowe publiczne w zarysie*, Warszawa 2004.
- Góralczyk W., Sawicki S., *Prawo międzynarodowe publiczne w zarysie*, Warszawa 2011.
- Knypl Z., *Miejsce konwencji o prawie morza w wewnętrznym porządku prawnym*, „Prawo Morskie” 1998, t. 10.
- Knypl Z., *Prawo nieszkodliwego przepływu okrętów wojennych przez morze terytorialne*, „Prawo Morskie” 1998, t. 10.
- Lasiński-Sulecki K., *Komentarz do wyroku TS z dnia 1 marca 2007 r. w sprawie C-391/05 Jan de Nul NV v. Hauptzollamt Oldenburg*, *Zb. Orz.* 2007, s. I-1793, [w:] *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych. Komentarz*, red. W. Nykiel, A. Zalasinski, Warszawa 2014.
- Lis E., *Wyroby ropopochodne*, [w:] *Akcyza w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, red. A. Kalinowska, S. Parulski, Warszawa 2006.
- Lis E., *Zasady opodatkowania wyrobów ropopochodnych podatkiem akcyzowym w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Wnioski dla Polski*, Warszawa 2010.
- Łazowski A., Zawidzka-Łojek A., *Prawo międzynarodowe publiczne*, Warszawa 2011.
- Makowski A., *Ratyfikacja konwencji z 1982 r. a problem nieszkodliwego przepływu okrętów*, „Prawo Morskie” 2000, t. 12.
- Mik C., *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, t. 1, Warszawa 2000.
- Mirek I., *Navigare necesse est. O pojęciu żeglugi we wspólnotowym prawie akcyzowym*, [w:] *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe*, red. I. Mirek, T. Nowak, Łódź 2013.
- Mirek I., *Opodatkowanie paliw i energii elektrycznej na statkach a kwestia ochrony środowiska*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 2.



- Mirek I., *Rozbieżności między wersjami językowymi dyrektyw na przykładzie opodatkowania usług turystycznych*, [w:] *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, red. Z. Ofiarski, Szczecin 2014.
- Morawski W., *Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym*, Gdańsk 2003.
- Nesterowicz M.A., *Komentarz do art. 91 TFUE*, [w:] *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz. Tom II (art. 90–222)*, red. A. Wróbel, K. Kowalik-Bańczyk, M. Szwarc-Kuczer, Warszawa 2012.
- Nesterowicz M.A., *Komentarz do art. 100 TFUE*, [w:] *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz. Tom II (art. 90–222)*, red. A. Wróbel, K. Kowalik-Bańczyk, M. Szwarc-Kuczer, Warszawa 2012.
- Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, red. B. Brzeziński i in., Toruń 1998.
- Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- Nykiel W., *Wykładnia prawa podatkowego wewnętrznego, międzynarodowego i prawa podatkowego Unii Europejskiej (wybrane zagadnienia)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4.
- Nykiel W., *Zwolnienia podatkowe (wybrane zagadnienia teoretyczne)*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001.
- Pieńkos A., *Zabezpieczenie polskich interesów morskich. Wybrane aspekty*, Warszawa 2017.
- Straburzyński A., *Zasięg i zakres prawa nieszkodliwego przepływu*, „Prawo Morskie” 1998, t. 10.
- Symonides J., *Prawo nieszkodliwego przepływu statków i okrętów*, „Wojskowy Przegląd Prawniczy” 1985, nr 3(155).
- Symonides J., *The Right of Innocent Passage in the Territorial Sea*, Uniwersytet Gdański Studia Iuridica Maritima 1992.
- Van Calster G., *The EU’s Tower of Babel – The Interpretation by the European Court of Justice of equally authentic texts drafted in more than one official language*, „Yearbook of European Law” 1997, nr 17.

## DELIMITATION OF THE TERMS “COMMUNITY WATERS” AND “INLAND WATERWAYS” UNDER EU EXCISE LAW

**Summary.** The delimitation of the terms “Community waters” and “inland waterways” is necessary to resolve the question of which of the exemption systems for marine fuel excise duty is applicable in a specific situation: an obligatory system or an optional system of exemption from harmonised excise duty. Determining the meaning of these terms and resolving the above issue is not easy for several reasons and requires broader terminological reflections, giving rise to research problems under international law (e.g. the Convention on the Law of the Sea), the EU law system (e.g. the Common Fisheries Policy) and finally EU excise law and the case law of the EU Court of Justice.

**Keywords:** excise duty, taxation of fuels, tax exemptions, international law, international law of the sea, Community law, EU law



Marcin Łoboda\*

## PROCEDURY KONTROLNE W ORDYNACJI PODATKOWEJ – STAN OBECNY I KIERUNEK ZMIAN

**Streszczenie.** Przedmiotem artykułu jest odpowiedź na pytanie, czy w przypadku proponowanych w ostatnim czasie zmian do zakresu przedmiotowego czynności sprawdzających należy utrzymać obecnie obowiązujący model kontroli przestrzegania przepisów w Ordynacji podatkowej. Zdaniem autora po zbudowaniu spójnej koncepcji zarządzania ryzykiem oraz zdefiniowaniu miejsca i roli kontroli podatkowej jako procesu można zaproponować koncepcję jednej procedury kontrolnej, stanowiącej niejako połączenie (hybrydę) obecnych instytucji prawnych. W artykule zaproponowano ogólną koncepcję jednej procedury kontrolnej, ale składającej się z dwóch odrębnych etapów, przy czym drugi z nich byłby uruchamiany w ściśle określonych sytuacjach. Wskazano również, że przy redagowaniu konkretnych przepisów ustawowych konieczne jest odpowiednie wyważenie interesu podatnika i budżetu państwa tak, aby zagwarantować skuteczne realizowanie dochodów budżetowych, ale zawsze z poszanowaniem praw zobowiązanych.

**Słowa kluczowe:** procedury kontrolne, nowa Ordynacja podatkowa, czynności sprawdzające, kontrola podatkowa

### 1. WPROWADZENIE

W aktualnym stanie prawnym kontrola rzetelności wywiązywania się z obowiązków podatkowych zasadniczo została uregulowana w dwóch ustawach, tj. w Ordynacji podatkowej<sup>1</sup> – czynności sprawdzające i kontrola

---

\* Ekonomista i prawnik, członek Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, doradca podatkowy, wieloletni pracownik organów podatkowych, e-mail: marcin.loboda@mf.gov.pl.

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

podatkowa oraz w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>2</sup> – kontrola celno-skarbowa. Istota procedur zawartych w tych ustawach sprowadza się do urzędowego sprawdzenia prawidłowości wykonywania przez zobowiązanych nałożonych na nich przez prawo podatkowe obowiązków, jednakże o tym, jakie przepisy będą miały zastosowanie oraz jaki organ będzie prowadził to postępowanie, decyduje wiele czynników, w tym przede wszystkim wynik analizy ryzyka, zakres kontroli, status zobowiązanego czy rozmiar prowadzonej działalności.

Z założenia podstawowym zadaniem kontroli celno-skarbowej jest wykrywanie i zwalczanie nieprawidłowości na wielką skalę w sytuacji, gdy rozmiary, złożoność i stopień oddziaływania potencjalnie występujących uchybień w sposób istotny wpływają na system bezpieczeństwa finansowego państwa, a dodatkowo zadaniem naczelników urzędów celno-skarbowych powinno być nakierowanie na sprawną realizację działań o wysokim stopniu złożoności<sup>3</sup>. Bez wątplenia pracownicy oraz funkcjonariusze prowadzący kontrolę celno-skarbową zostali bowiem wyposażeni w dodatkowe uprawnienia<sup>4</sup>, a i w samej procedurze, na etapie wszczęcia i zakończenia, można dostrzec wyraźne różnice. Procedury kontrolne zawarte w o.p. *a contrario* powinny być zatem stosowane w pozostałych przypadkach, chociaż nadal brak wyraźnej normy prawnej rozgraniczającej stosowanie tych, w mojej ocenie, konkurencyjnych instytucji. Istotne jest jednak, że żadna z nich nie służy bezpośrednio restytucji w przypadku stwierdzonych nieprawidłowości<sup>5</sup>, ponieważ dopiero celem kolejnej, mogącej w praktyce wystąpić procedury (postępowania podatkowego) jest wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego w innej wysokości niż wynikające z deklaracji podatkowej złożonej przez podatnika bądź zobowiązania podatkowego, którego podatnik nie zadeklarował<sup>6</sup>.

Taki kształt procedur służących kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego oraz zmiany zaproponowane w ostatnim czasie zarówno

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 505 ze zm.), dalej: ustawa o k.a.s.

<sup>3</sup> Zob. uzasadnienie do ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.

<sup>4</sup> Przykładowo czynności operacyjno-rozpoznawcze dokonywane na podstawie rozdziału 5 ustawy o k.a.s.

<sup>5</sup> D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola przestrzegania przepisów podatkowych*, Warszawa 2017, s. 84.

<sup>6</sup> Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 stycznia 2016 r., sygn. I FSK 1415/14, CBOSA.

przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego (KKOPP)<sup>7</sup>, jak i w trakcie procesu legislacyjnego w zakresie czynności sprawdzających<sup>8</sup> prowadzą do pytania, czy kształt tych instytucji powinien pozostać taki jak obecnie, a jeśli nie, to jaki ewentualnie ma być kierunek zmian. Za ewolucją modelu kontroli podatkowej i czynności sprawdzających w o.p. przemawiają przede wszystkim modyfikacje zakresu przedmiotowego czynności sprawdzających wprowadzone w trakcie prac legislacyjnych nad n.o.p., tj. uzgodnień wewnątrzresortowych oraz resortowych prowadzonych przez Ministra Finansów. Bez wątplenia żadna z tych procedur prawnych nie może być na siebie „nakładana i uzupełniana”<sup>9</sup>, a zakres przedmiotowy tych instytucji powinien być wyraźnie rozgraniczony. W przeciwnym razie równoległe funkcjonowanie tych dwóch procedur jest nieracjonalne oraz wprowadza nieład prawny w o.p.

## 2. DEFINICJE ORAZ ZAKRES PRZEDMIOTOWY CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCYCH I KONTROLI PODATKOWEJ

Czynności sprawdzające funkcjonują od samego początku obowiązywania Ordynacji podatkowej uchwalonej w sierpniu 1997 r., gdzie wprowadzono je jako nową instytucję prawną. Z założenia istota tej instytucji sprowadza się do dobrowolnego wyeliminowania uchybień związanych z rozliczeniem zobowiązań podatkowych bez wszczynania kontroli podatkowej czy postępowania podatkowego. Czynności sprawdzające zaliczono do postępowań odrębnych, prowadzonych poza jurysdykcyjnym postępowaniem podatkowym, stanowiących typ postępowania quasi-kontrolnego<sup>10</sup>. Określa się je jako wstępną kontrolę o charakterze formalnym<sup>11</sup>, której istota polega na weryfikowaniu oraz konfrontowaniu informacji

<sup>7</sup> Powołana Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz.U. poz. 1471 ze zm.).

<sup>8</sup> Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, druk sejmowy nr 3517/VIII kadencja, dalej: n.o.p.

<sup>9</sup> *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, red. R. Dowiegier, Białystok 2012, s. 246, passim.

<sup>10</sup> *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2015, s. 1124.

<sup>11</sup> Por. R. Kubacki, *Ordynacja podatkowa. Kontrola podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 5, s. 31.

pochodzących z różnych źródeł<sup>12</sup>, ale jedynie w zakresie wskazanym wyraźnie w przepisach prawa<sup>13</sup>.

Czynności sprawdzające, podobnie jak kontrola podatkowa, prowadzone są wyłącznie z urzędu i z inicjatywy organu podatkowego. Nie są ograniczone czasowo i mogą być podejmowane wielokrotnie, stanowią też najprostszą formę kontaktu organu podatkowego z podatnikiem, a jednocześnie najmniej uciążliwą<sup>14</sup>. Jest to instytucja prawna konkurencyjna wobec postępowania podatkowego oraz kontroli podatkowej.

Z założenia instytucja ta powinna być zatem traktowana szczególnie przez organy podatkowe jako pewnego rodzaju czynność o charakterze kontrolnym, choć o jasno sprecyzowanym i zawężonym względem innych procedur celu<sup>15</sup>. Istotne jest, aby ze względu na ekonomikę postępowania, czynności sprawdzające, jako najmniej uciążliwe i najmniej czasochłonne zarówno dla zobowiązanego, jak i organów podatkowych, były stosowane w pierwszej kolejności. W przepisach brakuje wyraźnej normy prawnej, która obligowałaby organy podatkowe do takiego postępowania, jednakże pośrednio wynika to z przepisów dotyczących korygowania deklaracji podatkowych<sup>16</sup>.

Zmiany w prawie podatkowym zachodzące od początku lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku wprowadziły szerokie stosowanie samoobliczenia zobowiązań podatkowych przez wszystkich zobowiązanych ze względu na upowszechnienie w podatkowym prawie materialnym zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa<sup>17</sup>. Niezbędne stało się wyposażenie organów podatkowych w instrumenty prawne, które pozwolą im na bezkonfliktowe i stosunkowo proste weryfikowanie prawidłowości wywiązywania się z tego obowiązku.

Zagadnienia dotyczące kontroli podatkowej zostały natomiast zawarte w dziale VI o.p. i w przeciwieństwie do przepisów dotyczących czynności sprawdzających były wielokrotnie nowelizowane na przestrzeni lat

<sup>12</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 4 października 2016 r., sygn. I SA/Gd 671/16, LEX nr 2153758.

<sup>13</sup> Zob. art. 272 o.p. oraz art. 656 n.o.p.

<sup>14</sup> Odmiennie stanowisko prezentuje H. Dzwonkowski, *Czynności sprawdzające – pomoc czy zagrożenie interesów podatnika*, „Fiskus” 2006, nr 13/14, s. 23–27.

<sup>15</sup> Zob. D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola przestrzegania...*, s. 93.

<sup>16</sup> Zob. L. Etel, R. Dowgier, M. Popławski, S. Presnerowicz, W. Stachurski, K. Teszner, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Białystok 2017, <http://www.lex.pl>.

<sup>17</sup> S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 1365.

obowiązki tego aktu prawnego. W ogólnym znaczeniu kontrola polega na obserwowaniu, ustalaniu oraz wykrywaniu stanu faktycznego, porównywaniu rzeczywistości z zamierzeniami, a także występowaniu przeciwko zjawiskom niekorzystnym i sygnalizowaniu właściwym jednostkom o dokonanych spostrzeżeniach bez decydowania jednak o zmianie kierunku działania jednostki kontrolowanej<sup>18</sup>. Pojęcie to jest rozumiane jako badanie przez uprawniony organ zgodności stanu faktycznego ze stanem określonym według danych norm, czyli porównanie stanu istniejącego z wzorcowym według pewnych mierników – kryteriów kontroli<sup>19</sup>. W ramach kontroli dokonuje się wyznaczonych czynności, które określają stan faktyczny danej działalności podmiotu kontrolowanego, a jej zadaniem jest sprawdzenie zgodności między wyznaczonymi zasadami a ich wykonaniem przez przedsiębiorcę<sup>20</sup>. Wyznaczenie można zatem pojmować jako kryteria kontroli podatkowej, które wskazują, w jaki sposób powinna wyglądać dana działalność, rozliczenie podatkowe, tworząc tym samym pożądaný stan zobowiązania podatkowego.

Kontrola podatkowa stanowi zatem rodzaj procedury o sformalizowanym charakterze, z wyraźnie oznaczonym momentem wszczęcia oraz zakończenia, a rezultat poczynionych ustaleń kontrolnych znajduje się w dokumencie urzędowym o ściśle określonej treści, czyli w protokole kontroli<sup>21</sup>. Zasadniczo procedura kontroli podatkowej ma na celu sprawdzenie i ocenienie określonej działalności i, co do zasady, nie obejmuje oddziaływania na podmioty kontrolowane. W jej ramach dokonuje się obserwacji, a następnie ustaleń, jak jest i jak powinno być<sup>22</sup> oraz jakie jest zadeklarowane zobowiązanie podatkowe, a jakie powinno być. Z literalnej wykładni przepisów regulujących kontrolę podatkową<sup>23</sup> wynika, że organ, stosując je, nie bada, czy kontrolowany korzysta z przysługujących mu uprawnień, ale ogranicza się jedynie do ustalenia, czy kontrolowany wywiązuje się z ciążących na nim obowiązków, dzięki czemu rzetelnie deklaruje podstawę opodatkowania oraz prawidłowo oblicza i wpłaca podatek<sup>24</sup>. Kontrola podatkowa może jednak przyczynić się do załatwienia sprawy podatkowej

<sup>18</sup> J. Starościk, *Prawo administracyjne*, Warszawa 1975, s. 346.

<sup>19</sup> J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 1999, s. 9.

<sup>20</sup> J. Wowra, *Kontrola podatkowa i skarbowa przedsiębiorców*, Warszawa 2007, s. 15.

<sup>21</sup> S. Babiarez, B. Dauter i in., *Ordynacja podatkowa...*, s. 1393.

<sup>22</sup> J. Jagielski, *Kontrola...*, s. 7.

<sup>23</sup> Artykuł 281 § 2 o.p.

<sup>24</sup> S. Babiarez, B. Dauter i in., *Ordynacja podatkowa...*, s. 1394.



poprzez zapewnienie zgodności między stanem rzeczywistym a stanem obowiązującym<sup>25</sup>, bez formalnego wszczynania jurysdykcyjnego postępowania podatkowego, poprzez zaakceptowanie jej ustaleń i złożenie korekty deklaracji<sup>26</sup>, czy też złożenie korekty za następane okresy rozliczeniowe.

Pozostawienie instytucji czynności sprawdzających i kontroli podatkowej w obecnym kształcie, czy też w tym zaproponowanym przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego<sup>27</sup>, zależy od zakresu przedmiotowego ich stosowania, który w przypadku czynności sprawdzających powinien być jasno sprecyzowany i zawężony względem innych procedur, zakres kontroli podatkowej powinien natomiast stanowić niejako dopełnienie. Brak takiego wyraźnego rozgraniczenia pozbawia sensu równoległe funkcjonowanie w o.p. kontroli podatkowej, a przemawia za wprowadzeniem jednej procedury weryfikacyjnej prowadzonej przez naczelników urzędów skarbowych i organy samorządowe.

Od samego początku funkcjonowania instytucji czynności sprawdzających do końca 2015 r. zakres przedmiotowy był praktycznie niezmienny i obejmował: 1) zbadanie terminowości składania deklaracji podatkowych oraz przyczyn niezłożenia deklaracji, pomimo istnienia takiego obowiązku; 2) sprawdzanie terminowości wpłacania zadeklarowanych podatków, w tym również pobieranych przez płatników oraz inkasentów; 3) stwierdzenie formalnej i rachunkowej poprawności dokumentów przedstawionych przy składaniu deklaracji lub wpłacaniu podatków; 4) ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami<sup>28</sup>.

Analiza powyższych przepisów prowadzi zatem do wniosku, że czynności sprawdzające dotyczą przede wszystkim zobowiązanych od szeroko rozumianej strony formalnej, warto jednak zwrócić uwagę, iż w ramach tej instytucji niedopuszczalne jest prowadzenie postępowania dowodowego innymi środkami niż te, które przewidują przepisy działu V o.p. Odesłanie z art. 280 o.p. nie dopuszcza bowiem stosowania przy czynnościach sprawdzających przepisów rozdziału 11 działu IV o.p., czyli prowadzenia postępowania dowodowego na podstawie takich instrumentów prawnych

<sup>25</sup> W Stachurski, *Realizacja zobowiązań podatkowych w ramach procedur kontrolnych*, seria System prawa finansowego, t. 3: *Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 674.

<sup>26</sup> Zob. D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola przestrzegania...*, s. 84.

<sup>27</sup> L. Etel et al., *Nowa ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017, s. 690.

<sup>28</sup> Zob. art. 272 o.p.



jak w postępowaniu jurysdykcyjnym<sup>29</sup>. Ustalenia organów podatkowych udokumentowane w toku czynności sprawdzających mogą stanowić materiał dowodowy w przypadku wszczęcia postępowania podatkowego, zostanie on jednak zweryfikowany w ramach swobodnej oceny dowodów oraz przy czynnym udziale strony.

Z początkiem 2016 r. do katalogu działań objętych czynnościami sprawdzającymi włączono również większość propozycji wskazanych przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego<sup>30</sup>. Został on uzupełniony o weryfikację danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej (art. 272 pkt 5 o.p.)<sup>31</sup>, co usunęło wątpliwości, czy organy podatkowe w ramach czynności sprawdzających mogły weryfikować rzetelność podmiotów nowo powstałych jeszcze przed złożeniem pierwszej deklaracji. W ostatnim czasie<sup>32</sup> przedmiotowy katalog został uzupełniony o weryfikację danych i dokumentów przedstawianych przez podmioty dokonujące zgłoszenia rejestracyjnego uproszczonego, o którym mowa w art. 16b ust. 1 Ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (art. 272 pkt 6 o.p.)<sup>33</sup>.

W trakcie prac legislacyjnych prowadzonych nad n.o.p. w ramach uzgodnień resortowych oraz międzyresortowych zakres przedmiotowy czynności sprawdzających został jednak uzupełniony o dwa elementy: 1) weryfikację podstawy opodatkowania oraz stwierdzenie formalnej i rachunkowej poprawności dokumentów przedstawionych przy składaniu deklaracji lub wpłacaniu podatków oraz 2) weryfikację prawidłowości sporządzenia remanentu towarów handlowych zarządzanego przez naczelnika urzędu skarbowego w trakcie roku<sup>34</sup>.

Uzupełnienie katalogu zakresu przedmiotowego czynności sprawdzających o weryfikację podstawy opodatkowania budzi jednak poważne kontrowersje. Weryfikacja taka powinna być bowiem prowadzona wyłącznie w ramach kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego,

<sup>29</sup> S. Babiarz, B. Dauter i in., *Ordynacja podatkowa...*, s. 1368.

<sup>30</sup> L. Etel et al., *Nowa ordynacja podatkowa...*, s. 690.

<sup>31</sup> Artykuł 1 pkt 149 lit. b Ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r., poz. 1649).

<sup>32</sup> Zob. art. 5 Ustawy z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r., poz. 1556).

<sup>33</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 864 ze zm.

<sup>34</sup> Zob. art. 656 projektu ustawy – Ordynacja podatkowa, druk sejmowy nr 3517/VIII kadencja.

a wprowadzenie jej do katalogu czynności sprawdzających zachwiało „cienką linię demarkacyjną” między tymi konkurencyjnymi procedurami<sup>35</sup>. Zgodnie z wolą właściciela projektu, czyli Ministra Finansów, na tym etapie legislacji weryfikacja podstawy opodatkowania w ramach czynności sprawdzających z założenia miała dotyczyć tylko i wyłącznie podatników nieprowadzących działalności gospodarczej. Literalne brzmienie tego przepisu przeczy jednak temu założeniu<sup>36</sup> i pozwala prowadzić je w celu weryfikacji podstawy opodatkowania wobec wszystkich zobowiązanych. Wprawdzie w przypadku braku konsensusu co do wysokości zobowiązania podatkowego między zobowiązanym a organem podatkowym niezbędne jest przeprowadzenie postępowania podatkowego i wydanie odpowiedniej decyzji, jednakże zakres przedmiotowy czynności sprawdzających pokrywa się z kontrolą podatkową.

Zakres przedmiotowy kontroli podatkowej jest praktycznie niezmienny od początku funkcjonowania o.p. i został wyraźnie określony poprzez szerokie wskazanie celu kontroli podatkowej, czyli sprawdzenie, czy podatnicy, płatnicy, inkasenci oraz następcy prawni wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, czyli zgodnie z definicją zawartą w art. 3 pkt 2 o.p.: wszelkich obowiązków wywodzonych z przepisów ustaw podatkowych, z przepisów aktów wykonawczych wydanych na ich podstawie, postanowień ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską, umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz innych aktów prawa międzynarodowego i wspólnotowego dotyczących problematyki podatkowej. Należy się przy tym zgodzić, że cel kontroli podatkowej nie ogranicza jej zakresu do sprawdzenia wywiązania się przez zobowiązanych z obowiązków tylko o charakterze materialnoprawnym, ale również o charakterze proceduralnym. W toku kontroli podatkowej organy podatkowe nie wnikają zatem, czy kontrolowany korzysta z przysługujących mu uprawnień i ograniczają się wyłącznie do badania, czy zobowiązany wywiązuje się z ciążących na nim obowiązków, a w konsekwencji rzetelnie deklaruje podstawę opodatkowania oraz prawidłowo oblicza i wpłaca podatek<sup>37</sup>.

<sup>35</sup> M. Łoboda, *Czynności sprawdzające w Ordynacji podatkowej – stan obecny i kierunki zmian*, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2019, nr 6, s. 31.

<sup>36</sup> Ibidem.

<sup>37</sup> S. Babiarsz, B. Dauter i in., *Ordynacja podatkowa...*, s. 1394.

### 3. KIERUNEK ZMIAN PROCEDUR KONTROLNYCH W ORDYNACJI PODATKOWEJ

Brak wyraźnego rozgraniczenia zakresu przedmiotowego obydwu procedur w n.o.p. skłania do pytania, czy potrzebne są dwie, z założenia konkurencyjne, procedury służące weryfikacji podstawy opodatkowania. W mojej ocenie po zbudowaniu spójnej koncepcji zarządzania ryzykiem i zdefiniowaniu miejsca i roli kontroli podatkowej jako procesu można zaproponować koncepcję jednej procedury kontrolnej, stanowiącej niejako połączenie (hybrydę) obecnych instytucji prawnych: czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej. Powinna być ona dość elastyczna, a jednocześnie opierać się na podstawowych zasadach ogólnych prawa podatkowego wskazanych w rozdziale 2 działu I n.o.p. oraz gwarantować zobowiązany wszelkie prawa procesowe. Ostateczna decyzja o podjęciu danej procedury kontrolnej (na podstawie o.p. czy ustawy o k.a.s.) zawsze należy do organów podatkowych, jednakże wybór trybu oraz jej rozpoczęcie uzasadniać mogą rozmaite informacje uzyskane przez administrację podatkową, w tym związane z prowadzeniem innej kontroli czy postępowania podatkowego u innych podatników, a także otrzymywanie informacji sygnałnych. Często organy podatkowe uzyskują je już w trakcie prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej czy postępowania podatkowego, co przemawia za elastycznym podejściem do nowej procedury kontrolnej.

Bez wątpienia, jeżeli kontrola podatkowa ma służyć jedynie PR, to wszelkie czynności z udziałem podatnika powinniśmy nazwać kontrolą podatkową, a stwierdzone nieprawidłowości ustalone na poziomie analitycznym poddać działaniom w procedurze kontroli podatkowej, maksymalizując ujawnione kwoty uszczupień jako wynik działania kontroli. W takim przypadku zmiana modelu procedury kontrolnej w o.p. jest niepotrzebna. Jeżeli jednak kontrola podatkowa ma być jednym ze skutecznych narzędzi zarządzania ryzykiem związanym z wystąpieniem nadużyć podatkowych, to w pierwszej kolejności należy stworzyć koncepcję systemu poboru należności podatkowych z jednoczesnym określeniem roli i zadania nowej procedury kontrolnej w tym systemie.

Organy podatkowe zostały wyposażone w narzędzia do przymusowego egzekwowania należnych podatków, takie jak postępowanie podatkowe, egzekucja administracyjna, kontrola podatkowa czy postępowanie karne skarbowe, dla realizacji podstawowego zadania na wypadek

niewywiązywania się z obowiązków podatkowych lub niewłaściwego ich wypełniania przez podmioty do tego zobowiązane. Zmiana atrybutu narzędzia w odniesieniu do postępowania podatkowego, egzekucji administracyjnej, kontroli podatkowej czy postępowania karnego skarbowego stwarza podstawy do budowy nowoczesnego systemu zarządzania ryzykiem poboru podatków, który daje możliwość racjonalnego ustawienia priorytetów w działaniu organów. Z drugiej strony organy podatkowe są oceniane nie tylko za sprawny pobór podatków, ale również pod kątem minimalizowania kosztów poboru podatków. Umiejętność wykorzystania czynności analitycznych z całą pewnością prowadzi do obniżenia tych kosztów, a jednocześnie pozwala zredukować zidentyfikowane ryzyko.

Analiza funkcjonującego obecnie systemu poboru należności podatkowych na poziomie centralnym wskazuje możliwość systemowego ustawienia dwóch etapów analizy ryzyka wystąpienia nadużyć podatkowych:

- a) ryzyko zidentyfikowane w odniesieniu do dokumentu rozliczeniowego (deklaracji/zeznania podatkowego czy informacji zawartych w jednolitym pliku kontrolnym<sup>38</sup>) – realizowane w całości na poziomie urzędów skarbowych;
- b) ryzyko zidentyfikowane w odniesieniu do podatnika – w zakresie analitycznym realizowane na poziomie centralnym, regionalnym, a w zakresie wykonawczym na poziomie urzędów celno-skarbowych.

Na podstawie takiego podziału można wyodrębnić dwa główne podejścia do roli procedury kontroli w poborze należności podatkowych:

- a) model perswazyjno-audytowy, wyznaczający kontroli podatkowej przede wszystkim rolę narzędzia dostarczania informacji o podmiocie i lukach w systemie podatkowym przez pryzmat złożonych dokumentów rozliczeniowych (deklaracja/zeznanie, JPK). Kontrola podatkowa w takim ujęciu winna być nasycona instytucjami prawnymi niejako „zapraszającymi” do roli rzetelnego podatnika. Ta procedura kontrolna byłaby uruchamiana w przypadku braku informacji lub wątpliwości, jak zinterpretować posiadane dane, a odbywałaby się na zasadzie audytu dokumentów rozliczeniowych;
- b) model represyjny, wyznaczający kontroli rolę narzędzia uzyskiwania wysokich dodatkowych wpływów podatkowych i środków

<sup>38</sup> Jednolity plik kontrolny (JPK) można zdefiniować jako ujednolicony w skali całego kraju specjalny elektroniczny format danych z dowodów źródłowych, ewidencji księgowych i podatkowych przekazywanych przez zobowiązanych (zob. D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola przestrzegania...*, s. 277).

sanacyjnych, zakładający osiągnięcie wysokiego poziomu dyscypliny podatkowej poprzez zagrożenie karami za ujawnione nieprawidłowości w trakcie kontroli – prewencja represyjna. Rolę taką należy obecnie przypisać kontroli celno-skarbowej prowadzonej przez naczelnika urzędów celno-skarbowych, której zadaniem jest eliminowanie rzeczywistych nadużyć i patologii oraz identyfikacja grup przestępczych.

Wprowadzenie takiego wyraźnego podziału na kontrolę o charakterze perswazyjno-audytowym (na podstawie o.p.) oraz z drugiej strony represyjnym (na podstawie ustawy o k.a.s.) uwarunkowane jest możliwością elastycznego przekazywania między naczelnikami urzędów skarbowych a naczelnikami urzędów celno-skarbowych spraw podatkowych zarówno na etapie procedury kontrolnej, jak i postępowania podatkowego<sup>39</sup>. Decyzja w tym zakresie powinna leżeć tylko i wyłącznie po stronie organów podatkowych i opierać się na analizie ryzyka prowadzonej w trakcie danej procedury kontrolnej. Spełnienie tego warunku pozwoli organom podatkowym racjonalnie wykorzystać zasoby ludzkie oraz stosować twardą procedurę kontroli celno-skarbowej jedynie w tych przypadkach, gdy rozmiary, złożoność i stopień oddziaływania potencjalnie występujących uchybień w sposób istotny wpływają na system bezpieczeństwa finansowego państwa.

Za koncepcją jednej procedury kontrolnej w przypadku wyraźnego nakładania się zakresu przedmiotowego przemawia też fakt, że około 80% czynności kontrolnych w trakcie kontroli podatkowej jest realizowane w siedzibie organu podatkowego zgodnie z art. 285b o.p. Brak jest również możliwości prowadzenia w trakcie czynności sprawdzających postępowania dowodowego w pełnym zakresie (brak odesłania do rozdziału 8 działu III n.o.p.). Ponadto zgodnie z art. 658 § 4 n.o.p. brak zgody zobowiązanego na przedłożenie dowodów w trakcie czynności sprawdzających praktycznie ogranicza możliwość pełnej weryfikacji podstawy opodatkowania przez organy podatkowe, sprowadzając czynności sprawdzające właściwie do formalnej kontroli deklaracji.

Na marginesie warto jednak wskazać, że przed uzgodnieniami międzyresortowymi w projekcie zgoda na przedłożenie dowodów była wymagana tylko wobec zobowiązanych prowadzących działalność gospodarczą,

<sup>39</sup> Zob. art. 18d o.p., który uzależnia przekazanie sprawy od zgody naczelnika urzędu celno-skarbowego oraz braku możliwości wyjaśnienia istotnych okoliczności faktycznych sprawy na podstawie informacji otrzymanych przez organ podatkowy z banku lub innej instytucji finansowej, o których mowa w art. 182 o.p.

pozostali podatnicy natomiast obligatoryjnie musieliby przedkładać wszelkie dokumenty związane z rozliczeniem zobowiązań podatkowych. Zrównanie wszystkich zobowiązanych bez względu na rodzaj i źródło przychodów pozwalało spełnić wszystkie normy konstytucyjne, a jednocześnie umożliwiło prowadzenie weryfikacji podstawy opodatkowania w ramach czynności sprawdzających jedynie wobec tych zobowiązanych, którzy tego chcą. Uzupełnienie katalogu zakresu czynności sprawdzających o weryfikację podstawy opodatkowania było wyraźnie krytykowane przez większość członków Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego.

Konkludując powyższe, wskazane argumenty przemawiają za tym, aby zaproponować koncepcję jednej procedury kontrolnej stanowiącej niejako połączenie (hybrydę) obecnych instytucji prawnych: czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej. Nowa procedura kontrolna prowadzona byłaby w dwóch etapach, przy czym drugi z nich byłby uruchamiany w ściśle określonych sytuacjach.

#### 4. WSTĘPNE POSTĘPOWANIE KONTROLNE

W ramach pierwszego etapu, nazwanego roboczo wstępnym postępowaniem kontrolnym, czynności prowadzone byłyby wyłącznie w siedzibie organu podatkowego, a jednocześnie nie były objęte limitem czasu trwania kontroli ani innymi ograniczeniami prowadzenia kontroli wynikającymi z Rozdziału 5 ustawy Prawo przedsiębiorców<sup>40</sup>. Czynności wstępnego postępowania kontrolnego wszczynałyby podjęcie faktycznej weryfikacji przez organ podatkowy, wykraczając poza czynności analityczne związane z szacowaniem ryzyka wystąpienia nadużyć podatkowych. Co istotne, cała procedura kontrolna opierałaby się na modelu perswazyjno-audytowym i zawsze poprzedzała właściwe postępowanie kontrolne.

Zakres przedmiotowy tej instytucji, poza jednym istotnym wyjątkiem, byłby praktycznie niezmienny w stosunku do obecnie funkcjonujących czynności sprawdzających i obejmowałby: 1) zbadanie terminowości składania deklaracji podatkowych oraz przyczyn jej niezłożenia, pomimo istnienia takiego obowiązku; 2) sprawdzanie terminowości wpłacania zadeklarowanych podatków, w tym również pobieranych przez płatników oraz inkasentów; 3) stwierdzenie formalnej i rachunkowej poprawności dokumentów

<sup>40</sup> Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1292 ze zm.).



przedstawionych przy składaniu deklaracji lub wpłacaniu podatków; 4) weryfikację danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej; 5) weryfikację danych i dokumentów przedstawianych przez podmioty dokonujące zgłoszenia rejestracyjnego uproszczonego, o którym mowa w art. 16b ust. 1 Ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym; 6) weryfikację prawidłowości sporządzenia remanentu towarów handlowych zarządzanego przez naczelnika urzędu skarbowego w trakcie roku. Organy podatkowe w ramach tej procedury będą mogły dokonać weryfikacji podstawy opodatkowania oraz stwierdzenia formalnej i rachunkowej poprawności dokumentów przedstawionych przy składaniu deklaracji lub wpłacaniu podatków, lecz tylko za zgodą zobowiązanego. Bez takiej zgody organ nie mógłby żądać od zobowiązanych jakichkolwiek dokumentów, z drugiej jednak strony mógłby wszcząć właściwe postępowanie kontrolne. W ramach tej procedury organy podatkowe, po wyrażeniu zgody przez zobowiązanego, mogłyby ustalać stan faktyczny w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami, w tym wzywać zobowiązanych do okazania dokumentów źródłowych stanowiących podstawę dokonanych rozliczeń podatkowych bądź tych mających wpływ na rozliczenie podatku w prawidłowej wysokości. Dozwolone byłoby kierowanie wezwania do kontrahentów lub stron umów cywilnoprawnych innych podmiotów (osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą) do sporządzenia i przekazywania informacji o zdarzeniach wynikających ze stosunków cywilnoprawnych albo z prawa pracy, mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego lub wysokość zobowiązania podatkowego osób lub jednostek, wobec których prowadzone jest wstępne postępowanie kontrolne, jednakże, co wymaga dodatkowego podkreślenia, za jego zgodą.

W ramach pierwszego etapu tej instytucji prawnej zakres weryfikacji nie obejmowałby (pomimo zgody zobowiązanego) przeprowadzania dowodów z zeznań strony i świadka, opinii biegłych i oględzin oraz procedury badania ksiąg podatkowych, czy też występowania z wnioskami do banków o przekazanie informacji w zakresie rachunków bankowych. Te dowody będą mogły być przeprowadzane jedynie w trakcie właściwego postępowania kontrolnego. Istotne jest, aby ze względu na ekonomikę postępowania wstępne postępowanie kontrolne było jak najmniej uciążliwe i czasochłonne zarówno dla zobowiązanego, jak i organów podatkowych, ale z drugiej strony należy przestrzegać wszelkich praw zobowiązanych.

Wszczęcie wstępnej kontroli podatkowej następowaloby w dniu doręczenia wezwania kierowanego do strony (podatnika, płatnika, inkasenta) w celu złożenia wyjaśnień, przedłożenia zgody, o której mowa powyżej, oraz określonych dowodów bądź innych czynności w ramach uprawnień wstępnej kontroli podatkowej lub sporządzenia adnotacji ze spontanicznego stawienia się podatnika w siedzibie organu podatkowego i podjęcia w związku z tym wstępnych czynności kontrolnych. Organ podatkowy sporządzałby jedynie adnotację, a w przypadku ujawnienia nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych bądź okoliczności wskazujących na niezłożenie stosownych rozliczeń, bądź informacji podatkowych, czynności kończyłyby się sporządzeniem projektu deklaracji lub projektu korekty deklaracji (dalej: „predeklaracji”), którą następnie doręczałoby się stronie.

W przypadku złożenia deklaracji podatkowej zgodnej z „predeklaracją” wstępne postępowanie kontrolne zostałoby zakończone, a organ dokonałby stosownej adnotacji. W przypadku natomiast niedokonania korekty rozliczeń w określonym terminie (np. 14 dni od daty otrzymania „predeklaracji”) bądź gdy korekta nie ujmuje wszystkich ustaleń organu i jest niezgodna z „predeklaracją”, organ podatkowy mógłby wszcząć właściwe postępowanie kontrolne lub postępowanie podatkowe.

W celu nadania realności wspierania zobowiązanych w prawidłowym wypełnianiu obowiązków podatkowych oraz nieuciążliwego charakteru wstępnego postępowania kontrolnego, a także nadania swego rodzaju „premię” za dobrowolne samoopodatkowanie, należy rozważyć odstąpienie od obowiązku ustalania wszelkich sankcji administracyjnych (m.in. sankcji w podatku od towarów i usług, k.k.s.<sup>41</sup>, odsetek za zwłokę), o ile podatnik dokonałby korekty zgodnej z „predeklaracją”. Istotne jest również, aby ewentualne wpłaty zaniżonych zobowiązań można było rozłożyć na raty lub odroczyć termin płatności, a wnioski byłyby rozpatrywane na zasadach uproszczonych. Przy dochowaniu przyznanego układu zobowiązany zachowywałby prawo do odstąpienia od nakładania sankcji, o których mowa powyżej. Przy braku złożenia korekt należy przyjąć prawo organu podatkowego do uznania słuszności wszczęcia postępowania podatkowego, bez uprzedniego przeprowadzenia właściwego postępowania kontrolnego.

<sup>41</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 19 ze zm.).



## 5. WŁAŚCIWE POSTĘPOWANIE KONTROLNE

Właściwe postępowanie kontrolne powinno być z założenia prowadzone poza siedzibą organu podatkowego, m.in. w miejscu prowadzenia działalności gospodarczej, siedzibie, miejscu zamieszkania podatnika (płatnika, inkasenta), miejscu prowadzenia dokumentacji podatkowej, z wyjątkiem przypadku rezygnacji strony z udziału w prowadzonych czynnościach. W ramach tej procedury możliwe byłoby również przeprowadzenie dowodów, których organy podatkowe nie mogłyby prowadzić w trakcie wstępnego postępowania kontrolnego. Dotyczy to przeprowadzenia dowodów z zeznań strony i świadka, opinii biegłych i oględzin oraz procedury badania ksiąg podatkowych, czy też występowania z wnioskami do banków o przekazanie informacji w zakresie rachunków bankowych. Tym samym zakres właściwego postępowania kontrolnego nie posiadałby ograniczeń zbierania dowodów przypisanych do wstępnego postępowania kontrolnego.

Zakres zbierania dowodów na etapie kontroli właściwej nie ma ograniczeń w stosunku do obecnie obowiązującej procedury kontroli zawartej w dziale VI o.p.; można tylko rozważyć przejęcie pewnych uprawnień wynikających z ustawy o k.a.s. Ta kwestia wymaga jednak szerszej analizy ze względu na założenie wyraźnego rozgraniczenia celu poszczególnych procedur kontrolnych, tj. tej z o.p. oraz kontroli celno-skarbowej.

Wszczęcie właściwego postępowania kontrolnego następowałoby poprzez doręczenie stronie postanowienia o przekształceniu wstępnej kontroli podatkowej we właściwe postępowanie kontrolne. Postanowienie takie czyniłoby również zadość wszelkim wymogom związanym z obowiązkiem organów podatkowych do zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia procedury kontrolnej. Właściwe postępowanie kontrolne kończyłoby się poprzez doręczenie stronie protokołu kontroli, która będzie miała prawo złożenia zastrzeżeń do ustaleń w nim zawartych (np. 14 dni), przedstawiając w tym zakresie stosowne dowody oraz korekty deklaracji. O sposobie załatwienia zastrzeżeń strona informowana byłaby przez kontrolujących w terminie 14 dni.

W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych zobowiązany będzie miał prawo do złożenia stosownych korekt deklaracji w określonym ustawowo terminie. Przykładowo można wskazać termin 30 dni od daty otrzymania protokołu kontroli, nie krótszy jednak niż 14 dni od daty otrzymania informacji o sposobie załatwienia złożonych zastrzeżeń. Terminy byłyby liczone od daty doręczenia protokołu.

Następnie w przypadku dokonania korekt zgodnych z ustaleniami zawartymi w protokole organy podatkowe wydawałyby postanowienie o przyjęciu korekty, co kończyłoby formalnie całość procedury kontrolnej. W przypadku niedokonania korekty rozliczeń we wskazanym terminie bądź gdy w korekcie zobowiązany nie ująłby wszystkich ustaleń, organy podatkowe byłyby zobligowane do wszczęcia postępowania podatkowego.

Kwestią otwartą jest odstąpienie od sankcji administracyjnych i karnych skarbowych na tym etapie postępowania. Ekonomia postępowania przemawia za tym, aby takie odstąpienia były możliwe również na tym etapie, lecz wskazane byłoby ich powiązanie z zapłatą zaniżonego zobowiązania. Podobnie jest z ewentualną możliwością zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na poszczególnych etapach postępowania kontrolnego (wstępne, właściwe). Przyjmując jednak aktualne rozwiązania w tym zakresie, można założyć możliwość zabezpieczenia na etapie kontroli właściwej, natomiast w sprawie przedłużenia terminu zwrotu podatku postanowienia w tym zakresie winny być możliwe na każdym z etapów tego postępowania.

## 6. PODSUMOWANIE

Wprowadzenie wyraźnego podziału na kontrolę o charakterze perswazyjno-audytowym prowadzonej na podstawie o.p. oraz o charakterze represyjnym na podstawie ustawy o k.a.s. powinno się opierać na spójnej koncepcji zarządzania ryzykiem i zdefiniowaniu miejsca i roli szeroko rozumianej kontroli. W celu wpisania się w trend rozszerzenia zakresu przedmiotowego czynności sprawdzających niezbędna jest zmiana modelu kontroli prowadzonej na podstawie o.p. poprzez połączenie (hybrydę) obecnych instytucji prawnych: czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej. Nowa procedura kontrolna prowadzona byłaby w dwóch etapach, przy czym drugi z nich byłby uruchamiany w ściśle określonych sytuacjach. Przy tworzeniu nowego modelu należy pamiętać o gwarancji wszelkich praw procesowych podatnika oraz ścisłego przestrzegania zasad ogólnych wypracowanych przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego wskazaną w rozdziale 2 działu I n.o.p. Bez wątplenia przy redagowaniu konkretnych przepisów ustawowych konieczne jest również odpowiednie wyważenie interesu podatnika i budżetu państwa, tak aby zagwarantować skuteczne realizowanie dochodów budżetowych, ale zawsze z poszanowaniem praw zobowiązanych.

## BIBLIOGRAFIA

- Babiarz S., Dauter B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Rudowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Dzwonkowski H., *Czynności sprawdzające – pomoc czy zagrożenie interesów podatnika*, „Fiskus” 2006, nr 13/14.
- Etel L. et al., *Nowa ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017.
- Etel L., Dowgier R., Popławski M., Presnerowicz S., Stachurski W., Teszner K., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Białystok 2017.
- Jagielski J., *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 1999.
- Kubacki R., *Ordynacja podatkowa. Kontrola podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 5.
- Łoboda M., *Czynności sprawdzające w Ordynacji podatkowej – stan obecny i kierunki zmian*, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2019, nr 6.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Oleśńska, Gdańsk 2015.
- Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, red. R. Dowgier, Białystok 2012.
- Stachurski W., *Realizacja zobowiązań podatkowych w ramach procedur kontrolnych*, seria System Prawa Finansowego, t. 3: *Prawo daninowe*, Warszawa 2010.
- Starościak J., *Prawo administracyjne*, Warszawa 1975.
- Strzelec D., Łoboda M., *Kontrola przestrzegania przepisów podatkowych*, Warszawa 2017.
- Wowra J., *Kontrola podatkowa i skarbowa przedsiębiorców*, Warszawa 2007.

## AUDIT PROCEDURES IN THE TAX ORDINANCE ACT – CURRENT STATE AND THE DIRECTION OF CHANGES

**Summary.** The subject of the article is the answer to the question whether in the case of the recently proposed changes to the subject matter of verification activities, the current model of compliance audit in the Tax Ordinance Act should be maintained. According to the author, after building a coherent concept of risk management and defining the place and role of tax audit as a process, it is possible to propose a concept of a single audit procedure, which is in a way a combination (hybrid) of current legal institutions. The article proposes a general concept of one audit procedure, but consisting of two separate stages, the second of which would be triggered in strictly defined situations. It also points out that when drafting specific legislation, it is necessary to balance the interests of the taxpayer and the state budget in such a way as to guarantee effective implementation of budget revenues, but always with respect for the rights of the obliged parties.

**Keywords:** audit procedures, new Tax Ordinance Act, verification activities, tax audit



Łukasz Porada\*

## GŁOSA DO WYROKU WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO WE WROCŁAWIU Z DNIA 22 LIPCA 2019 R., SYGN. I SA/Wr 365/19

**Streszczenie.** Głosa omawia wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, w którym po raz pierwszy wyraźnie sprzeciwiono się praktyce instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Sąd doszedł do wniosku, co jest istotnym *novum*, że zasadność wszczęcia postępowania karnego skarbowego nie może pozostawać poza kontrolą sądową. W wyroku rozwinięto również zagadnienie nadużycia prawa przez organy podatkowe, które to nadużycie stało się podstawą do uchylenia zaskarżonej decyzji, oraz zaproponowano uniwersalny test nadużycia prawa przez organy podatkowe. W związku z tym autor wyraził nadzieję, że wyrok ten będzie przełomowy, a sądy administracyjne coraz częściej zaczną kwestionować praktyki organów mające znamiona nadużycia prawa.

**Słowa kluczowe:** bieg terminu przedawnienia, postępowanie karne skarbowe, nadużycie prawa, zawieszenie biegu terminu przedawnienia

**Wyrokiem z dnia 22 lipca 2019 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) we Wrocławiu w sprawie o sygnaturze akt I SA/Wr 365/19<sup>1</sup> orzekł, że nie może pozostać poza kontrolą sądową kwestia zasadności zawieszenia biegu terminu przedawnienia w związku z wszczęciem**

---

\* Prawnik w Mariański Group Kancelarii Prawno-Podatkowej, e-mail: lporada@marianskigroup.pl.

<sup>1</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22 lipca 2019 r., sygn. I SA/Wr 365/19, LEX nr 2725718.

## **postępowania karnego skarbowego przez organ podatkowy pierwszej instancji, działający jako organ przygotowawczy w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe.**

### 1. STANOWISKA STRON SPORU

Sprawa dotyczyła zobowiązania podatkowego spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (dalej: Spółka lub Skarżąca) w podatku od towarów i usług za okres styczeń–wrzesień 2013 r. Postępowanie zostało wszczęte w październiku 2016 r. przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej, który po przeprowadzonym postępowaniu podatkowym wydał doręczoną w październiku 2017 r. decyzję. W decyzji organ zakwestionował prawo podatnika do zastosowania pięcioprocentowej stawki podatku od towarów i usług przy sprzedaży produktów przygotowanych w ramach usług gastronomicznych prowadzonych w sieciach restauracji, uznając, że prawidłowa stawka podatku od towarów i usług wynosi 8%. Ponadto organ podatkowy pierwszej instancji, działając jako organ przygotowawczy w sprawie o przestępstwo skarbowe, wszczął w listopadzie 2017 r. postępowanie karne skarbowe w sprawie podania przez Spółkę nieprawdy w korektach deklaracji w podatku od towarów i usług, doręczając Skarżącej stosowne zawiadomienie dnia 5 grudnia 2017 r. Spółka wniosła odwołanie od decyzji, na mocy którego organ odwoławczy decyzją wydaną już w 2018 r. uchylił decyzję organu pierwszej instancji i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania, podnosząc brak rozstrzygnięcia w przedmiocie zwolnienia z podatku na podstawie art. 14m § 3 Ordynacji podatkowej<sup>2</sup>. Po ponownym przeprowadzeniu postępowania organ pierwszej instancji powtórzył swoje stanowisko, a po wniesieniu odwołania organ odwoławczy decyzją wydaną w 2019 r. utrzymał w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji.

Organ podatkowy stwierdził, powołując się na uchwałę 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 29 czerwca 2009 r., sygn. I FPS 9/08, że wskutek złożenia w marcu 2016 r. korekty deklaracji w podatku od towarów i usług termin biegu przedawnienia rozpoczął się z dniem 1 stycznia 2017 r., a skończy się z dniem 31 grudnia 2021 r. Ponadto podniesiono kwestię wszczęcia przygotowawczego postępowania karnego skarbowego wobec Spółki, o czym została ona poinformowana. Zgodnie

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 201), dalej: o.p.

bowiem z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Z kolei, jak wskazuje art. 70c o.p., organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 o.p., oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia.

Z kolei podatnik podnosił naruszenie przez organ art. 70 § 6 i 7 o.p. oraz art. 70 § 1 o.p. poprzez ich błędną wykładnię, co doprowadziło do niezastosowania przepisów art. 233 § 1 pkt 2 lit. a o.p. w zw. z art. 208 § 1 o.p., stanowiących o umorzeniu postępowania podatkowego, gdy stanie się ono z jakiegokolwiek przyczyny bezprzedmiotowe. Skarżący twierdził bowiem, że organ odwoławczy powinien decyzję organu pierwszej instancji uchylić w całości i umorzyć postępowanie w sprawie ze względu na wygaśnięcie zobowiązania podatkowego wskutek upływu terminu przedawnienia. Spółka miała działać w warunkach nieumyślności, a organ podatkowy, wszczynając w tej sprawie postępowanie karne skarbowe, nadużył swoich kompetencji. W osobnym piśmie procesowym powołano się na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 17 maja 2019 r.<sup>3</sup>, w którym potwierdzono, że sprzedaż produktów z okienek zewnętrznych drive in, walk through, food court i wewnątrz punktów sprzedaży stanowi dostawę towarów opodatkowaną pięcioprocentową stawką podatku od towarów i usług.

## 2. ROZSTRZYGNIĘCIE WSA WE WROCŁAWIU

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu uwzględnił skargę na decyzje Dyrektora Izby Administracji Skarbowej oraz Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego i umorzył postępowanie podatkowe. Sąd nie ocenił merytorycznie skargi, ponieważ uznał, że na skutek nadużycia prawa

<sup>3</sup> Sygn. I SA/Wr 58/19, LEX nr 2676586.

przez organ podatkowy zobowiązanie uległo przedawnieniu. Stwierdzono, że organ podatkowy wszczął postępowanie karne skarbowe w celu innym niż cel tego postępowania, tj. wyłącznie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, w związku z czym naruszono art. 70 § 1 o.p. oraz art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Działanie takie miało być sprzeczne z konstytucyjną zasadą demokratycznego państwa prawa oraz wywodzonych z niej zasad praworządności, pewności prawa, uzasadnionych oczekiwań, prawa do dobrej administracji oraz prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.

Sąd w uzasadnieniu przeanalizował przepisy rangi konstytucyjnej i ustawowej, orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) i Trybunału Konstytucyjnego, w konsekwencji czego doszedł do wniosku, że rozpatrujący sprawę sąd musi posiadać jurysdykcję do zbadania wszystkich kwestii faktycznych i prawnych mających istotne znaczenie dla przedstawionego mu do rozstrzygnięcia sporu, a ponadto, że naruszeniem art. 6 ust. 1 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności byłoby związanie sądu uprzednimi ustaleniami organów administracyjnych, bez ich niezależnego badania. Prowadziło to do wniosku, że poza kontrolą sądową nie może pozostać kwestia zasadności zastosowania przez organy podatkowe art. 70 § 6 pkt 1 o.p., co wojewódzkie sądy administracyjne są obowiązane badać z urzędu, a Naczelny Sąd Administracyjny na zarzut.

Następnie stwierdzono, że czynności podejmowane przez organy podatkowe, jako wykonywane na podstawie i w granicach prawa, nie mogą być wykonywane niezgodnie z ich celem. Rolą sądów powinno być przeciwdziałanie nadużyciu prawa zwłaszcza wtedy, gdy dokonywane jest przez organ władzy. Zauważono także, że formalne działanie organów podatkowych kwalifikowane jako nadużycie prawa nie może wywołać skutku korzystnego dla działającego. Skonstruowano w ten sposób swoisty test nadużycia: czy w sytuacji, gdyby nie istniał przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p., organy skarbowe dokonałyby wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Odpowiedź negatywna świadczyłaby o nadużyciu prawa przez organ skarbowy.

Ponadto w opinii Sądu Skarżąca nie została powiadomiona o wszystkich przyczynach wszczęcia śledztwa, co nie pozwalało jej prawidłowo sformułować skargi. Nie zgodzono się w ten sposób z uchwałą Naczelnego Sądu Administracyjnego<sup>4</sup>, w myśl której czynności podjęte przez organ

<sup>4</sup> Uchwała NSA z dnia 18 czerwca 2018 r., sygn. I FPS 1/18, ONSAiWSA 2018, nr 6, poz. 96.



podatkowy były wystarczające do osiągnięcia celu, jakim jest zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W ten sposób zarówno naruszono prawo do obrony podatnika, jak i nie dano szansy sądowi na zweryfikowanie legalności działań organu podatkowego.

### 3. KOMENTARZ

W minionych latach sądy administracyjne wydawały znaczącą liczbę orzeczeń dotyczących zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku ze wszczęciem postępowania karnego skarbowego. Choć w zdecydowanej większości dotyczyły one spraw pobocznych, związanych z kwestiami technicznymi i proceduralnymi, do dzisiaj nie zostały wyjaśnione liczne wątpliwości związane ze stosowaniem art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Warto też zwrócić uwagę, że znaczna część wyroków jest krytykowana przez doktrynę, jako praktycznie niestawiających organom podatkowym wymogów związanych z procesem stosowania prawa pomimo nieprzemijających, poważnych wątpliwości co do zasadności oraz sposobu korzystania z instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Naczelny Sąd Administracyjny wypowiedział się w ostatnich latach choćby w przedmiocie tego, czy bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zawiesza wszczęcie postępowania w sprawie (*in rem*) czy przeciwko osobie (*in personam*)<sup>5</sup>, komu należy doręczać zawiadomienie o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia<sup>6</sup> oraz jakie elementy musi zawierać takie zawiadomienie.

Odnosząc się już do treści glosowanego orzeczenia, autor w całej rozciągłości zgadza się z wnioskami, do jakich doszedł Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu. Jak wielu innych komentatorów, autor wyraża podziw dla uzasadnienia składającego się z wielu źródeł, do których odwołał się skład orzekający (od licznych wyroków TSUE po *Etykę nikomachejską* Arystotelesa), jasności wniosków, pogłębionej argumentacji i wreszcie otwartej polemiki z wyrokami opisanymi we wcześniejszym akapicie niniejszego opracowania. Wobec ostatnich doktrynalnych sporów na temat zasadności istnienia instytucji opisanej w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. oraz jej nadużywania przez organy podatkowe wyrok ten powinien być punktem

<sup>5</sup> Wyrok NSA z dnia 30 października 2014 r., sygn. I FK 1505/13, LEX nr 1590680.

<sup>6</sup> Uchwała NSA z dnia 18 marca 2019 r., sygn. I FPS 3/18, ONSAiWSA 2019, nr 4, poz. 55.

odniesienia dla organów podatkowych, sądów administracyjnych, a nawet ustawodawcy, ustalających wykładnię tego przepisu. W związku z tym warto poczynić kilka uwag dotyczących stanowiska wyrażonego przez WSA we Wrocławiu.

W pierwszej kolejności trzeba zwrócić uwagę na kwestię kompetencji sądu do weryfikacji zasadności wszczęcia przez organ przygotowawczy postępowania karnego skarbowego w sprawach o przestępstwa skarbowe. Dotychczas bowiem nie budziło w orzecznictwie większych wątpliwości, że przepis ustawy nie daje kompetencji do weryfikowania zasadności wszczęcia tego postępowania, w przedmiocie czego wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny. Jak zauważono choćby w wyroku z dnia 23 lutego 2017 r.<sup>7</sup>, „przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jako przyczynę powodującą zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego przewiduje wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Unormowanie to nie daje podstaw prawnych do weryfikacji zasadności wszczęcia tego postępowania”. Skutkiem tego orzeczenia była bezzasadność zarzutów odnoszących się do przepisów Kodeksu karnego skarbowego. Stanowisko to zostało następnie nieco zliberalizowane w innym wyroku NSA, w którym zauważono, że zasadność mogłaby być badana w szczególnym przypadku umorzenia dochodzenia<sup>8</sup>. W kolejnych orzeczeniach sądy administracyjne wielokrotnie powtarzały swoje stanowisko w zakresie pozostawania zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego poza ich kompetencją<sup>9</sup>. W dużej części z nich powoływano się właśnie na wyrok NSA z dnia 23 lutego 2017 r., w którym, jak wynika z uzasadnienia orzeczenia, przyjęty wniosek opierał się wyłącznie na wykładni literalnej art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

Taka wykładnia przepisów doprowadziła jednak do sytuacji, w której organy podatkowe, nie obawiając się kontroli sądów administracyjnych i ewentualnego zakwestionowania ich praktyk, zaczęły instrumentalnie traktować art. 70 § 6 pkt 1 o.p., jako narzędzie niepozwalające na przedawnienie się zobowiązania podatkowego. Co więcej, jak wynika z danych

<sup>7</sup> Wyrok NSA z dnia 23 lutego 2017 r., sygn. I FSK 1240/15, LEX nr 2249153.

<sup>8</sup> Wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2018 r., sygn. II FSK 877/16, LEX nr 2500678.

<sup>9</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 16 lutego 2018 r., sygn. II FSK 220/16, LEX nr 2464988, czy wyrok NSA z dnia 10 sierpnia 2018 r., sygn. I GSK 2344/18, LEX nr 2558755.

przedstawionych przez J. Waśko<sup>10</sup>, liczba postępowań karnych skarbowych wszczynanych w celu nieprzedawniania się zobowiązań podatkowych ma tendencję zwyżkową. W opinii zdecydowanej większości doktryny przyczyniło się to do tego, że przedawnienie – jako instytucja zapewniająca bezpieczeństwo podatników i pewność prawa – jest instytucją fikcyjną, gdyż jej ziszczenie się zależy od braku woli wszczęcia przygotowawczego postępowania karnego skarbowego przez organ podatkowy.

Z wyżej wskazanych powodów wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu może zadowolić nie tylko podatników, ale i doradców podatkowych, głoszących wcześniej identyczne tezy. Sąd bowiem skonfrontował swój pogląd ze stanowiskiem przeważającej linii orzeczniczej, uważając, że niebadanie zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego oznacza rezygnację przez sąd z udzielonej mu kompetencji, co prowadzi do niewypełniania standardu konstytucyjnego oraz unijnego w zakresie prawa do skutecznego środka prawnego i bezstronnego sądu. Ponadto zauważono, że ustawodawca, włączając pewne konstrukcje karne skarbowe do Ordynacji podatkowej, decyduje o tym, że stają się one częścią prawa podatkowego i jako takie powinny podlegać badaniu sądu administracyjnego.

Autor niniejszej glosy, jak zapewne zdecydowana większość doktryny, w pełni zgadza się z wnioskami WSA we Wrocławiu. Przeważająca do tej pory linia orzecznicza doprowadziła do sytuacji niedopuszczalnej, co zauważyli nawet projektodawcy nowej Ordynacji podatkowej<sup>11</sup>, podnosząc, że „możliwość zastosowania norm zawartych w prawie karnym skarbowym zależy [...] od ustaleń podjętych w toku rozstrzygnięcia sprawy podatkowej m.in. w toku postępowania podatkowego i zakończonych decyzją wymiarową. W związku z tym brak jest podstaw do zawieszania biegu terminu przedawnienia wymiaru w prawie podatkowym z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie karnej skarbowej”. Tylko wykładnia przyjęta w głosowanym wyroku pozwala na ściśle wypełnienie wyrażonej w art. 3 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>12</sup> funkcji sądów admini-

<sup>10</sup> J. Waśko, *Wszczynianie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych – analiza praktyki wybranych urzędów kontroli skarbowej*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 2, s. 44–49.

<sup>11</sup> Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r., stworzony przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, pobrany ze strony internetowej Ministerstwa Finansów.

<sup>12</sup> Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 1302 ze zm.), dalej: p.p.s.a.

stracyjnych, tj. sprawowanie kontroli działalności administracji publicznej. Dotychczas sądy administracyjne, przeprowadzając wyłącznie wykładnię literalną przepisu, doprowadziły do sytuacji, w której sankcjonuje się nadużywanie prawa przez organy podatkowe. Jak jednak zauważył Naczelny Sąd Administracyjny w niedawnym wyroku<sup>13</sup>, „granice wykładni językowej nie są bezwzględne i ich przekroczenie uzasadnione jest w sytuacji odwołania się do wartości konstytucyjnych”. W takim przypadku zasadne byłoby odniesienie się właśnie do aktów prawnych, na które powołano się w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, takich jak Konstytucja RP, Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności czy Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej. Ponieważ autor podziela pogląd, że możliwość badania przez sądy zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego wypełnia standard konstytucyjny, w całości zgadza się w tej kwestii z Sądem.

Kolejną istotną kwestią jest to, czy w istocie organ podatkowy, wszczynając postępowanie karne skarbowe, nadużył swoich kompetencji. Jak zauważono w uzasadnieniu głosowanego wyroku, nadużycie prawa w odniesieniu do organu podatkowego polega na przekroczeniu kompetencji, co ma nieporównywalnie większe znaczenie w przypadku, gdy dokonuje go organ podatkowy, gdyż podważany jest wówczas szacunek wobec porządku prawnego oraz organów władzy<sup>14</sup>. Próbę skonstruowania pełnej definicji nadużycia prawa podjął Bogumił Brzeziński, stwierdzając, że „nadużycie prawa podatkowego przez administrację podatkową to sytuacja, w której ma miejsce działanie administracji podatkowej wobec podatnika bez podstawy prawnej albo zastosowanie wadliwej podstawy prawnej, albo w oparciu o podstawę prawną wynikającą z bezzasadnej interpretacji prawa podatkowego”<sup>15</sup>. Zauważając przy tym szerokość definiowanego pojęcia, autor ten zastrzegł, iż cechą nadużycia jest brak efektywnych środków ochrony podatnika.

Choć jest to zagadnienie często opisywane w ostatnich latach w doktrynie prawa podatkowego, nie było ono praktycznie przedmiotem analizy sądów administracyjnych. Jak zauważyli A. Tałasiewicz i M. Goj<sup>16</sup>, tylko

<sup>13</sup> Wyrok NSA z dnia 7 października 2019 r., sygn. I OSK 1499/08, LEX nr 746219.

<sup>14</sup> H. Filipczyk, *Zakaz nadużycia prawa przez organy podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 9, s. 18–25.

<sup>15</sup> B. Brzeziński, *O zjawisku nadużycia prawa podatkowego przez administrację skarbową*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 1, s. 12–13.

<sup>16</sup> A. Tałasiewicz, M. Goj, *Od interpretacji po Kodeks karny skarbowy. Prawo czy praktyka – co decyduje o sukcesie?*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego – teoria*

w trzech wyrokach zostały zakwestionowane praktyki dokonywane przez organy podatkowe, mimo że zagadnienie było poruszane nawet w prasie codziennej. W wyrokach tych wskazano, że ze względu na brak realnego związku pomiędzy wszczęciem dochodzenia a niewykonaniem zobowiązania nie doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego<sup>17</sup>. W istocie jednak nie podjęto zagadnienia nadużywania prawa przez organy podatkowe, ograniczając się do sytuacji, gdy w momencie wszczęcia postępowania przygotowawczego doszło do przedawnienia karalności wykroczenia skarbowego.

Sąd w glosowanym wyroku zauważył, że w sprawie wszczęcie przygotowawczego postępowania karnego skarbowego nastąpiło półtora miesiąca przed upływem terminu przedawnienia, co jednak samo nie może przesądzać o przekroczeniu kompetencji. Odnotowano ponadto, że od momentu wszczęcia postępowania do wydawania wyroku przez Sąd minęło półtora roku i brak w tym okresie informacji o dalszym przebiegu postępowania – zwłaszcza że sprawa dotyczyła zagadnienia prawnego, jakim jest stawka w podatku od towarów i usług, a zatem nie wymagała przeprowadzania postępowania dowodowego.

W tej sytuacji sformułowany przez WSA we Wrocławiu test nadużycia wydaje się rewolucyjnie prosty i w istocie nie budzi większych wątpliwości. Jeśli organy podatkowe, działając w imieniu państwa, oczekują przestrzegania prawa podatkowego przez podatników i mogą kwestionować w określonych sytuacjach osiągnięcie przez niego korzyści podatkowej, to czymś zupełnie niezrozumiałym wydaje się nieoczekiwanie tego samego od organów podatkowych. Zagadnienie to było szeroko omawiane w doktrynie przy okazji przedstawiania projektu nowej Ordynacji podatkowej, w której początkowo znajdowała się zasada ogólna zakazująca nadużywania prawa przez organy podatkowe<sup>18</sup>. Niestety, biorąc pod uwagę dotychczasowe doświadczenia, rozwój pewnych tendencji (które przecież zostały zauważone przez prof. Brzezińskiego piętnaście lat temu) oraz doprowadzenie do usunięcia ogólnej zasady zakazu nadużywania prawa przez organy podatkowe nie jest dobrą zapowiedzią. Bez normatywnego wyrażenia zakazu nadużywania prawa przez organy podatkowe postulat ten może pozostać proponowanym

---

*i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. 2, red. J. Głuchowski i in., Warszawa 2019, s. 292–302.

<sup>17</sup> Wyrok NSA z dnia 24 listopada 2016 r., sygn. II FSK 148815, LEX nr 2190020.

<sup>18</sup> B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego w projekcie nowej ordynacji podatkowej*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2018, nr 3, s. 177–178.

przez doktrynę postulatem, rzadko stosowanym przez sądy i wymagającym od nich dużej dozy odwagi, by przeciwstawić się ugruntowanym poglądom.

Wydaje się, że najbardziej kontrowersyjnym elementem głosowanego wyroku było odstąpienie od wykładni dokonanej przywoływaną już uchwałą składu 7 sędziów NSA z dnia 18 czerwca 2018 r. (sygn. I FPS 1/18), w której stwierdzono, że „zawiadomienie podatnika dokonane na podstawie art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm.) informujące, że z określonym co do daty dniem, na skutek przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego za wskazany okres rozliczeniowy, jest wystarczające do stwierdzenia, że nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 wyżej wskazanej ustawy”.

Istnieje jednak kilka problemów związanych z głosowanym wyrokiem. Należy w pierwszej kolejności zwrócić uwagę na problem ze stosowaniem przedmiotowego orzeczenia, które mimo swojej słuszności może mieć marginalne znaczenie w obrocie prawnym. Z całą pewnością podatnicy w ciągu najbliższych kilku miesięcy będą chętnie powoływać się na ów wyrok, często dopiero w odwołaniu od decyzji organu pierwszej instancji, który wszczął postępowanie karne skarbowe. Trudno sobie wyobrazić, że organ odwoławczy zauważy nadużycie prawa przez organ niższej instancji, stwierdzi przedawnienie zobowiązania podatkowego, a w konsekwencji umorzy postępowanie. Abstrahując od przyczyn organizacyjno-społecznych, organy podatkowe są zobowiązane działać, zgodnie z art. 120 o.p., na podstawie przepisów prawa. W związku z tym, na podstawie jakiego przepisu organ odwoławczy mógłby (zakładając, że rozważy taką możliwość) uchylić decyzję organu niższego szczebla? Można próbować wyinterpretować taką możliwość, być może na podstawie pewnych zasad postępowania, ale bardzo trudno sobie to wyobrazić. Z kolei, gdy sprawa trafi do sądu administracyjnego, sędzia ma większe możliwości zmiany wyroku, lecz będzie to wymagało dużej odwagi od składu orzekającego i podjęcia ryzyka, że taki wyrok będzie uchylony przez sąd wyższej instancji.

W związku z powyższym wydaje się, że dopóki nie zostanie przyjęta nowa Ordynacja podatkowa albo inna normatywna podstawa przeciwdziałająca nadużywaniu prawa przez organy podatkowe, dopóty niewielka jest szansa na zmianę dotychczasowego trendu w orzecznictwie. Budzi to niestety obawy, że wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu będzie chwalebny, choć odosobnionym w swoich konkluzjach orzeczeniem.



Innym zagadnieniem wywołującym wątpliwości jest kwestia ewentualnego naruszenia przez Sąd art. 269 § 1 p.p.s.a. Przepis ten wskazuje, że jeżeli jakikolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podziela stanowiska zajętego w uchwale składu 7 sędziów, całej Izby albo pełnego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi. W głosowanym wyroku, mimo niepodzielania poglądu wyrażonego w uchwale przez NSA, skład orzekający nie przedstawił sądowi wyższego szczebla zagadnienia do rozstrzygnięcia. Wbrew uchwale stwierdzono bowiem, że zawiadomienie wystosowane do podatnika na podstawie art. 70c o.p. nie informowało o wszystkich przyczynach wszczęcia postępowania karnego skarbowego, co naruszyło prawo podatnika do sądu, czego konsekwencją była niemożność prawidłowego sporządzenia skargi przez podatnika.

WSA we Wrocławiu uzasadnił swoje działanie zasadą pierwszeństwa prawa unijnego i zasadą skuteczności prawa unijnego. Podniesiono nawet, że zgodnie z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 20 października 2011 r.<sup>19</sup> „prawo Unii sprzeciwia się temu, by sąd krajowy był związany krajowym przepisem proceduralnym, zgodnie z którym ocena sądu krajowego wyższej instancji jest dla niego wiążąca, gdy ocena owego sądu wyższej instancji jest niezgodna z prawem Unii w świetle wykładni Trybunału” (teza 39). Pośrednio zatem Sąd stwierdził, że przywołana uchwała NSA była sprzeczna z prawem unijnym, w związku z czym nie czuł się związany jej treścią. Drugą przyczyną niezwrócenia się do Naczelnego Sądu Administracyjnego wbrew art. 269 § 1 p.p.s.a. był niedecydujący wpływ powyższego naruszenia na wynik sprawy, gdyż najistotniejsze było nadużycie prawa przez organ podatkowy.

Oceniając to stanowisko, można mieć pewne wątpliwości. Z jednej strony Sąd przytoczył wyroki, w których stwierdzono, że w razie dokonania przez skład powiększony NSA sprzecznej z przepisami unijnymi wykładni przepisów nie powinno się wszczynać procedury przewidzianej w art. 269 § 1 p.p.s.a. Potwierdzać to ma przytoczony wyrok w sprawie *Interdil Srl*, ale także wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 czerwca 2013 r.<sup>20</sup> – ten ostatni dotyczy sytuacji, gdy dokonana przez skład poszerzony NSA wykładnia unijnych przepisów implementowanych do ustawodawstwa

<sup>19</sup> Wyrok TSUE z dnia 20 października 2011 r., sygn. C-396/09, *Interdil Srl in liquidation, v Fallimento Interedil and Inteas Gestione Crediti SpA*, ECLI:EU:C:2011:671.

<sup>20</sup> Sygn. I FSK 720/13, LEX nr POP 2014/2/150-157.

krajowego pozostaje w sprzeczności z wykładnią tychże przepisów unijnej dyrektywy dokonaną przez TSUE. Z kolei w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 czerwca 2013 r.<sup>21</sup> zauważono, że „sądy krajowe wykonując swoje obowiązki uprawnione są do pominięcia krajowych przepisów proceduralnych ograniczających uprawnienia przyznane im z mocy prawa unijnego”.

Nie da się jednak ukryć, że wprowadza to pewien chaos do systemu prawnego. Można argumentować, że jest to dość niebezpieczna praktyka, gdyby bowiem żaden sąd nie czuł się związany uchwałą NSA, to jej wydawanie – mające na celu wzmacniać walor pewności prawa – stałoby się zbyteczne. Z tej przyczyny uzasadnione mogą się wydawać obawy części komentatorów, że Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu poszedł zbyt daleko.

Niemniej, jak wskazano w wyroku, sprzeciw wobec uchwały nie dotyczył osi sporu, jakim jest nadużycie prawa przez organy podatkowe. W istocie Sąd nie musiał w ogóle podnosić swoich zastrzeżeń, gdyż nie miały one znaczenia dla wyniku sprawy, być może jednak chciano zaprotestować przeciwko uchwale sankcjonującej działania organów podatkowych ograniczające prawo do obrony. W związku z tym, mimo zakwestionowania zgodności z prawem uchwały NSA i nieprzedstawienia sprawy temu sądowi zgodnie z art. 269 § 1 p.p.s.a., należy zgodzić się z Sądem. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, powołując się na niezgodność uchwały z prawem unijnym i odmawiając jej zastosowania, może sprowokować do szerszej niż do tej pory analizy przepisów, uwzględniającej przy tym nie tylko literalne brzmienie Ordynacji podatkowej, lecz także wartości wynikające z Konstytucji RP oraz prawa unijnego.

Podsumowując, głosowany wyrok jest słusznym i ważnym głosem w dyskusji na temat nadużywania prawa podatkowego przez organy w kontekście wszczynania postępowań karnych skarbowych. W opinii autora przedstawiono w nim szerszy kontekst związany z celami konstytucyjnymi oraz prawa unijnego instytucji opisanej w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., aniżeli do tej pory prezentowały sądy administracyjne. W związku z tym można tylko wyrażać nadzieję, że sądy w kolejnych wyrokach zaczną odważnie kwestionować praktyki organów podatkowych mogące naruszać prawa podatników.

<sup>21</sup> Sygn. I FSK 146/13, LEX nr 1376068.



## BIBLIOGRAFIA

- Brzeziński B., *O zjawisku nadużycia prawa podatkowego przez administrację skarbową*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 1.
- Brzeziński B., *Zasady ogólne prawa podatkowego w projekcie nowej ordynacji podatkowej*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2018, nr 3.
- Filipczyk H., *Zakaz nadużycia prawa przez organy podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 9.
- Tałasiewicz A., Goj M., *Od interpretacji po Kodeks karny skarbowy. Prawo czy praktyka – co decyduje o sukcesie?*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego – teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. 2, red. J. Głuchowski i in., Warszawa 2019.
- Waśko J., *Wszczywanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych – analiza praktyki wybranych urzędów kontroli skarbowej*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 2.

## GLOSS TO THE JUDGMENT OF THE REGIONAL ADMINISTRATIVE COURT IN WROCŁAW OF 22TH JULY 2019 (I SA/WR 365/19)

**Summary.** Gloss elaborates the judgement of Regional Administrative Court in Wrocław, in which for the first time Court explicitly opposed against the practice of instrumentally initiating fiscal penal proceedings in order to suspend the period of limitation of a tax liability. What is new in the Polish jurisdiction, the Court concluded that validity of initiating fiscal penal proceedings should remain under court's jurisdiction. In abovementioned judgement issue of abuse of rights by the tax authority was developed, which was legal basis to annulment of the decision. A new versatile test of abuse of rights was proposed by the Court. In connection with the above, the author expressed hope that this judgement will be crucial and polish administrative courts will increasingly begin to question doubtful practices committed by the tax authorities.

**Keywords:** period of limitation, fiscal penal proceeding, abuse of rights, suspend the limitation period



Michał Wielec\*

## GŁOSA CZĘŚCIOWO APROBUJĄCA DO WYROKU WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W WARSZAWIE Z DNIA 8 CZERWCA 2018 R., SYGN. III SA/WA 2354/17

**Streszczenie.** Głosa dotyczy budzącego wątpliwości w doktrynie problemu stosowania przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w aspekcie intertemporalnym. Autor glosy nie zgadza się z przedstawionym w orzeczeniu poglądem, że przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania mogą być każdorazowo stosowane do korzyści podatkowych osiągniętych na skutek czynności podjętych w stanie prawnym sprzed nowelizacji. Rozumienie reguły międzyczasowej w ten sposób może bowiem prowadzić do prawnej rekwalfikacji na niekorzyść podatnika faktów prawnych w zamkniętych już sytuacjach prawnych, co nie daje się pogodzić z konstytucyjną zasadą nieretroakcji prawa. W opinii autora nie można *in abstracto* ani wykluczyć, ani dopuścić stosowania przepisów klauzuli do stanów faktycznych z elementem dawnym. Badanie dopuszczalności retrospektywnego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej powinno się bowiem odbywać *ad causam*, na gruncie konkretnych stanów faktycznych.

**Słowa kluczowe:** ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, podatki, stosowanie intertemporalne

---

\* Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, e-mail: [wielec.michal@o2.pl](mailto:wielec.michal@o2.pl).

„[...] nawet, jeżeli czynności, w następstwie których powstała korzyść podatkowa, zostały podjęte przed wejściem w życie ustawy zmieniającej o.p., ale sama korzyść podatkowa powstała po wejściu w życie ww. ustawy, to czynności te mogą być również badane w aspekcie art. 119a i nast. o.p.”

## 1. WPROWADZENIE

Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>1</sup> wprowadziła do polskiego porządku prawnego klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania (dalej także: Klauzula). W zamyśle ustawodawcy ma ona wyznaczać podatnikom granice, w ramach których mogą podejmować działania mające na celu obniżenie ciężaru podatkowego<sup>2</sup>.

Zgodnie z normą intertemporalną zawartą w art. 7 Ustawy nowelizującej, Klauzulę stosuje się do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu jej wejścia w życie. Niemniej jednak na gruncie tak sformułowanego przepisu międzyczasowego pojawiło się wiele problemów intertemporalnych<sup>3</sup>. Dotyczą one zwłaszcza dopuszczalności stosowania przepisów art. 119a i n. Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>4</sup> (dalej: o.p.) do korzyści podatkowych osiągniętych już w znowelizowanym stanie prawnym, uzyskanych jednak w wyniku czynności podjętych jeszcze przed dniem wejścia w życie Ustawy zmieniającej.

**Niejasne sformułowanie art. 7 Ustawy nowelizującej doprowadziło zatem do powstania stanu niepewności co do stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w aspekcie intertemporalnym.**

W głosowanym orzeczeniu Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Warszawie dokonał przede wszystkim analizy działań restrukturyzacyjnych podjętych przez Skarżących na gruncie przepisów Działu IIIA o.p. „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania”. Niemniej jednak zajął się także rozstrzygnięciem problemu stosowania przepisów klauzuli przeciwko

<sup>1</sup> Dz.U. z 2016 r., poz. 846, dalej: Ustawa zmieniająca lub Ustawa nowelizująca.

<sup>2</sup> M. Kondej, *Problematyka intertemporalna stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 7, s. 20.

<sup>3</sup> Ibidem.

<sup>4</sup> Dz.U. z 2017 r., poz. 201.

unikaniu opodatkowania do korzyści podatkowych powstałych po wejściu w życie Ustawy zmieniającej, lecz osiągniętych w wyniku czynności podjętych w stanie prawnym sprzed nowelizacji.

## 2. STAN FAKTYCZNY

Głosowany wyrok zapadł na skutek skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie wniesionej przez C.<sup>1</sup> sp. z o.o. i jej współników – C.<sup>2</sup> sp. z o.o. oraz trzy inne osoby fizyczne na odmowę Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej także: Organ lub Szef KAS) wydania opinii zabezpieczającej.

W dniu 30 września 2016 r. Skarżący, będący współnikami C.<sup>1</sup> sp. z o.o., zwrócili się do Ministra Rozwoju i Finansów o wydanie opinii zabezpieczającej. Jej przedmiotem miała być ocena planowanej przez nich zmiany formy organizacyjno-prawnej – przekształcenie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w spółkę komandytową. Wspólnikami C.<sup>1</sup> sp. z o.o. były trzy osoby fizyczne oraz C.<sup>2</sup> sp. z o.o. W przekształconym podmiocie owe osoby fizyczne miały pełnić funkcję komandytariuszy, natomiast komplementariuszem miała być C.<sup>2</sup> sp. z o.o.

Zarówno C.<sup>1</sup> sp. z o.o., jak i C.<sup>2</sup> sp. z o.o. powstały na skutek podziału przez wydzielenie P. sp. z o.o. Czynność ta została podjęta w 2015 r. i stanowiła rozpoczęcie działań restrukturyzacyjnych. Jej efektem było wydzielenie z P. sp. z o.o. do nowo powstałych spółek – C.<sup>1</sup> sp. z o.o. oraz C.<sup>2</sup> sp. z o.o., dwóch zorganizowanych części przedsiębiorstwa. Na moment przekształcenia C.<sup>1</sup> sp. z o.o. w spółkę komandytową kapitały własne tego podmiotu miały się składać w **przeważającej części z kapitału zapasowego powstałego w wyniku zarejestrowania podziału przez wydzielenie P. sp. z o.o. oraz zysków osiągniętych w latach ubiegłych, przekazanych lub nie na kapitały inne niż zakładowy**. Czynność przekształcenia tej spółki w spółkę komandytową miała stanowić dokończenie działań restrukturyzacyjnych, które Skarżący rozpoczęli w 2015 r.

W wyniku analizy treści wniosku zgłoszonego przez Skarżących, dokumentów uzupełniających oraz dodatkowych wyjaśnień Szef Krajowej Administracji Skarbowej stwierdził, że do opisanej czynności ma zastosowanie art. 119a o.p. i odmówił wydania opinii zabezpieczającej. W uzasadnieniu swojej decyzji Organ wskazał, że mimo poddania przez Skarżącego pod jego opinię jedynie czynności polegającej na przekształceniu spółki C.<sup>1</sup> sp. z o.o. w spółkę komandytową, w **stanie faktycznym**

**można wyróżnić zespół czynności w rozumieniu art. 119f § 1 o.p. prowadzący do nieopodatkowania niepodzielonych zysków wypracowanych przez P.B.C. sp. z o.o. w okresie swojej działalności** (spółka, z której na skutek podziału przez wydzielenia powstała C.<sup>1</sup> sp. z o.o.).

Z informacji przedstawionych przez Skarżących wynika, że zysk osiągniany przez P.B.C. sp. z o.o. w latach 1991–2015 nie był wypłacany udziałowcom w formie dywidendy. Był on natomiast przekazywany na kapitał zapasowy tej spółki. Zdaniem Organu taka struktura kapitałów własnych nie wyklucza, że w przyszłości niepodzielony zysk P.B.C. sp. z o.o. mógłby zostać przetransferowany do jej udziałowców. Organ wskazał, że taki transfer mógłby nastąpić chociażby poprzez „przekazanie całości lub części utworzonego w omawiany sposób kapitału zapasowego na kapitał zakładowy (zwiększenie wartości nominalnej udziałów), przekształcenie przedsiębiorstwa w spółkę osobową lub jego likwidację, wskutek której następuje przekazanie udziałowcom majątku likwidowanego podmiotu”.

Zdaniem Szefa KAS transfer zysku, niezależnie od formy, w jakiej został dokonany, jest zdarzeniem podlegającym opodatkowaniu po stronie wspólnika (udziałowca), gdyż stanowi dochód w rozmieleniu Ustawy z dnia 26 lipca 1992 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>5</sup> (dalej: u.p.d.o.f.) lub Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>6</sup> (dalej: u.p.d.o.p.). Natomiast korzyść podatkowa polegająca na nieopodatkowanym przekazaniu spółce osobowej niepodzielonych zysków jest sprzeczna zarówno z celem i przedmiotem tych ustaw podatkowych, jak i z modelem opodatkowania spółek handlowych.

Przekształcenie C.<sup>1</sup> sp. z o.o. w spółkę komandytową oraz poprzedzające je czynności spełniały zatem, w opinii Organu, definicję czynności dokonanej przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem ustawy podatkowej (art. 119a § 1 o.p.). Dlatego też, na podstawie art. 119y § 2 o.p., Szef Krajowej Administracji Skarbowej odmówił wydania opinii zabezpieczającej, wskazując, że do opisanej czynności możliwe jest zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie Skarżący wniesli o uchylenie decyzji Organu i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia. Zaskarżonej odmowie zarzucili m.in. **naruszenie**

<sup>5</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 2032.

<sup>6</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1406.

**art. 7 Ustawy zmieniającej poprzez uznanie, że działanie Skarżących podjęte przed wejściem w życie przepisów art. 119a i następnych o.p. stanowią „element (dokończenie) zaplanowanego wcześniej działania” i objęte będą zakresem wskazanych przepisów.**

### 3. ROZSTRZYGNIĘCIE

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uwzględnił żądania Skarżącego i uchylił zaskarżoną odmowę wydania opinii zabezpieczającej. Sąd nie uwzględnił jednak zarzutu dotyczącego art. 7 Ustawy zmieniającej, tj. tego, że czynności podjęte przez Skarżącego nie są objęte zakresem tego przepisu. WSA uznał za dopuszczalne badanie przesłanek warunkujących zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania także w stosunku do czynności przeprowadzonych przez Skarżących w stanie prawnym, w którym przepisy te nie obowiązywały. Wskazał, że **nawet jeżeli część czynności restrukturyzacyjnych Skarżący przeprowadzili przed wejściem w życie Ustawy zmieniającej, ale sama korzyść podatkowa powstała po nowelizacji, to czynności te mogą być badane w aspekcie art. 119a i n. o.p.**

### 4. ANALIZA WYROKU

#### 4.1. Ocena rozstrzygnięcia

Orzeczenie odpowiada prawu mimo błędnego uzasadnienia. Nie ulega bowiem wątpliwości, że po usunięciu błędów zawartych w uzasadnieniu sentencja nie uległaby zmianie.

Nie można się zgodzić z wyrażonym przez Sąd w uzasadnieniu poglądem, że „nawet, jeżeli czynności, w następstwie których powstała korzyść podatkowa, zostały podjęte przed wejściem w życie ustawy zmieniającej o.p., ale sama korzyść podatkowa powstała po wejściu w życie ww. ustawy, to czynności te mogą być również badane w aspekcie art. 119a i nast. o.p.”. Taka wykładnia normy intertemporalnej jest nieprawidłowa. Za błędne należy uznać **założenie, że reguła międzyczasowa pozwala na uniwersalne stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do wszystkich korzyści podatkowych uzyskanych 15 lipca 2016 r. i później, niezależnie od terminu dokonania samych czynności abuzywnych.** Rozumienie normy intertemporalnej w taki właśnie sposób dopuszcza bowiem możliwość retroaktywnego stosowania przepisów art. 119a i n. o.p. **Retroakcja nie**

daje się natomiast pogodzić z konstytucyjną zasadą nieretroakcji prawa oraz zasadą zaufania obywatela do państwa i wywodzoną z niej zasadą **niedziałania prawa wstecz** (zasady wynikające z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej<sup>7</sup>, składające się na zasadę demokratycznego państwa prawnego<sup>8</sup>).

#### 4.2. Problem intertemporalny oraz sytuacja intertemporalna

Błędne uzasadnienie orzeczenia wynika niejako ze zbagatelizowania przez Sąd sytuacji intertemporalnej, zaistniałej na gruncie niniejszego stanu faktycznego. Sytuacja taka powstaje, gdy określone sytuacje prawne, które zaszły pod rządami „prawa starego”, trwają wciąż po wejściu w życie „prawa nowego”<sup>9</sup>. Sytuacja intertemporalna charakteryzuje się występowaniem pewnego elementu dawnego, czyli takiego, który zaistniał jeszcze pod rządami „prawa starego”.

Wystąpienie sytuacji intertemporalnej wiąże się z zaistnieniem problemu intertemporalnego. Podmiot stosujący prawo<sup>10</sup> staje bowiem przed problemem, który sprowadza się do rozstrzygnięcia, jakie prawo znajduje zastosowanie do sytuacji prawnej powstałej przed jego zmianą, a która nadal trwa lub wywołuje skutki prawne w chwili wejścia w życie „prawa nowego”. Podmiot taki musi zdecydować, czy do takiej sytuacji intertemporalnej zastosowanie ma „prawo nowe” czy „prawo stare”<sup>11</sup>.

Przy wprowadzaniu zmian w prawie racjonalny ustawodawca powinien rozstrzygnąć problem intertemporalny. Zazwyczaj dokonuje tego poprzez wprowadzenie właściwej reguły międzyczasowej w obrębie „prawa nowego”. Jest to z punktu widzenia nauki oraz techniki prawodawczej rozwiązanie optymalne<sup>12</sup>. To ustawodawca, stanowiąc „nowe prawo”, decyduje, czy będzie miało ono zastosowanie do sytuacji intertemporalnych czy nie.

<sup>7</sup> Artykuł 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483), dalej: Konstytucja RP.

<sup>8</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 18 października 2006 r., sygn. P 27/05, LEX nr 21085.

<sup>9</sup> *Problematyka intertemporalna w prawie. Zagadnienia podstawowe. Rozstrzygnięcia intertemporalne. Geneza i funkcje*, red. J. Mikołajewicz, Warszawa 2015, s. 153.

<sup>10</sup> Pojęcie podmiotu stosującego prawo należy w tym przypadku rozumieć szeroko.

<sup>11</sup> Ibidem, s. 112.

<sup>12</sup> Wyrok TK z dnia 5 grudnia 1995 r., sygn. K 6/95, LEX nr 25560.



Niemniej jednak literalne brzmienie art. 7 Ustawy zmieniającej nie pozwala na rozstrzygnięcie, czy Klauzula znajduje zastosowanie do sytuacji intertemporalnych czy nie. Dlatego dla jej prawidłowego stosowania konieczne jest przeprowadzenie procesu wykładni.

#### 4.3. Retroaktywność a retrospektywność

Przy dokonywaniu wykładni normy intertemporalnej **istotne znaczenie ma przeprowadzenie rozróżnienia na retroakcję właściwą i retroakcję pozorną, czyli retrospektywność<sup>13</sup>. Regulacja prawna ma charakter retroaktywny, jeżeli jej mocą nowe prawo jest stosowane do sytuacji prawnych mających miejsce przed jej wejściem w życie.** Dotyczy to w szczególności stanów prawnych, w których początek stosowania ustawy został ustalony na moment wcześniejszy, aniżeli stała się ona obowiązująca. Retroaktywność jest niekiedy nazywana również **stosowaniem wstecznym normy**. Podmiot ją stosujący ocenia na jej podstawie także fakty, które zaszły przed dniem jej wejścia w życie<sup>14</sup>.

Natomiast regulacja prawna ma **charakter retrospektywny, jeżeli jej mocą nowe prawo jest stosowane do sytuacji prawnych z elementem dawnym, czyli do skutków prawnych faktów, które miały miejsce przed wejściem w życie ustawy, trwających stosunków prawnych oraz faktów, które zostają w części zrealizowane przed wejściem w życie nowego prawa, a w części po tym fakcie<sup>15</sup>.** Retrospektywność to **bezpośrednie działanie ustawy nowej**. Polega ono na stosowaniu „prawa nowego” do sytuacji trwających w momencie jego wejścia w życie<sup>16</sup>.

Trybunał Konstytucyjny wskazywał, że na gruncie Konstytucji RP mamy do czynienia z „rygorystycznym, choć nie absolutnym” zakazem retroakcji<sup>17</sup>. Niemniej jednak **w prawie daninowym ten zakaz wydaje się**

<sup>13</sup> Wyrok TK z dnia 23 kwietnia 2013 r., sygn. P 44/10, LEX nr 1311514.

<sup>14</sup> W. Lang, *Obowiązki normy prawnej w czasie w świetle logiki norm*, Kraków 1960, s. 54.

<sup>15</sup> H. Filipczyk, *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 9, s. 4.

<sup>16</sup> E. Łętowska, *O potrzebie zmiany poglądów na znaczenie art. 3 k.c.*, [w:] *Studia z zakresu prawa gospodarczego i handlowego. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Stanisława Włodyki*, red. W. Pyziół i in., Kraków 1996, s. 288.

<sup>17</sup> Na przykład wyroki TK: z dnia 14 lipca 1986 r., sygn. K 1/86, LEX nr 29399; z dnia 30 listopada 1988 r., sygn. K 1/88, LEX nr 25486.

**zbliżony do absolutnego**<sup>18</sup>. Zupełnie inaczej TK odnosi się natomiast do regulacji o charakterze retrospektywnym. Uznaje on retrospekcję za dozwoloną, wskazuje jednak jej liczne wady. Zauważa, że może ona stanowić zagrożenie w postaci naruszenia zasady zaufania obywatela do państwa, zasady ochrony praw nabytych czy nieretroakcji prawa. Każdorazowe stosowania przepisów w sposób retrospekcyjny stanowi bowiem odejście od zasady pewności prawa na rzecz jego celowości i równości wobec niego. **Opierając się na analizie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, można zatem dojść do przekonania, że stosowanie przepisów w sposób retrospekcyjny jest dozwolone, jeżeli:**

- za bezpośrednim stosowaniem nowego prawa stoi ważny interes publiczny i nie sprzeciwiają się temu wartości konstytucyjnie chronione,
- nie narusza to zasady ochrony praw słusznie nabytych oraz
- u adresata normy nie występowało uzasadnione oczekiwanie stabilności prawa.

**Należy zatem przyjąć, że retrospekcja jest dozwolona w szerszym zakresie niż retroakcja, lecz także podlega ograniczeniom.**

#### 4.4. Norma intertemporalna

Artykuł 7 Ustawy zmieniającej stanowi, że przepisy art. 119a i n. o.p. mają zastosowanie do korzyści podatkowych osiągniętych po dniu wejścia w życie tejże ustawy. Ze względu na 30-dniowe *vacatio legis* klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania odnosi się zatem do korzyści podatkowych uzyskanych 15 lipca 2016 r. lub później. Nie oznacza to jednak, że Klauzula znajduje automatyczne zastosowanie do wszystkich korzyści podatkowych uzyskanych po tej dacie. Przepis ten stanowi wyłącznie, że każda korzyść podatkowa uzyskana 15 lipca 2016 r. lub później może być analizowana przez organy podatkowe pod względem tego, czy są w stosunku do niej spełnione kryteria zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania<sup>19</sup>.

W początkowo zgłoszonym projekcie ustawy<sup>20</sup> przepis art. 7 brzmiał inaczej i zakładał, że klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania będzie miała zastosowanie do „czynności” dokonanych po dniu wejścia w życie

<sup>18</sup> Wyrok TK z dnia 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, LEX nr 270205.

<sup>19</sup> M. Kondej, *Problematyka intertemporalna...*, s. 22.

<sup>20</sup> Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 367/VIII kadencja.

Ustawy zmieniającej. Przy czym podczas prac w podkomisjach sejmowych zmodyfikowano jego pierwotne brzmienie, zastępując słowo „czynność” frazą „korzyści uzyskane”. Poprawkę umotywowano tym, że użycie w tekście ustawy terminu „czynność” uniemożliwiłoby zastosowanie Klauzuli do struktur podatkowych wdrożonych jeszcze przed nowelizacją<sup>21</sup>.

Już podczas dyskusji w komisji sejmowej pojawiły się jednak wątpliwości co do zgodności przepisu intertemporalnego z Konstytucją RP, w szczególności z konstytucyjną zasadą ochrony praw nabytych<sup>22</sup>. Ponadto wskazywano, że ze względu na krótkie *vacatio legis* przepis ten może naruszać zasadę ochrony interesów w toku<sup>23</sup>. Niemniej, pomimo zgłaszanych uwag, art. 7 został uchwalony w zmienionym brzmieniu.

Z treści art. 7 Ustawy zmieniającej wynika, że Klauzula może zostać zastosowana do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu jej wejścia w życie, niezależnie od usytuowania na osi czasu samych czynności abuzywnych umożliwiających osiągnięcie tej korzyści<sup>24</sup>. O ile nie budzi wątpliwości, że na podstawie tego przepisu Klauzula może zostać zastosowana do stanów faktycznych, w których zarówno korzyść podatkowa, jak i czynność stanowiąca unikanie opodatkowania zostały dokonane po wejściu w życie Ustawy nowelizującej, o tyle, jak już wskazano wcześniej, **nie jest możliwe przyjęcie, że Klauzula może być każdorazowo zastosowana także do korzyści podatkowych powstałych po tej dacie, lecz w związku z czynnościami podjętymi przed 16 lipca 2016 r.** Rozumienie przepisu w taki sposób może bowiem prowadzić do prawnej rekwalfikacji na niekorzyść podatnika faktów prawnych w zamkniętych już sytuacjach prawnych, czyli do retroaktywnego stosowania prawa. Taka wykładnia nie daje się zatem pogodzić z konstytucyjną zasadą nieretroakcji prawa. Zasada ta, chociaż nie została wyrażona wprost w Konstytucji RP, stanowi istotny składnik zasady zaufania obywateli do państwa, która jest wywodzona z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego<sup>25</sup>.

<sup>21</sup> Retransmisja z posiedzenia podkomisji stałej do monitorowania systemu podatkowego z 27 kwietnia 2016 r., sejm.gov.pl; J. Gosiewski, *Pisemne uzasadnienie poprawki do art. 5 ustawy o zmianie ustawy – ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, Materiały sejmowe (niepubl.), s. 1.

<sup>22</sup> Kancelaria Sejmu, Pełen zapis przebiegu posiedzenia Komisji Finansów Publicznych (nr 56) z 12 maja 2016 r., Biuletyn 611/VIII, Wypowiedź Włodzimierza Nykiela.

<sup>23</sup> Ibidem, Wypowiedź Sędziego NSA Artura Mudreckiego.

<sup>24</sup> H. Filipczyk, *Reguła intertemporalna...*, s. 7.

<sup>25</sup> Wyrok TK z dnia 29 stycznia 1992 r., sygn. K 15/91, LEX nr 25283.

## 4.5. Wykładnia normy intertemporalnej

Dokonane przez ustawodawcę rozstrzygnięcia intertemporalne muszą być zgodne z zasadą demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP)<sup>26</sup>. O ile bezzasadna jest teza o *tout court* niekonstytucyjności reguły międzyczasowej zawartej w art. 7 Ustawy nowelizującej, o tyle jej rozumienie i stosowanie musi podlegać ograniczeniom narzuconym przez standardy konstytucyjne<sup>27</sup>.

Uwzględniając poczynione dotychczas uwagi dotyczące retrospektywności oraz retroaktywności norm prawych, należy wskazać, że **niedopuszczalne jest przyjęcie takiej wykładni art. 7 Ustawy nowelizującej, która dopuszczałaby stosowanie przepisów art. 119a i n. o.p. w sposób retroaktywny. Problem intertemporalnego stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania sprowadza się zatem do rozstrzygnięcia, czy przepis międzyczasowy pozwala na stosowanie Klauzuli w sposób retrospektywny.**

Do rozstrzygnięcia tego problemu niezbędne jest przeprowadzenie analizy normy intertemporalnej na gruncie wyartykułowanych przez Trybunał Konstytucyjny przesłanek retrospektywnego stosowania prawa. **W mojej opinii nie można bowiem *in abstracto* ani wykluczyć, ani dopuścić retrospektywnego stosowania przepisów Klauzuli do stanów faktycznych z elementem dawnym, gdyż ważenie pomiędzy zasadą pewności prawa a równością wobec niego i celowością nie opiera się na żadnych stałych przesłankach i jest dokonywane *ad causa***<sup>28</sup>.

O ile można się zgodzić z wyrażanymi na gruncie doktryny poglądami, że za bezpośrednim stosowaniem Klauzuli do stanów faktycznych z elementem dawnym przemawia ważny interes publiczny, a u podatników nie występowało uzasadnione oczekiwanie niezmienności prawa w tym obszarze<sup>29</sup>, o tyle niemożliwe jest przyjęcie założenia, że bezpośrednio stosowanie przepisów nie doprowadzi do skutku retroaktywnego bądź nie naruszy zasady ochrony praw słusznie nabytych. Oceny tych przesłanek należy bowiem dokonywać na gruncie konkretnych stanów faktycznych. **Badanie**

<sup>26</sup> H. Filipczyk, *Reguła intertemporalna...*, s. 5.

<sup>27</sup> Ibidem, s. 1.

<sup>28</sup> M. Kolibski, K. Turzyński, *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych – polemika*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12, s. 22.

<sup>29</sup> Por. m.in. H. Filipczyk, *Reguła intertemporalna...*, s. 8–10.

**dopuszczalności retrospektywnego stosowania przepisów o.p. powinno być zatem zawsze dokonywane *ad causam*.**

Konkludując powyższe rozważania, stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do stanów faktycznych z elementem dawnym należy uznać za dopuszczalne. Niemniej jednak niemożliwe jest uniwersalne wyznaczenie zakresu jej stosowania. Każdorazowo niezbędna jest analiza konkretnego stanu faktycznego w celu ustalenia, **czy zastosowanie przepisów art. 119a i n. o.p. do danej sytuacji prawnej nie doprowadzi do retroakcji oraz czy nie sprzeciwia się temu zasada ochrony praw słusznie nabytych.**

#### 4.6. Zastosowanie Klauzuli na gruncie stanu faktycznego glosowanego orzeczenia

##### 4.6.1. Uwagi ogólne

Przenosząc powyższe rozważania na grunt przedmiotowej sprawy, należy wskazać, że przyjęte przez Sąd rozumienie reguły intertemporalnej było błędne. Co za tym idzie, **jej literalne brzmienie nie może być uznane za wystarczające uzasadnienie dopuszczalności zastosowania przepisów Działu IIIA o.p. na gruncie omawianej sprawy.** Jak wskazano wcześniej, **art. 7 Ustawy nowelizującej nie może być interpretowany w taki sposób, że dopuszcza możliwość stosowania przepisów art. 119a i n. o.p. do wszystkich korzyści podatkowych, niezależnie od usytuowania na osi czasu samych czynności abuzywnych.** Stosowanie tych przepisów do korzyści podatkowych osiągniętych w związku z czynnościami podjętymi w stanie prawnym sprzed nowelizacji, czyli w sposób retrospektywny, należy uznać za dopuszczalne. Niemniej wymaga ono każdorazowo przeprowadzenia wnikliwej analizy stanu faktycznego konkretnej sprawy.

W stanie faktycznym, na gruncie którego zapadło glosowane orzeczenie, Sąd powinien zatem zbadać, czy zastosowanie przepisów znowelizowanej ustawy wprost do czynności Skarżących nie będzie miało charakteru retroaktywnego oraz czy nie naruszy praw słusznie przez nich nabytych.

##### 4.6.2. Retrospektywny charakter zastosowania Klauzuli

Analizę stanu faktycznego omawianej sprawy należy rozpocząć od zbadania, czy zastosowanie przepisów Klauzuli wprost do czynności opisanych przez Skarżących miało charakter retroaktywnego czy retrospektywnego stosowania prawa.

Zgodnie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 maja 2009 r.<sup>30</sup> retrospektywność polega na „nakazie zastosowania nowego prawa do stosunków prawnych, które wprawdzie zostały zawiązane pod rządami dawnych przepisów, ale wówczas **nie zostały jeszcze zrealizowane wszystkie istotne elementy tych stosunków**”. Norma prawna znajduje więc zastosowanie do stosunków zaistniałych wcześniej i nadal trwających<sup>31</sup>. Retroaktywne stosowanie prawa ma natomiast miejsce w sytuacji, kiedy norma prawna znajduje zastosowanie do zamkniętych już stanów prawnych, które zaistniały w okresie przed jej wejściem w życie.

W ramach czynności restrukturyzacyjnych podjętych przez Skarżących na gruncie omawianego stanu faktycznego możemy wyróżnić dwa zasadnicze etapy: wydzielenie z P. sp. z o.o. do nowo powstałych spółek dwóch zorganizowanych części przedsiębiorstwa (dokonane przed wejściem w życie Ustawy zmieniającej) oraz przekształcenie C.<sup>1</sup> sp. z o.o. w spółkę komandytową (zaplanowane). W chwili wejścia w życie Ustawy nowelizującej **w ramach przedmiotowego stosunku prawnego nie zostały zatem jeszcze zrealizowane wszystkie istotne jego elementy**. Stosunek ten trwał nadal i nie został zakończony. Za takim poglądem przemawia również fakt, że to właśnie na ostatnim, niezrealizowanym dotychczas etapie restrukturyzacji Szef KAS upatrywał powstania korzyści podatkowej w rozumieniu art. 119e pkt 1 o.p.<sup>32</sup>

W przedmiotowej sprawie zastosowanie przepisów Klauzuli wprost nie oddziałuje więc na kwalifikację prawną „zakończonych zdarzeń”, „zamkniętych stanów faktycznych”, które zaistniały przed jej wejściem w życie, czy też „wygasłych stosunków prawnych”<sup>33</sup>. Przepisy te nie odnoszą skutku prawnego wobec czynności już zakończonych (zawiazania C.<sup>1</sup> sp. z o.o. oraz podziału przez wydzielenie P. sp. z o.o.). Kształtują wyłącznie *pro futuro* skutki prawne zastanej sytuacji prawnej, które wciąż trwają (pozostawanie niepodzielonego zysku w ramach kapitałów własnych C.<sup>1</sup> sp. z o.o.).

<sup>30</sup> Sygn. P 66/07, LEX nr 511940.

<sup>31</sup> Zob. np. wyroki TK: z dnia 31 stycznia 1996 r., sygn. K 9/95; z dnia 20 stycznia 2009 r., sygn. P 4-/07.

<sup>32</sup> Artykuł 119e ustawy Ordynacja podatkowa uchylony w dniu 1 stycznia 2019 r. przez Ustawę z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r., poz. 2193).

<sup>33</sup> Wyrok TK z dnia 23 kwietnia 2013 r., sygn. P 44/10, LEX nr 1311514.



Konkludując powyższe rozważania, należy przyjąć, że w przedmiotowej sprawie zastosowanie nowej ustawy wprost nie miało charakteru retroaktywnego, ale wyłącznie retrospektywny. Następstwa zdarzeń prawnych zaistniałych przed wejściem w życie Klauzuli miały bowiem charakter ciągły i trwały także w okresie po wejściu w życie tych przepisów. Nie ma zatem przeszkód, by te następstwa prawne oceniać według norm „nowego prawa”<sup>34</sup>.

#### 4.6.3. Ochrona praw słusznie nabytych

Refleksji należy poddać również to, **czy bezpośrednie stosowanie ustawy nowej nie narusza praw słusznie nabytych przez Skarżących**. Zasada ochrony tych praw jest bezpośrednio wywodzona z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego i jest uważana za jeden z najistotniejszych jej elementów<sup>35</sup>. Zakazuje ona arbitralnego znoszenia lub ograniczania praw podmiotowych przysługujących jednostce<sup>36</sup>. Odnosi się zarówno do praw publicznych, jak i prywatnych, nabytych *in concreto* lub *in abstracto*. Ma zastosowanie także do dostatecznie ukształtowanych ekspektatyw praw.

W stanie faktycznym przedmiotowej sprawy konieczne jest więc zidentyfikowanie, czy przed wejściem w życie Ustawy zmieniającej Skarżący nabyli jakieś prawo lub jego ekspektatywę wynikające z przepisów materialnych prawa podatkowego, które to Klauzula ogranicza lub znosi. Następnie natomiast należy rozstrzygnąć, czy Skarżący nabyli to prawo w sposób niewadliwy.

Na gruncie stanu faktycznego głosowanego orzeczenia trudno wskazać jakiegokolwiek prawo podmiotowe wynikające z materialnych przepisów prawa podatkowego, które zostałyby ograniczone lub zniesione przez wprowadzenie przepisów 119a i n. o.p. Należy poddać głębszej refleksji, **czy retrospektywne zastosowanie przepisów Klauzuli nie doprowadziło do zniesienia ekspektatywy prawa opodatkowania zysku wypracowanego przez C.<sup>1</sup> sp. z o.o. (po przekształceniu w spółkę komandytową) na zasadach określonych w u.p.d.o.f.** Niemniej ta koncepcja wydaje się wątpliwa z dwóch powodów.

Po pierwsze, Trybunał Konstytucyjny, definiując pojęcie ekspektatywy prawa, wskazał, że jest to „sytuacja prawna, w której zostały spełnione wszystkie zasadnicze przesłanki ustawowe nabycia określonych praw

<sup>34</sup> Wyrok TK z dnia 31 marca 1998 r. sygn. K 24/97, LEX nr 31971.

<sup>35</sup> Wyrok TK z dnia 29 stycznia 1992 r., sygn. K 15/91, LEX nr 25283.

<sup>36</sup> Por. wyrok TK z dnia 10 grudnia 2007 r., sygn. P 43/07, LEX nr 321915.



podmiotowych określonych przez prawo<sup>37</sup>. W chwili wyrokowania nie została jednak zrealizowana główna przesłanka zastosowania u.p.d.o.f., czyli nie doszło do przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę osobową. Trudno zatem zgodzić się ze stwierdzeniem, że po stronie Skarżących występowała ekspektatywa tego rodzaju.

Po drugie, należałoby poddać analizie, czy ewentualna ekspektatywa takiego prawa została nabyta przez Skarżących w sposób słuszny. Zarówno wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego, jak i doktryny w przedmiocie zasady ochrony praw słusznie nabytych cechują się dużym nagromadzeniem nieostrych pojęć. W wyroku z dnia 10 lutego 2015 r.<sup>38</sup> Trybunał zwrócił uwagę, że „ochrona praw nabytych dotyczy praw, które zostały nabyte «słusznie», tzn. wyklucza to stosowanie analizowanej zasady w odniesieniu do praw nabytych *contra legem* i *praeter legem* oraz uzyskanych w sposób niedopuszczalny w demokratycznym państwie prawnym albo z naruszeniem zasady sprawiedliwości społecznej”.

Gromadzenie zysków w spółce kapitałowej, a następnie przekształcanie jej w spółkę osobową było powszechnie stosowanym schematem optymalizacji podatkowej. Bazował on na luce *intra legem* w przepisach u.p.d.o.f.<sup>39</sup> W 2008 r. ustawodawca podjął próbę jej usunięcia poprzez rozszerzenie katalogu dochodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych określonego w art. 24 ust. 5 u.p.d.o.f.<sup>40</sup> Próba okazała się jednak nieudolna i nie wyeliminowała wspomnianego modelu optymalizacji podatkowej. Na gruncie przepisów materialnych prawa podatkowego czynności Skarżących należy zatem uznać za działania *praeter legem*. **W świetle orzecznictwa Trybunału niemożliwe byłoby więc uznanie, że Skarżący nabyli w sposób niewadliwy ekspektatywę prawa do opodatkowania zysku spółki na uprzednio obowiązujących zasadach.**

## 5. WNIOSKI KOŃCOWE

Konkludując rozważania, należy stwierdzić, że **przyjęta przez Sąd wykładnia art. 7 Ustawy zmieniającej była błędna** i nie mogła stanowić wyłącznego uzasadnienia zastosowania przepisów art. 119a i n. o.p. w stosunku do czynności Skarżących.

<sup>37</sup> Wyrok TK z dnia 24 lutego 2010 r., sygn. K 6/09, LEX nr 560317.

<sup>38</sup> Wyrok TK z dnia 10 lutego 2015 r., sygn. P 10/11, LEX nr 1640290.

<sup>39</sup> M. Jamróży, *Przekształcenie spółki kapitałowej w spółkę osobową – ucieczka przed podatkiem od dywidendy?*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4, s. 7–10.

<sup>40</sup> Zob. druk sejmowy nr 1075/VI kadencja.

Wypada przyjąć, że **na gruncie stanu faktycznego przedmiotowej sprawy przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania znajdują zastosowanie**. Niemniej w glosowanym wyroku **brak prawidłowego uzasadnienia faktu dopuszczalności zastosowania tych przepisów wprost**. Pomimo że sądy powszechnie przyjmują *a priori*, iż reguła intertemporalna „nakazuje stosowanie nowych rozwiązań dotyczących przeciwdziałania unikania opodatkowania również do spraw będących konsekwencją działań podjętych przed 15 lipca 2016 r.”<sup>41</sup>, nie można przychylić się do stanowiska, że stosowanie tych przepisów wprost w każdym stanie faktycznym z elementem dawnym jest dozwolone.

W mojej opinii nie jest konieczne, aby sądy czy organy podatkowe, które stosują klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania w aspekcie intertemporalnym, każdorazowo w uzasadnieniu analizowały wszystkie przesłanki oceny dopuszczalności retrospektywnego stosowania prawa. Oczywiście całkowicie prawidłowe jest przedstawienie ich w sposób łączny bądź w pewnych kombinacjach. Naturalnym zjawiskiem jest to, że ze względów ekonomiki procesowej w uzasadnieniach orzeczeń stosuje się różnorakie skróty myślowe. Pewne rozumowania logiczne przedstawiane są w formie syntetycznej. Niemniej jednak nie można się zgodzić z poglądem, że literalna treść przepisu art. 7 Ustawy zmieniającej stanowi wystarczającą podstawę do zastosowania przepisów Klauzuli do korzyści podatkowych uzyskanych w wyniku czynności dokonanych przed dniem nowelizacji. **W każdej takiej sprawie Sąd powinien zbadać, czy zastosowanie przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wprost nie stoi w sprzeczności z konstytucyjną zasadą demokratycznego państwa prawnego**, na którą składają się zasada zaufania obywateli do państwa, zasada ochrony praw słusznie nabytych oraz zasada nieretroakcji prawa.

## BIBLIOGRAFIA

- Filipczyk H., *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 9.
- Gosiewski J., *Pismenne uzasadnienie poprawki do art. 5 ustawy o zmianie ustawy – ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, materiały sejmowe (niepubl.).
- Jamróży M., *Przekształcenie spółki kapitałowej w spółkę osobową – ucieczka przed podatkiem od dywidendy?*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4.

<sup>41</sup> Zob. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 marca 2018 r., sygn. III SA/Wa 790/17, LEX nr 2614132; wyrok WSA w Łodzi z dnia 26 kwietnia 2017 r., sygn. I SA/Łd 173/17, LEX nr 2297740; wyrok NSA z dnia 3 października 2018 r., sygn. II FSK 78/18, LEX nr 2610573.

- Kancelaria Sejmu, Pełen zapis przebiegu posiedzenia Komisji Finansów Publicznych (nr 56) z 12 maja 2016 r., Biuletyn 611/VIII.
- Kolibski M., Turzyński K., *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych – polemika*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12.
- Kondej M., *Problematyka intertemporalna stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 7.
- Lang W., *Obowiązywanie normy prawnej w czasie w świetle logiki norm*, Kraków 1960.
- Łętowska E., *O potrzebie zmiany poglądów na znaczenie art. 3 k.c.*, [w:] *Studia z zakresu prawa gospodarczego i handlowego. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Stanisława Włodyki*, red. W. Pyziół i in., Kraków 1996.
- Problematyka intertemporalna w prawie. Zagadnienia podstawowe. Rozstrzygnięcia intertemporalne. Geneza i funkcje*, red. J. Mikołajewicz, Warszawa 2015.

PARTIALLY APPROVING COMMENTARY  
TO THE REGIONAL ADMINISTRATIVE COURT IN WARSAW  
JUDGMENT OF 8 JUNE 2018 (III SA/WA 2354/17)

**Summary.** The gloss concerns the questionable problem of the application of the general anti-avoidance rule in the inter-temporal aspect. The author of the gloss does not agree with the view presented in the ruling that the general anti-avoidance rule can always be applied also to the tax benefits achieved as a result of actions taken in the legal system before the amendment. Understanding the interim rule in this way may lead to the legal reclassification of the taxpayer's legal status in already closed legal situations. This view is incompatible with the constitutional principle of the non-retroactivity of law. In the author's opinion, in abstracto it is impossible neither to permit nor to exclude the application of the general anti-abuse rule to the actual state of affairs with the former element. Examination of the admissibility of the retrospective application of the provisions should be carried out ad causam based on specific facts.

**Keywords:** the general anti-abuse rule, tax, interim rule