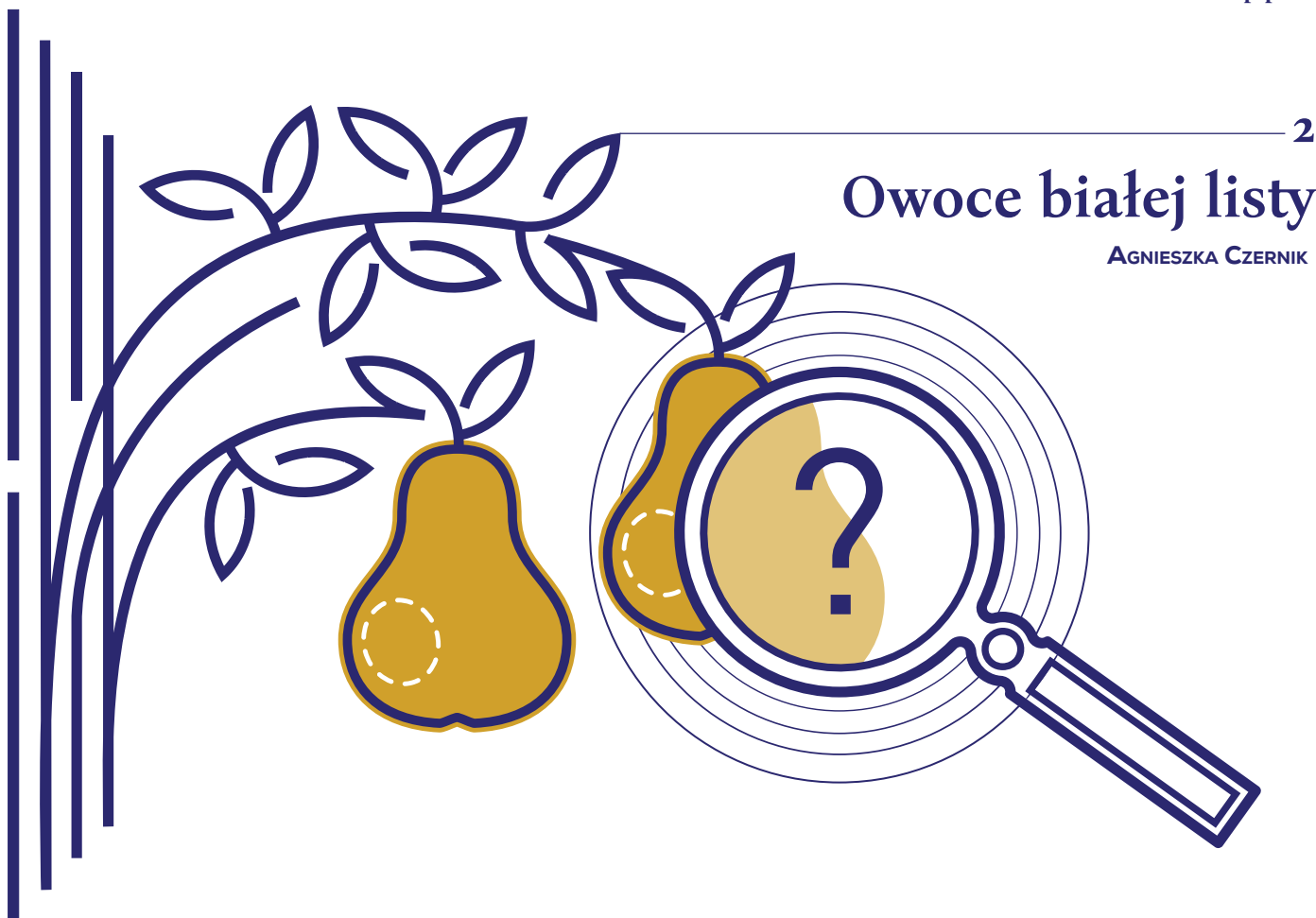


Owoce białej listy

AGNIESZKA CZERNIK



Zasady zaokrąglania

w podatkach
od nieruchomości,
rolnym i leśnym

DR KAROLINA TETŁAK

Uzupełnienie z urzędu

rozstrzygnięcia decyzji
podatkowej

DR JANUSZ PATER

Wykładnia nomenklatury

scalonej na gruncie nowej
matrycy VAT

JUSTYNA ZAJĄC-WYSOCKA

SPIS TREŚCI

TEMAT NUMERU

- 2** Owoce białej listy
AGNIESZKA CZERNIK

PRAWO PODATKOWE

- 10** Zasady zaokrąglania w podatkach od nieruchomości, rolnym i leśnym
DR KAROLINA TETŁAK
- 16** Uzupelnienie z urzędu rozstrzygnięcia decyzji podatkowej
DR JANUSZ PATER
- 22** Zagadnienia Szczególne - Prawo własności (art. 17 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej)
DR DAGMARA DOMINIK-OGIŃSKA
- 32** Niewiążąca informacja, czyli zasada informowania podatnika w świetle wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 czerwca 2020 r. sygn. akt II FSK 3181/19
MAGDALENA GUŚCIORA
- 36** VAT w Trybunale
DR PAWEŁ MIKUŁA
- 40** Glosa do wyroku wrocławskiego WSA z dnia 22.07.2019 r., I SA/Wr 365/19, który dotyczył innowacyjnego podejścia do przerywania biegu terminu przedawnienia
DR KRZYSZTOF BIERNACKI
- 48** Wykładnia nomenklatury scalonej na gruncie nowej matrycy VAT
JUSTYNA ZAJĄC-WYSOCKA
- 54** Gospodarstwo rybackie lub gospodarstwo rolne jako czynny podatnik VAT
MAREK RUDY



Drodzy Czytelnicy,

Oddajemy w Państwa ręce trzeci już numer Kwartalnika Doradca Podatkowy. Tematem przewodnim tego numeru jest artykuł Agnieszki Czernik „Owoce białej listy”, w którym autorka wskazuje na wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na przełomie roku interpretacje na temat wykazu podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT.

Z prawdziwą przyjemnością zapraszam też Państwa do przeczytania tekstu dr Karoliny Tetlak „Zasady zaokrąglania w podatkach od nieruchomości i rolnym”. Przedmiotem artykułu jest omówienie zasad zaokrąglania w odniesieniu do gruntów opodatkowanych podatkiem od nieruchomości, rolnym, leśnym i udzielenie odpowiedzi na pytania, czy prawidłowe jest zaokrąglanie w tych podatkach na podstawie art. 63 § 1 Ordynacji podatkowej.

W rubryce „VAT w Trybunale” dr Paweł Mikuła podsumował orzecznictwo TSUE ostatniego kwartału. W drugiej stałej rubryce znajdziecie Państwo artykuł Justyny Zając-Wysockiej „Wykładnia nomenklatury scalonej na gruncie nowej matrycy stawek VAT”. Temat szczególnie ciekawy z uwagi na wdrożenie nowej matrycy stawek VAT, której celem jest między innymi uporządkowanie klasyfikacji towarów i usług.

Kolejnym zasługującym na zainteresowanie artykułem jest tekst dr Dagmary Dominik-Ogińskiej „Zagadnienia szczególne – prawo własności (art. 17 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej)”. W innym artykule Michał Zbutowicz omówi temat „Magazyn call off stock w transakcjach wewnątrzspółnotowych – kto skorzysta na zmianie przepisów”. Temat

bardzo istotny, gdyż 1 lipca 2020 r. dotychczasowe polskie przepisy dotyczące zastosowania magazynu konsygnacyjnego uległy znacznym modyfikacjom. Na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług instytucję magazynu konsygnacyjnego zastąpiono bowiem magazynem typu *call of stock*.

W tym numerze biuletynu znajdą Państwo również bardzo ciekawy artykuł Magdaleny Guściorry „Niewiążąca informacja czyli zasada informowania podatnika w świetle wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 czerwca 2020 r., sygn. akt II FSK 3181/19” oraz Głosę do wyroku wrocławskiego WSA z dnia 22 lipca 2019 r. I SA/Wr 365/19 dotyczącego innowacyjnego podejścia do przerywania biegu terminu przedawnienia, autorstwa dr. Krzysztofa Biernackiego. Z pewnością zainteresuje Państwa również artykuł dr. Janusza Patera „Uzupełnienie z urzędu rozstrzygnięcia decyzji podatkowej”.

Bardzo dziękuję również wszystkim doradcom podatkowym, którzy przesłali propozycje artykułów do Kwartalnika. Artykuły te będą systematycznie publikowane w kolejnych numerach.

Życzę Państwu przyjemnej lektury. 🐾

IWONA BIERNAT-BARAN,
PRZEWODNICZĄCA KOLEGIUM REDAKCYJNEGO
WYDAWNICTW KIDP

RADA NAUKOWA „KWARTALNIKA DORADCA PODATKOWY”:

PROF. DR HAB. HANNA LITWIŃCZUK – PRZEWODNICZĄCA, PROF. DR HAB. BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI, PROF. DR HAB. WŁODZIMIERZ NYKIEL, PROF. DR HAB. JAN PAWEŁ TARNO, PROF. DR HAB. ADAM MARIĄŃSKI, PROF. DR HAB. PAWEŁ BORSZOWSKI

Owoce białej listy



*Biała lista zwana także wykazem podatników VAT
albo wykazem podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy
VAT dała już obfity plon w postaci wielu interpretacji
indywidualnych wydanych przez Dyrektora Krajowej
Informacji Skarbowej na przełomie roku.*

Białej listy nikomu nie trzeba przedstawiać. Została wprowadzona ustawą z dnia 12 kwietnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r. poz. 1018) w sposób dwustopniowy:

- z dniem 1 września 2019 roku – powstał obowiązek dokonywania przelewów i otrzymywania przelewów wyłącznie na rachunek bankowy widniejący w Urzędzie Skarbowym – obowiązek sprawdzania kontrahentów na białej liście podatników,
- z dniem 1 stycznia 2020 roku – zaczęły nas, podatników (przedsiębiorców) dotyczyć konsekwencje karne wynikające z zapłacenia na inny rachunek bankowy, niż ten zarejestrowany w Urzędzie Skarbowym i to z zastosowaniem odpowiedzialności zbiorowej.

Wiemy, że biała lista (wykaz podatników) to po prostu wyszukiwarka internetowa na stronach Ministerstwa Finansów, gdzie można sprawdzić nie tylko status podatnika, ale także inne dane:

1. status podatnika – wykreślony z rejestru/niezarejestrowany
2. podatnik VAT czynny/podatnik VAT zwolniony/rejestracja przywrócona
3. adresy: prowadzenia działalności/zamieszkania (to ostatnie: osoba fizyczna, o ile nie posiada stałego miejsca prowadzenia działalności)
4. podstawa prawna (przyczyna) wykreślenia z rejestru/odmowy rejestracji/przywrócenia rejestracji

5.

numery rachunków bankowych (bank lub SKOK) wskazanych w zgłoszeniu identyfikacyjnym/aktualizacyjnym do US (NIP-8) i potwierdzonych przy wykorzystaniu STIR.

Konsekwencje karne zaś prezentują się następująco:

- Podatnik, który dokona zapłaty na inny rachunek niż ten, który pokazuje biała lista podatników na dzień zlecenia przelewu (lub zapłaci gotówką), nie będzie mógł tego wydatku (tej opłaconej faktury) zaliczyć do kosztów podatkowych, zaś w przypadku pośredników, faktoringu, usług pośrednictwa, agencji realizujących płatności – zaliczyć do przychodów i to przychodów w kwocie przelewu, a więc w kwocie brutto faktury – art. 14 ust. 2h uPIT, art. 22p ust. 1 i 2 (zmienione brzmienie) uPIT (dotyczy osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, spółek cywilnych, jawnych, komandytowych, partnerskich),
- Odpowiedzialność solidarna całym swoim majątkiem wraz z dostawcą towarów i usług za jego zaletności podatkowe w części VAT proporcjonalnie przypadającej na te dostawy lub usługi; dotyczy zarówno sprzedawcy, jak i nabywcy – dwie strony transakcji; jeżeli zaletności kontrahenta w VAT wynoszą 50 000 zł, a faktura zapłacona na inne konto bankowe wynosiła 14 000 + 3 220 = 17 220, to nasza odpowiedzialność solidarna wyznaczona jest na 3 220 zł – art. 117b § 1 i § 2 Ordynacji Podatkowej.

Wyjątki

- Powyższe zasady mają zastosowanie do transakcji B2B (transakcji pomiędzy firmami, pomiędzy czynnymi podatnikami VAT niebędącymi przedsiębiorcami, np. właściciele nieruchomości, którzy osiągają dochody z najmu i przekroczyli 200 tys. zł rocznie, więc wystawiają nam faktury za najem z VAT-em) – obecnie Ministerstwo Finansów przyjęło punkt widzenia liberalizujący (aczkolwiek nieoficjalny) podejście do wynajmujących, jednakże przepisy posługują się pojęciem podatnika VAT czynnego, nie zaś przedsiębiorcy (podatnik, o którym mowa w art. 15 uPt).
- Nie stosujemy białej listy podatników w transakcjach z osobami prywatnymi, które nie prowadzą działalności gospodarczej (transakcje B2C).
- Jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza 15 000 zł lub równowartość tej kwoty w walutach obcych – tutaj rodzi się pytanie, czy w przypadku jednorazowych dostaw towarów, usług (transakcje bezumowne) oraz umów zawartych na czas nieokreślony traktujemy każdy przelew oddzielnie, a w przypadku umów zawartych na czas określony traktujemy – dla wyliczenia limitu – sumę płatności łącznie za cały okres trwania umowy (przykładem takiej umowy może być trzyletni leasing operacyjny). Jak potraktuje te wszystkie umowy organ kontrolujący? Obecnie przyjęto również nieoficjalne stanowisko, iż dla wyliczenia limitu

ważna jest dla nas kwota każdej faktury brutto oddzielnie; nawet jeśli wystawimy kilka faktur podczas realizacji jednego zamówienia, to każdą fakturę – pod kątem przekroczenia limitu traktujemy oddzielnie.

- W przypadku płatności/przelewów poniżej 15 000 zł nie musimy dokonywać przelewu na rachunek bankowy z białej listy podatników.

PRZYKŁAD 1.

Spółka wynajmuje lokal od Józefa Kowalskiego za 2000 zł miesięcznie. Józef Kowalski nie jest przedsiębiorcą, nie jest podatnikiem VAT czynnym.

Płatność może odbywać się gotówką, mamy do czynienia z osobą prywatną (B2C), nie musimy także – płacąc przelewem – dokonywać weryfikacji białej listy podatników.

poborców skarbowych. W takich sytuacjach przelewy są realizowane nie na rachunek bankowy dostawcy towarów lub usług, wskazany na fakturze, lecz na rachunek wskazany przez komornika lub poborcę skarbowego. Rachunku bankowego komorników i poborców podatkowych nie znajdziemy w wykazie. Czy wówczas utracimy prawo do zaliczenia wydatku do kosztów podatkowych?

Przepisy nie traktują o fakturach, lecz o płatnościach, a zatem z ostrożności nie należy łączyć faktur przy dokonywaniu przelewów. Płacimy osobno każdą fakturę.

- Jeżeli wysłamy płatność na inny rachunek bankowy – w ciągu 3 dni piszemy specjalne pismo do Urzędu Skarbowego.

Zawsze jest ryzyko – w przypadku kontroli – oskarżenia o unikanie opodatkowania, obejście przepisów prawa, np. w przypadku ciągących się co miesiąc faktur, np. po 10 000 zł przez okres kilku lat, kontrola podatkowa może taki stan rzeczy zakwestionować i nakazać płatność przelewem oraz skorygować koszty (limit 15 000 zł zostanie uznany za osiągnięty).

Przepisy nie traktują o fakturach, lecz o płatnościach, a zatem z ostrożności nie należy łączyć faktur przy dokonywaniu przelewów. Płacimy osobno każdą fakturę. Płacąc kilka faktur za pomocą jednego przelewu, możemy osiągnąć 15 000 zł i będziemy musieli zastosować białą listę podatników.

PRZYKŁAD 2.

Sprzedajemy towar 2 klientom:

- Klient nr 1 nie jest przedsiębiorcą, lecz osobą prywatną. Może zapłacić nam gotówką, może zapłacić na konto inne, niż to wskazane na białej liście podatników.
- Klient nr 2 jest przedsiębiorcą. Musi zapłacić przelewem na rachunek bankowy z białej listy podatników, chyba że transakcja nie przekracza 15 000 zł.

Co z tym komornikiem?

To pytanie od samego początku zadawali sobie wszyscy podatnicy, których kontrahenci (dostawcy towarów i usług) mają problemy z systematycznym regulowaniem swoich płatności, w związku z czym podatnicy otrzymują regularnie tytuły zajęcia wierzytelności, wystawiane bądź to przez komorników, bądź to

Problemem tym zajął się Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: KIS) w interpretacji z dnia 20 grudnia 2019 roku, sygn. 0111-KDIB1-2.4010.417.2019.1.MS. Chodziło tutaj o realizację przelewu na rachunek komornika niefigurujący w wykazie podmiotów oraz bez zastosowania MPP. Stanowisko podatnika uznano za prawidłowe, przyznając mu prawo do zaliczenia w poczet kosztów podatkowych wydatków udokumentowanych fakturą uregulowaną w taki właśnie sposób. Dyrektor KIS wskazał, iż: *obowiązek zapłaty w sposób przewidziany w ww. przepisach nie dotyczy płatności z tytułu zajętej przez komornika wierzytelności, nawet jeżeli wierzytelności te dotyczą sytuacji objętych – co do zasady – normą art. 15d ust. 1 pkt 2 i 3 u.p.d.o.p. W takiej sytuacji dokonywana na rzecz komornika płatność nie stanowi zapłaty za nabyte towary lub usługi. W tym przypadku, w miejsce obowiązku zapłaty*

Gdyby realizacja przelewu wymagała jedynie weryfikacji faktury na białej liście, moglibyśmy spać spokojnie – taka interpretacja satysfakcjonowałaby nas w 100%.

kontrahentowi za nabyte towary lub usługi, występuje nowy tytuł płatności, czyli realizacja egzekucji z zajętej wierzytelności. Stąd w takiej sytuacji podatnik (nabywca) nie będzie miał obowiązku zapłaty do komornika w podzielonej płatności ani z zachowaniem zasad przewidzianych w pkt 2 omawianego przepisu, tj. na rachunek zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Mamy w tym przypadku do czynienia ze szczególnym charakterem relacji prawnej, który decyduje o braku zastosowania przez nabywcę w płatnościach na rzecz komornika zasad wynikających z wcześniej powołanego art. 15d ust. 1 pkt 2 i 3 u.p.d.o.p.

Odnosząc powyższe do przedstawionego we wniosku opisu zdarzenia przyszłego, należy stwierdzić, że jeżeli, w związku z prowadzoną egzekucją, płatność zobowiązania (wynikająca z faktury otrzymanej od Dostawcy) będzie dokonana na rachunek bankowy komornika niefigurujący w Wykazie podmiotów i bez zastosowania mechanizmu podzielonej płatności, Wnioskodawca będzie uprawniony do zaliczenia ww. faktury do kosztów uzyskania przychodów.

Niewątpliwie jest to interpretacja przychylna podatnikowi, uwalniająca go – przynajmniej w części – od zbędnego stresu i zbędnych nakładów pracy w postaci wyszukiwania rachunku bankowego komornika (który i tak nie zostanie

odnaleziony na białej liście) tudzież jałowej korespondencji i rozmów telefonicznych w tej sprawie. Gdyby realizacja przelewu wymagała jedynie weryfikacji faktury na białej liście, moglibyśmy spać spokojnie – taka interpretacja satysfakcjonowałaby nas w 100%. Jednakże w sytuacji, kiedy faktura wymagała nie tylko weryfikacji rachunku bankowego w wykazie podatników, ale i zastosowania MPP, sprawę komplikuje nam art. 62d Prawa bankowego, który stanowi:

Art. 62d. [Środki pieniężne wolne od zajęcia]

1. Środki pieniężne zgromadzone:

- 1) na rachunku VAT,
 - 2) na rachunku rozliczeniowym w wysokości odpowiadającej kwocie podatku od towarów i usług wskazanej w komunikacie przelewu – są wolne od zajęcia na podstawie sądowego lub administracyjnego tytułu wykonawczego dotyczącego egzekucji lub zabezpieczenia należności innych niż wymienione w art. 62b ust. 2 pkt 2.
2. Wierzytelności z rachunku VAT nie mogą być przedmiotem zabezpieczenia rzeczowego.

Zatem już sam komornik czy też poborca skarbowy nie powinien zajmować wierzytelności wynikającej z faktur posiadających klauzulę MPP; zarówno w kwocie VAT, jak i w kwocie netto. Nie powinien zajmować rachunków bankowych w tej części, która dotyczy faktur płaco-

nych z zastosowaniem MPP. Wobec tego należałoby się zastanowić, czy podatnik nie powinien jednak wystosować pisma do komornika lub poborcy skarbowego, zawiadamiając go o charakterze wierzytelności (przedmiot transakcji znajduje się w załączniku 15 do uptu, faktura zawiera klauzulę MPP) i powołując się na art. 62d Prawa bankowego.

Rachunki prawomyślne i nieprawomyślne

Sporo problemów nastęrczyły podatnikom kontakty z firmami telekomunikacyjnymi, energetycznymi, internetowymi, Allegro, OLX, leasingowymi oraz gminami i ich zarządami budynków komunalnych lub zarządami mienia komunalnego. Wszelkie te instytucje posiadały rachunki wirtualne, zwane również technicznymi, przyporządkowane do każdego klienta, do każdej umowy. Rachunki wirtualne nie figurują na białej liście i, jak się okazuje, nigdy nie będą figurować, nie są bowiem rachunkami w rozumieniu art. 49 ust. 1 pkt 1 Prawa bankowego, są natomiast przyporządkowane do takich właśnie rachunków.

Z drugiej jednak strony, gdy w wykazie podatników został wpisany numer rachunku wirtualnego, wyświetlały się dane odpowiedniego kontrahenta wraz z rachunkami bankowymi spełniającymi warunki

Przelew zrealizowany przy pomocy wirtualnego rachunku bankowego **nie spowoduje** negatywnych konsekwencji dla podatnika w postaci wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów.

art. 49 Prawa bankowego i stosownym komunikatem o posiadaniu innych rachunków bankowych przez dany podmiot. Wielu przedsiębiorców zadawało sobie pytanie, czy może uznać taką weryfikację za pozytywną i uwzględnić wydatek wynikający z tak zapłaconej faktury w swoim rozrachunku podatkowym. Pojawił się także problem realizacji przelewów na rzecz faktorów na podstawie umów factoringowych na wskazane przez faktorów rachunki wirtualne.

Obydwoma tymi problemami zajął się Dyrektor KIS, wydając w dniu 9 stycznia 2020 roku interpretację indywidualną, sygn. 0111-KDIB1-2.4010.460.2019.1.ANK, uznając stanowisko podatnika za prawidłowe, a tym samym przyznając mu prawo do zaliczenia wyżej opisanych wydatków do kosztów uzyskania przychodów, jeśli jednorazowa wartość transakcji w rozumieniu art. 19 pkt 2) Prawa Przedsiębiorców przekracza wartość 15 000 zł. Nie stwierdzono uzasadnienia dla wyłączenia z kosztów podatkowych kwot realizowanych z tytułu dostaw towarów i usług na rachunki wirtualne wskazywane przez dostawców. Podkreślono, iż rachunek wirtualny nie jest w rzeczywistości rachunkiem bankowym, lecz numerem stosowanym w celu zautomatyzowania rozliczeń, natomiast użycie go przez wpłacającego powoduje, iż system sam rozpoznaje wszystkie

parametry przelewu i dokonywane jest jego automatyczne księgowanie na rachunku bieżącym prowadzonym na rzecz dostawców VAT lub faktora. *Bank nie dokonuje fizycznych księgowania na rachunkach wirtualnych ani nie generuje dla nich wyciągów bankowych. Rachunki wirtualne przypisane do bankowych rachunków rozliczeniowych służą jedynie dokonywaniu automatycznego księgowania przez Dostawców VAT lub Faktora wpłat otrzymywanych od Spółek, przyspieszeniu weryfikacji wpłat widniejących na bankowym rachunku rozliczeniowym czy uzgadniania sald tego rachunku. Rachunki wirtualne służą jedynie do technicznej obsługi bankowego rachunku rozliczeniowego.* Jeżeli powyższe przelewy trafiają w istocie na rachunek bankowy widniejący na białej liście, to nie ma podstaw prawnych do zastosowania art. 15d ust.1 pkt 2) uCIT, a zatem wnioskodawcy przysługuje prawo do zaliczania tego typu faktur do kosztów podatkowych.

W interpretacji indywidualnej z dnia 15 stycznia 2020 roku, sygn. 0111-KDIB1-3.4010.459.2019.1.BM, uwzględniono więcej rodzajów rachunków bankowych, uznając część argumentów podatnika za prawidłowe (część rachunków za nadające się do realizacji przelewów bez późniejszych ograniczeń w zaliczeniu do kosztów podatkowych), część – za nieprawidłowe (odmawiając tym samym niektórym rodzajom rachunków prawa do realizacji

przelewów w połączeniu w prawem do rozliczenia podatkowego).

Pierwszym rodzajem rachunków były rachunki wirtualne; w tym punkcie Dyrektor KIS wyraził stanowisko analogiczne do tego w interpretacji z dnia 9 stycznia 2020 roku. Rachunki wirtualne nie są rachunkami rozliczeniowymi w rozumieniu art. 49 ust. 1 pkt 1 Prawa bankowego, wobec tego nie będą uwidaczniane w wykazie podatników VAT czynnych i nie podlegają zgłaszaniu do organu podatkowego. Wpłata trafiająca na subrachunek w konsekwencji trafia i tak na rachunek podstawowy. Przelew zrealizowany przy pomocy wirtualnego rachunku bankowego nie spowoduje negatywnych konsekwencji dla podatnika w postaci wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów. Jednakże tym razem wnioskodawca zostaje upomniany, iż powinien mieć w swoich dokumentach dowody potwierdzające fakt, iż wpłata na rachunek wirtualny jest w istocie wpłatą na rachunek znajdujący się w wykazie podmiotów, o którym mowa powyżej.

Zatem KIS przypomina podatnikowi o tym, o czym już wszyscy zdążyli się przekonać: niezależnie od tego, czy zobowiązanie zostało uregulowane na rachunek wirtualny, czy też podstawowy rachunek bankowy (rozliczeniowy), mamy obowiązek wydrukować dane z Wykazu podatników na moment (godzinę)

zlecenia przelewu i przechowywać w segregatorach, najlepiej po prostu dopiąć do faktury, która została właśnie opłacona. To wszystko w dobie strajków klimatycznych, w obliczu płonącej Australii i płonących lasów Amazonii, ochrony środowiska, BDO, która każe fryzjerkom ważyć nawet włosy na kilogramy. Skoro są to rachunki widniejące w wykazie podatników, to organy podatkowe – dokonując kontroli podatkowej lub celno-skarbowej – powinny zweryfikować w swoich systemach historię aktualizacji rachunków bankowych

tyczącymi wykazu podatników VAT. Tym samym – skoro nie jest to przelew, ale zlecenie płatnicze, czyli oświadczenie płatnika lub odbiorcy skierowane do jego dostawcy, które zawiera polecenie wykonania transakcji płatniczej – to zapłacenie pay-by-linkiem nie będzie skutkować poniesieniem negatywnych konsekwencji podatkowych (utrata kosztów uzyskania przychodu).

Rachunkom depozytowym, powierniczym i escrow zostało odmówione prawo do realizacji przelewów, na podstawie których poczynione wydatki zostałyby uznane za

nują płatności. Informacja ta jest ważna do czasu jej odwołania. Jeżeli podatnicy otrzymają taką informację o danym rachunku, wówczas będą mogli zapłacić na ten rachunek bez negatywnych konsekwencji podatkowych. Natomiast jeżeli stosowna informacja nie zostanie podatnikowi przekazana, wówczas podatnik będzie musiał domniemywać, że przedstawiony mu rachunek to rachunek niefigurujący w wykazie podatników, co oznaczać będzie niemożność zaliczenia wydatków do kosztów podatkowych.

Kolejną palącą kwestią poruszoną przez wnioskodawcę były przelewy z zastosowaniem elektronicznych pośredników płatności, takich, jak PayPal i PayU.

danego kontrahenta, bez konieczności zużywania papieru i tonera dla każdego przelewu.

Kolejną palącą kwestią poruszoną przez wnioskodawcę były przelewy z zastosowaniem elektronicznych pośredników płatności, takich, jak PayPal i PayU. Płatności te następują na podstawie wyciągu bankowego, zatem art. 15d ust. 1 pkt 1) uCIT nie ma zastosowania (nie zostały zrealizowane bez pośrednictwa rachunku płatniczego), a jednocześnie nie mogą być uznane za przelew, co wyklucza zastosowanie art. 15d ust. 1 pkt 2) uCIT (przelew z pominięciem rachunku figurującego na wykazie podmiotów). Płatności takimi instrumentami nie są uznawane za „płatności dokonane przelewem”, tzn. nie są objęte przepisami do-

koszty uzyskania przychodu. Wpłaty na rachunki depozytowe i powiernicze nie jest uznawane za poniesienie wydatku; środki pieniężne wpłacone na te rachunki zostaną jedynie zabezpieczone do czasu realizacji umowy. Gdyby wpłata na rachunek depozytowy, powierniczy lub escrow została potwierdzona fakturą, wówczas znajdzie zastosowanie art. 15d ust. 1 pkt 2) uCIT i takie wpłaty zostaną potraktowane jako dokonane na rachunki inne niż figurujące w wykazie podatników.

Rachunek cesyjny funkcjonuje poza sankcjami przewidzianymi w uCIT, jednakże podatnicy dokonujący płatności na rachunki cesyjne powinni zostać stosownie poinformowani o szczególnych rodzajach rachunków, na które doko-

Zinterpretowano kłopot, jakiego następczą zagraniczni kontrahenci. Art. 15d ust. 1 pkt 2) uCIT nie znajdzie zastosowania, jeżeli dostawca towarów lub usług nie został zarejestrowany jako podatnik VAT czynny lub też został zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, lecz dla celów konkretnej transakcji nie będzie występował w takim charakterze.

Pomyślnie dla przedsiębiorców została także rozstrzygnięta sytuacja płatności realizowanych na rachunki podmiotów trzecich (innych niż dostawcy towarów i usług) – sytuacja taka nie powinna powodować negatywnych konsekwencji dla dłużnika, jeżeli tylko przelewu dokonujemy na rachunek bankowy (wskazany jako rachunek bankowy

podmiotu trzeciego) widniejący na białej liście. W przeciwnym wypadku pozostaje nam złożenie – w ciągu 3 dni od dnia zlecenia przelewu – zawiadomienia do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla wystawcy faktury.

Zawiadomienie bez nowej wyszukiwarki

Biorąc pod uwagę zapisy art. 117ba Ordynacji podatkowej (zwłaszcza § 3), odnosimy wrażenie nie tylko zbyt restrykcyjnego terminu zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego (3 dni kalendarzowe), ale również odczuwamy potrzebę stworzenia przez Ministerstwo Finansów nowej wyszukiwarki internetowej, która pozwoliłaby na wpisywanie NIP kontrahenta i odnajdywanie właściwego mu naczelnika urzędu skarbowego:

§ 1. Podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, na rzecz którego dokonano dostawy towarów lub świadczenia usług, odpowiada solidarnie całym swoim majątkiem wraz z dostawcą towarów lub usługodawcą zarejestrowanym na potrzeby podatku od towarów i usług jako podatnik VAT czynny, za jego zaległości podatkowe w części podatku od towarów i usług proporcjonalnie przypadającej na tę dostawę towarów lub to świadczenie usług, jeżeli zapłata należności za dostawę towarów lub świadczenie usług, potwierdzone fakturą, została dokonana przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, a z odrębnych przepisów wynika obowiązek dokonania zapłaty za pośrednictwem rachunku płatniczego.

§ 2. Podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, który na podstawie umowy zawartej z dostawcą towarów lub usługodawcą zarejestrowanym na potrzeby podatku od towarów i usług jako podatnik VAT czynny albo nabywcą towarów lub usługobiorcą jest obowiązany do pobrania należności od nabywcy towarów lub usługobiorcy za dostawę towarów lub świadczenie usług, potwierdzone fakturą, i przekazania jej w całości albo części dostawcy towarów lub usługodawcy, oraz który dokonał zapłaty tej należności przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, odpowiada solidarnie całym swoim majątkiem wraz z dostawcą towarów lub usługodawcą za jego zaległości podatkowe w części podatku od towarów i usług proporcjonalnie przypadającej na tę należność, a z odrębnych przepisów wynika obowiązek dokonania zapłaty za pośrednictwem rachunku płatniczego.

§ 3. Przepisów § 1 i 2 nie stosuje się, w przypadku gdy podatnik dokonujący płatności dokonał zapłaty należności przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, i złożył zawiadomienie o zapłacie należności na ten rachunek do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla wystawcy faktury w terminie trzech dni od dnia zlecenia przelewu.

Taka wyszukiwarka nie powstanie. Jeżeli wypełnimy ZAW-NR (formularz zawiadomienia) i wyślemy do urzędu skarbowego, który okaże się niewłaściwym lub nieaktualnym dla naszego kontrahenta, wówczas

urzędy skarbowe prześlą te informacje między sobą. Wynika to z istniejącego jeszcze wcześniej art. 170 Ordynacji podatkowej:

§ 1. Jeżeli organ podatkowy, do którego podanie wniesiono, jest niewłaściwy w sprawie, powinien niezwłocznie przekazać je organowi właściwemu, zawiadamiając o tym wnoszącego podanie.

§ 1a. Zawiadomienie o przekazaniu podania zawiera również informacje, o których mowa w art. 13 ust. 1 i 2 rozporządzenia 2016/679, w zakresie danych przetwarzanych przez organ przekazujący, chyba że wnoszący podanie posiada te informacje, a ich zakres lub treść nie uległy zmianie.

§ 2. Podanie wniesione do organu niewłaściwego przed upływem terminu określonego przepisami prawa uważa się za wniesione z zachowaniem terminu.

ZAW-NR wniesiony przez nas do niewłaściwego organu podatkowego w ciągu 3 dni od zlecenia przelewu będzie uznany za wniesiony w ustawowym terminie i przekazany do właściwego urzędu skarbowego. Powstaje pytanie, czy nie rozsądniej i łatwiej byłoby stworzyć wymóg, w ramach art. 117ba § 3 Ordynacji Podatkowej (dalej: OP), zawiadamiania naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla zlecającego przelew? Zwłaszcza w obliczu danych zawartych w ZAW-NR i w powiązaniu z comiesięcznymi JPK_VAT.

Potwierdza to powyżej wspomniana interpretacja indywidualna z dnia 15 stycznia 2020 roku, sygn. 0111-KDIB1-3.4010.459.2019.1.BM, jak też interpretacje indywidualne z dnia 16 stycznia 2020 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.481.2019.2.ANK oraz z dnia 20 stycznia 2020 roku, sygn. 0111-KDIB1-2.4010.418.2019.2.MS, a także z dnia 21 stycznia 2020 roku, sygn. 0111-KDIB1-2.4010.418.2019.2.MS (te dwie ostatnie interpretacje o analogicznej treści). Art. 170 OP chroni

podatnika przed nieznaną własnością organów.

W przypadku rachunków wirtualnych, rachunków cesyjnych, jak i płatności dokonywanych za pomocą elektronicznych pośredników płatności (PayPal, PayU) oraz kontrahentów zagranicznych (siedziba w innym kraju niż Polska, podmiot niezarejestrowany jako podmiot VAT czynny) oraz na rzecz podmiotu trzeciego nie ma potrzeby składania ZAW-NR, chyba że rachunek bankowy podmiotu trzeciego nie jest ujęty w wykazie podatników.

W odniesieniu do przelewów na rachunki depozytowe, powiernicze, escrow, potwierdzonych fakturą, należy złożyć zawiadomienie.

Częstotliwość weryfikacji

W chwili, kiedy to piszę, najnowszą interpretację indywidualną dotyczącą białej listy wydano dnia 21 stycznia 2020 roku i analogiczną dzień wcześniej 20 stycznia 2020 roku (sygnatury podane powyżej). Interpretacja ta zajęła się kwestią zawiadomień i właściwości urzędów skarbowych (art. 117ba oraz 170 OP), omawianych powyżej, zajęła się również sytuacją częstotliwości aktualizacji wykazu podatników i bezpieczeństwa podatników zlecających przelew. W sytuacji, gdy dokonaliśmy pozytywnego sprawdzenia naszego kontrahenta na białej liście o godzinie 10:15, a następnie o godzinie 15:30 weryfikacja była już negatywna (kontrahent zmienił rachunek bankowy, aktualizował swoje dane w organach podatkowych i zmieniła się zawartość wykazu), zachowujemy prawo do zaliczenia wydatku do kosztu uzyskania przychodu. Zachowujemy to prawo również w sytuacjach, gdy pozytywnie zweryfikujemy rachunek bankowy kontrahenta w wykazie podatników, dokonamy zlecenia płatności, zaś rzeczywisty

przelew środków nastąpi później i w momencie tej faktycznej realizacji przelewu weryfikacja będzie już negatywna. Wówczas również podatnik nie ponosi negatywnych konsekwencji w zakresie kosztów uzyskania przychodów:

Mając na uwadze powyższe wyjaśnić należy, że jedynie w przypadku gdy rachunek kontrahenta na dzień zlecenia przelewu będzie znajdował się w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, podatnik będzie miał prawo zaliczyć dokonaną płatność do kosztów uzyskania przychodów w myśl art. 15d u.p.d.o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2020 r., o ile spełnione będą ogólne warunki zaliczenia wydatku do kosztów podatkowych wynikające z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. W momencie bowiem sprawdzenia przez podatnika dokonującego zlecenia przelewu, czy rachunek znajduje się w wykazie, podatnik otrzyma informację o dacie i godzinie, w której dokonał sprawdzenia, oraz o tym czy rachunek figuruje w wykazie, i jeżeli dzień zlecenia przelewu będzie zgodny z datą sprawdzenia rachunku w wykazie, wówczas podatnik będzie miał pewność, że dokonał przelewu na właściwy i aktualny rachunek. Jeżeli jednak dane zawarte w wykazie uległy aktualizacji, w wyniku której rachunek zostanie usunięty z Wykazu, podmiot dokonujący przelewu nie poniesie z tego tytułu żadnych konsekwencji.

W świetle powyższego, prawidłowe jest stanowisko Wnioskodawcy, że pozytywne sprawdzenie rachunku bankowego w Wykazie - zachowa swą ważność, mimo dokonanej (już po przedmiotowym sprawdzeniu i zleceniu przelewu, ale jeszcze w ciągu tej samej doby) aktualizacji bazy, w wyniku której rachunek zostanie usunięty z Wykazu oraz, że pozytywne sprawdzenie rachunku bankowego w Wykazie dokonane na dzień zlecenia przelewu zachowuje swą ważność nawet jeśli zlecający przelew podatnik wskaże odległy termin zapłaty.

Pozostaje jedynie zadać pytanie nie tylko o jakość stanowionego prawa, skoro tak krótki okres funkcjonowania nowych przepisów powoduje lawinowo narastającą liczbę wniosków o interpretacje indywidualne, oraz o celowość stworzonych przepisów pod kątem związku przyczynowo-skutkowego z wysokością wpływów do budżetu, jak też ilości godzin pracy księgowych, doradców podatkowych, wreszcie samych przedsiębiorców, którzy niejednokrotnie zmuszeni będą pisać zawiadomienia na swoich wieloletnich kontrahentów, ryzykując zniszczenie wzajemnych relacji i kooperacji, co owocować będzie utratą lokalu (wynajmujący, właściciel nieruchomości), utratą dostawcy lub usługodawcy oraz wszelkich zniżek, ulg, rabatów i przywilejów wypływających ze statusu długoletniego, stałego klienta.

Ryzyko jest wysokie, albowiem wygląda na to, iż stworzono kolejne narzędzie, które pozornie mając uzdrowić sytuację budżetową, w rzeczywistości zniszczy gospodarkę i przyczyni się do fali emigracyjnej do tych krajów, gdzie jest możliwy *work – life balance* i nie trzeba poświęcać na pracę aż tylu godzin. Kolejne narzędzie, które wraz z pozostałymi wpisuje się w *Balladę o Dzikim Zachodzie Wojciecha Młynarskiego: na jednego mieszkańca jeden szeryf przypadł...* 🐉



AGNIESZKA CZERNIK

Zasady zaokrąglania

w podatkach od nieruchomości,
rolnym i leśnym



*Przedmiotem artykułu jest omówienie zasad
zaokrąglania w odniesieniu do gruntów opodatkowanych
podatkiem od nieruchomości, rolnym i leśnym
oraz udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy prawidłowe
jest zaokrąglanie w tych podatkach na podstawie
art. 63 § 1 Ordynacji podatkowej.*

DR KAROLINA TETŁAK

1. Podstawa opodatkowania w świetle prawa konstytucyjnego

Pojęcie podstawy opodatkowania oznacza ilościowe, jakościowe lub wartościowe ujęcie przedmiotu opodatkowania. Jest to wielkość, która stanowi podstawę do obliczenia wymiaru podatku zgodnie z określoną formułą obliczenia podatku. Podstawa opodatkowania może mieć wymiar wartościowy wyrażony w pieniądzu lub też ilościowy w innej jednostce miary, np. m², cm³, litrach, sztukach, hektarach, kwintalach.

Mimo braku wyraźnego wskazania w art. 217 Konstytucji RP Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie i konsekwentnie wskazywał, że podstawa opodatkowania musi być określona w ustawie. Jednolitą linię orzeczniczą w tym zakresie zapoczątkował wyrok z 19 października 1988 r.¹, w którym Trybunał uznał, że ustawa podatkowa nie może powierzać przepisom wykonawczym takich treści, które dotyczą istoty obowiązku podatkowego, czyli czterech zasadniczych elementów konstrukcji prawnej podatku: przedmiotu, podmiotu, podstawy opodatkowania i stawek podatkowych. Te elementy konstrukcji podatku, zdaniem Trybunału, może regulować wyłącznie ustawa podatkowa. Zasada wyłączności ustawowej formy kształtowania treści obowiązku podatkowego została wielokrotnie wyrażona w orzeczeniach, w których Trybunał podkreślał, że w aktach wykonawczych nie mogą znajdować się rozwiązania, które z mocy art. 217 Konstytucji zastrze-

zone są do wyłączności regulacji ustawowej². Przepisy wykonawcze nie mogą regulować zakresu przedmiotowego, podmiotowego, podstaw opodatkowania i stawek podatkowych³. Mogą one być wydawane tylko w granicach upoważnienia ustawy podatkowej i tylko w celu jej wykonania. Przepisy wykonawcze nie mogą zmieniać treści ustawy podatkowej, ponieważ prowadziłyby to do przeformułowania w akcie wykonawczym treści obowiązku podatkowego⁴.

2. Podstawa opodatkowania w podatku od nieruchomości

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych⁵ opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają m.in. grunty. Przepis art. 4 ust. 1 pkt 1 upol wskazuje, że **podstawę opodatkowania dla gruntów stanowi powierzchnia**. Zasady obliczania podstawy opodatkowania dla pozostałych nieruchomości, czyli budynków (powierzchnia użytkowa) i budowli (wartość), wskazano w ustawie. Na podstawie art. 6 ust. 6 upol osoby fizyczne są obowiązane w odpowiednim terminie złożyć właściwemu organowi podatkowemu informację o nieruchomościach i obiektach budowlanych, sporządzoną na formularzu według ustalonego wzoru. Na mocy tego przepisu powierzchnię gruntów stanowiących podstawę opodatkowania podatnik jest zobowiązany wykazać w informacji składanej organowi podatkowemu. Dane za-

warte w tej informacji stanowią podstawę do wyliczenia kwoty podatku od danego gruntu. W myśl art. 6 ust. 13 upol rada gminy określa, w drodze uchwały, wzory formularzy, o których mowa w ust. 6 i w ust. 9 pkt 1. W formularzach zawarte będą dane dotyczące podmiotu i przedmiotu opodatkowania, niezbędne do wymiaru i poboru podatku od nieruchomości.

Art. 5 ust. 1 upol przewiduje kompetencje dla rady gminy do ustalenia wysokości stawek i wskazuje limity wysokości, jakich nie mogą przekroczyć stawki dla 1 m² powierzchni nieruchomości.

3. Zaokrąglanie podstawy opodatkowania

Zgodnie z art. 63 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁶ podstawy opodatkowania, kwoty podatków, odsetki za zwłokę, opłaty prologacyjne, oprocentowanie nadpłat oraz wynagrodzenia przysługujące płatnikom i inkasentom zaokrągla się do pełnych złotych w ten sposób, że końcówki kwot wynoszące mniej niż 50 groszy pomija się, a końcówki kwot wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych, z zastrzeżeniem § 1a i 2.

Przepis § 1a zawiera odstępstwo od tej reguły dotyczące zaokrąglania do pełnych groszy w górę podstawy opodatkowania oraz kwoty podatków w podatku dochodowym od osób fizycznych. Z kolei w myśl art. 63 § 2 zaokrąglania podstaw opodatkowania i kwot podatków nie stosuje się do opłat,

o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych.

Przytoczone przepisy wyraźnie wskazują zasady dokonywania zaokrągleń wielkości podstawy opodatkowania w określonych sytuacjach. Zaokrągleniu mogą podlegać tylko „końcówki kwot”, czyli wielkości powyżej jedności. Dotyczy to wyłącznie przypadków, gdy podlegająca zaokrągleniu wielkość

gruntowe są podatkami majątkowymi. Ich wysokość zależy m.in. od wielkości majątku, która nie może być zwiększana ponad wielkość rzeczywistą. Dopuszczalność takiego rozwiązania musiałaby wynikać z wyraźnego przepisu ustawowego; nie można domniemywać jej w drodze analogii z art. 63 op.

Stanowisko to znajduje potwierdzenie w doktrynie. A. Hu-

cza kwotę podatku przypadającą na dany rok podatkowy oraz dokonuje jej zaokrąglenia do pełnych złotych. Tak zaokrągloną kwotę podatku dzieli na 12 rat, których nie zaokrągla, i płaci je w terminach płatności. Podatnik ma prawo do zaokrąglenia kwoty podatku, ale nie kwoty raty podatku. Nie może dwukrotnie zaokrąglić najpierw kwoty podatku, a następnie jeszcze raz kwot rat podatkowych⁸.

Zaokrągleniu mogą podlegać tylko „końcówki kwot”, czyli **wielkości powyżej jedności**. Dotyczy to wyłącznie przypadków, gdy podlegająca zaokrągleniu wielkość jest wyrażona w złotych.

jest wyrażona w złotych. Nie ma podstaw do przyjęcia, że podobną operację można zastosować do innych przypadków, w tym w podatku od nieruchomości, gdzie podstawa opodatkowania wyrażona jest w metrach kwadratowych oraz w podatkach rolnym i leśnym, gdzie podstawa opodatkowania wyrażona jest w hektarach. W prawie podatkowym niepożądane jest stosowanie analogii, szczególnie że w omawianym przypadku odpowiednie zastosowanie przepisów dotyczących zaokrąglenia podstawy opodatkowania prowadziłyby często do skutków niekorzystnych dla podatnika, tzn. opodatkowania według wyższej podstawy, niż wynika to z przepisów. Bez wyraźnej podstawy prawnej nie jest to dopuszczalne. Podatki

chła podkreśla: *Nie zaokrągla się podstaw opodatkowania wyrażonych w jednostkach niepieniężnych⁷. Z kolei L. Eteł wyjaśnia: W przypadku płatności podatków w ratach, zaokrągleniu podlega podstawa opodatkowania (o ile jest wyrażona w złotych) i kwota podatku. Nie ma podstaw do zaokrąglania kwoty raty na podatek. I tak np. podatnik podatku od nieruchomości, będący osobą prawną, w deklaracji na podatek najpierw jest zobowiązany zaokrąglić podstawę opodatkowania budowli wyrażoną w złotych. Nie może natomiast zaokrąglić podstawy opodatkowania gruntów i budynków, ponieważ podstawą opodatkowania jest ich powierzchnia. Następnie stosuje właściwą, wynikającą z uchwały rady stawkę, której nie ma prawa zaokrąglić, do podstawy opodatkowania i w ten sposób wyli-*

4. Ewidencja nieruchomości a podstawa opodatkowania

W myśl art. 7a ust. 1 upol dla potrzeb wymiaru i poboru podatku od nieruchomości oraz podatku rolnego i podatku leśnego organy podatkowe prowadzą ewidencję podatkową nieruchomości w systemie informatycznym. Zgodnie z art. 7a ust. 2 ewidencja podatkowa nieruchomości zawiera dane o podatnikach i przedmiotach opodatkowania, w szczególności wynikające z informacji i deklaracji składanych przez podatników na podstawie przepisów ustawy oraz przepisów o podatku rolnym i podatku leśnym, danych zawartych w księgach wieczystych, w ewidencji gruntów

i budynków oraz innych ewidencjach i rejestrach, w tym prowadzonych przez organy administracji publicznej. Przepis kompetencyjny wskazuje, że minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, zasady prowadzenia ewidencji podatkowej nieruchomości w systemie informacyjnym, z uwzględnieniem zapewnienia współdziałania z ewidencją gruntów i budynków. W rozporządzeniu minister określi zakres informacji objętych ewidencją, w tym w szczególności dane osobowe podatnika oraz dane dotyczące przedmiotu opodatkowania.

Powyższe regulacje wyraźnie wskazują, że rozporządzenie określa zasady prowadzenia ewidencji podatkowej nieruchomości i zakres zawartych w niej danych. Potwierdzeniem tego stwierdzenia jest treść § 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie ewidencji podatkowej nieruchomości⁹. Przepis § 3 rozporządzenia wskazuje, że ewidencja obejmuje dane niezbędne do wymiaru i poboru podatku od nieruchomości, podatku rolnego lub podatku leśnego, w tym dane dotyczące gruntów, budynków lub ich części, a także budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, podlegających opodatkowaniu. Zgodnie z § 5 ust. 1 pkt 1 lit. a) rozporządzenia w ewidencji wykazuje się dane dotyczące przedmiotów opodatkowania, tj. w odniesieniu do gruntów powierzchnię, określoną z dokładnością do 1 m.

Rozporządzenie nie wskazuje zasad zaokrąglania podstawy opodatkowania nieruchomości, co zresztą byłoby sprzeczne z Konstytucją. Akt ten natomiast przewiduje wykazywanie w ewidencji powierzchni gruntów, określonej z dokładnością do 1 m². W odniesieniu do budynków i budowli nakazano wciągnię-

cie do ewidencji ich powierzchni użytkowej lub wartości, określonych zgodnie z przepisami upol.

Pojawia się zatem pytanie, czy skoro zgodnie z art. 7a ust. 1 upol ewidencja podatkowa nieruchomości prowadzona jest dla potrzeb wymiaru i poboru podatków, a organy podatkowe nie mogą ignorować zasad jej prowadzenia ustanowionych przez Ministra Finansów w ramach ustawowej delegacji, to czy do obliczania kwoty zobowiązania trzeba przyjąć dane przetworzone według wskazań powołanego rozporządzenia.

Nie można zgodzić się z twierdzeniem, że z przepisów regulujących zasady prowadzenia ewidencji podatkowej nieruchomości wynikają zasady podwyższania czy zaokrąglania podstawy opodatkowania. Należy wskazać, że przepisy dotyczące ewidencji są niespójne i niefortunnie sformułowane, niemniej możliwa jest ich interpretacja w zgodzie z Konstytucją. Pewna niejasność może wynikać z faktu, iż art. 7a upol ustanawia zasady i deleguje kompetencje dotyczące prowadzenia ewidencji podatkowej nieruchomości i na podstawie tego przepisu wydano omawiane wyżej rozporządzenie w sprawie ewidencji podatkowej nieruchomości, tymczasem zgodnie z art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne¹⁰ podstawę wymiaru podatków stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Szczegółowe zasady prowadzenia tej ewidencji określone są w rozporządzeniu Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków¹¹. Pozostawiając na marginesie powyższą kwestię, należy wskazać, że przepisy upol określają podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości, nie wskazując precyzyjnie, w jakich jednostkach powin-

na być wyrażona ta powierzchnia i z jaką dokładnością powinna być określona. Musimy zatem uznać, że rzeczywista powierzchnia gruntu stanowi podstawę opodatkowania. Braku w zakresie jednostki miary i dokładności pomiaru nie można uzupełnić w drodze rozporządzenia, gdyż prowadziłyby to do modyfikacji obowiązku podatkowego. Przepisy upol przekazujące radzie gminy kompetencję do określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości wskazują, jakich limitów w złotych nie mogą te stawki przekroczyć rocznie dla 1 m² powierzchni nieruchomości. Należy więc przyjmując, że rada gminy wskazuje stawki podatku od nieruchomości dla 1 m² powierzchni, co nie oznacza jednak, że stawka nie może odnosić się np. do hektara, o ile tylko nie zostanie przekroczony limit wysokości stawki w stosunku do 1 m² powierzchni nieruchomości.

Wydaje się, że właśnie ze względu na odniesienie się w przepisach upol do 1 m² Minister Finansów posługuje się tą jednostką miary w stosunku do nieruchomości. Warto wskazać, że w broszurze informacyjnej dotyczącej zaproponowanego przez Ministra Finansów projektu wzoru informacji w zakresie podatku od nieruchomości również odwołano się do 1 m² powierzchni: *We wszystkich polach formularzy, w których podatnik wpisuje powierzchnię, ze względu na poprawność porównania danych ewidencji podatkowej nieruchomości z danymi ewidencji gruntów i budynków, a także prawidłową weryfikację powierzchni użytków rolnych spełniającej definicję gospodarstwa rolnego, należy zwrócić uwagę na wpisanie danych z wymaganą dokładnością: w przypadku powierzchni gruntów powinna być to dokładność do 1 m², a zatem jeśli powierzchnia podawana jest w ha – podatnik powinien wykazać ją z dokładnością do czterech miejsc po przecinku¹².*

Podatnicy w zeznaniu podatkowym często wykazują powierzchnię gruntów w m² z dwoma miejscami po przecinku, wyliczoną zgodnie z udziałem, np. 1532/10000 w działce o powierzchni 532 m² tj. 81,50 m²

liczenia podstawy opodatkowania i zastosowania przewidzianej dla 1 m² stawki podatku. Jeżeli w informacji podatkowej podatnik wykaże wielkość gruntu z dokładnością do 1 m², a z udziału przypadającego po-

Rozporządzenie nie wskazuje zasad zaokrąglania podstawy opodatkowania nieruchomości (...).

i w taki sposób dane te są wprowadzane do ewidencji podatkowej nieruchomości. Ponieważ w praktyce obrotu nieruchomościami zazwyczaj posługuje się wielkością 1 ha jako jednostką miary powierzchni nieruchomości, można założyć, że Minister Finansów wzywa do posługiwania się mniejszą jednostką 1 m² dla zapewnienia dokładności i precyzyjności pomiaru na potrzeby podatku. Wskazują na to sformułowania zawarte w powołanej broszurze, mówiące o „wymaganej dokładności”. Nie oznacza to, że dokładność nie może być większa. Potwierdzeniem tego jest również wymóg, aby tam gdzie powierzchnia wyrażona jest w ha, wskazać ją z dokładnością do czterech miejsc po przecinku. Intencją jest zatem precyzyjne wyliczenie podatku w oparciu o stawkę, która jest ustalona dla 1 m² powierzchni.

Należy stanąć na stanowisku, że przepisy rozporządzenia w sprawie ewidencji nieruchomości nie nakazują zaokrąglania, a tym samym podwyższania wielkości powierzchni nieruchomości wyrażonej w m². Przepisy te wymagają jedynie wykazania tej powierzchni z dokładnością do 1 m² do celów ob-

datnikowi we współwłasności gruntu wynika ułamkowa część m², brak podstawy do zaokrąglania tej wielkości na podstawie przepisów upol lub op. Za taką podstawę nie można również uważać omawianych regulacji rozporządzenia w sprawie prowadzenia ewidencji podatkowej, gdyż, po pierwsze, nie wynika to wprost z tych przepisów, a po drugie, stałoby to w sprzeczności z podstawową zasadą regulacji obowiązku podatkowego na mocy ustawy.

Z powyższym rozumowaniem zgodził się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu, który uznał, że zaokrąglenie w górę wielkości podstawy opodatkowania gruntu łamie udział w nieruchomości wspólnej¹³. Problem, który rozpatrywał Sąd, wynikał z tego, iż powierzchnia gruntu, która została oddana skarżącemu w użytkowanie wieczyste, miała postać ułamka z wieloma miejscami po przecinku. Sąd rozważał zatem, czy podstawę wymiaru podatku od nieruchomości stanowią dane zawarte w ewidencji podatkowej nieruchomości i w konsekwencji czy podstawa wymiaru podatku od nieruchomości może być zaokrąglona do pełnego metra kwadratowego. Odpowiadając na to pytanie, Sąd

wskazał, że: [...] Zaokrągleniu do 1 m² podlega jedynie powierzchnia gruntu. Wykluczone natomiast jest zaokrąglenie do 1 m² wielkości powierzchni gruntu wynikającej z udziałów w wieczystym użytkowaniu. Prowadziłoby to bowiem do obarczania podatników obowiązkiem podatkowym od powierzchni gruntu, którego nie są użytkownikami wieczystymi. Należy wskazać, że tam gdzie podstawa opodatkowania nieruchomości wyrażona jest w złotych, zaokrąglenie podstawy opodatkowania następuje zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 63 § 1 op. Dotyczy to wartości budowli lub jej części, stanowiących przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Ustalona zgodnie z przepisami upol wartość budowli podlega zaokrągleniu do pełnych złotych.

5. Brak zaokrąglania stawek podatkowych

Reguła dotycząca zaokrąglania do pełnych złotych, wynikająca z art. 63 § 1 op, nie obejmuje stawek podatkowych w podatkach od nieruchomości, rolnym i leśnym. Zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu: *Ratio legis tego przepisu upatruje się w tym, że stawki podatków i opłat lokalnych ustalone są w drodze uchwał rad. Niejednokrotnie ustalane są w dziesiątkach groszy, co w niektórych sytuacjach prowadziłoby do pobrania podatku, np. od nieruchomości, w kwocie wyższej lub niższej, niż wynikałoby to z uchwały rady gminy. W literaturze można spotkać się z poglądem, że m.in. podatek od nieruchomości nie może być zaokrąglany z uwagi na to, że ma stawki ustalone w groszach*¹⁴.

NSA stoi wręcz na stanowisku, że żaden przepis prawa powszechnie obowiązującego nie zakazuje ustalenia stawek podatku od nieruchomości w kwotach niższych od 1 grosza¹⁵. Zgodnie z pismem

Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie z 14 lutego 2008 r.¹⁶ w sprawie prawidłowego naliczania stawek podatku rolnego i leśnego, jednostkowe stawki podatku rolnego i leśnego mogą być określone w częściach niższych od 1 grosza, a więc w dowolnej liczbie cyfr po przecinku.

Zaokrągleniu nie podlegają również średnie ceny sprzedaży drewna oraz skupu żyta, stanowiące podstawę do ustalenia stawek podatków leśnego i rolnego.

6. Zaokrąglenie kwoty podatków

Zasada zaokrąglenia do pełnych złotych zgodnie z art. 63 § 1 op dotyczy m.in. kwoty podatków. Na podstawie art. 63 § 2 reguły tej nie stosuje się do opłat, o których mowa w przepisach upol, tj. opłaty od posiadania psów, targowej, miejscowej, uzdrowiskowej i reklamowej¹⁷. **Nie powinno być wątpliwości, że wyłączenie z art. 63 § 2 op nie dotyczy podatków lokalnych, w tym podatku od nieruchomości.**

Opłaty są inną kategorią świadczeń niż podatki. Podatkiem,

zgodnie z definicją zawartą w art. 6 op, jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Z kolei opłata jest z reguły świadczeniem za skonkretyzowane działania organu publicznoprawnego, związanym z częściowym lub pełnym zwrotem kosztów tego działania¹⁸. Podatek od opłaty różni odpłatność tej drugiej.

Rozciągnięcia wyłączenia zasad zaokrąglenia na podatki lokalne nie można też uzasadniać art. 3 pkt 3 op, zgodnie z którym, ilekroć mowa o podatkach, rozumie się przez to również m.in. opłaty. Reguła ta znajduje zastosowanie jedynie na potrzeby op i uzasadnia takie same traktowanie opłat i podatków np. na gruncie ich umarzania, nadpłat, przedawnienia. Nie działa jednak w obie strony. Ilekroć mowa w ustawie o podatkach, należy przez to rozumieć też opłaty, ale nie można przyjmować, że jeśli w przepisach op mówi się o opłatach, to należy przez nie rozumieć też podatki.

A zatem kwoty podatku od nieruchomości, podobnie jak podatków rolnego i leśnego, podlegają zaokrągleniu zgodnie z art. 63 § 1 op.

Podkreślić jednak trzeba, że w literaturze przedmiotu można spotkać się także ze stanowiskiem przeciwnym¹⁹, które – z wyżej wskazanych względów – jest niezrozumiałe.

Podsumowując, zaokrąglenie podstawy opodatkowania wyrażonej w m2 w odniesieniu do gruntów opodatkowanych podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 63 § 1 op nie jest prawidłowe. Podobnie w przypadku podatków rolnego i leśnego, gdzie powierzchnia gruntu wyrażona jest w hektarach. **Podstawą opodatkowania gruntów i budynków jest ich powierzchnia, więc jej zaokrąglenie nie jest uzasadnione. Zaokrągleniu podlega wyłącznie podstawa opodatkowania budowli, którą jest wartość wyrażona w złotych.** Wynikająca z uchwały rady gminy stawka podatku również nie podlega zaokrągleniu. Natomiast kwota podatku przypadająca na dany rok podatkowy podlega zaokrągleniu do pełnych złotych na mocy art. 63 op. Podatnik nie ma prawa do zaokrąglenia kwoty rat podatku. ↩



DR KAROLINA TETŁAK

1_Wyrok TK z 4 listopada 1997 r., Uw 4/88, opubl. Z.U. 1988/5.

2_Wyrok TK z 4 listopada 1997 r., U 3/97, opubl. OTK 1997/3-4/40.

3_Wyrok TK z 1 września 1998 r., U 1/98, opubl. OTK 1997/3-4/40.

4_A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2004, s. 110.

5_T.j. Dz.U 2019, poz. 1190 ze zm., dalej „upol”.

6_T.j. Dz. U. 2019, poz. 900, dalej „op”.

7_A. Huchla, Komentarz do art. 63, Ordynacja podatkowa. Komentarz, LEX 2003.

8_L. Etel, Komentarz do art. 63, Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, LEX 2020.

9_Dz. U. Nr 107, poz. 1138.

10_T.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 276.

11_T.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 393.

12_Broszura informacyjna do wzoru deklaracji na podatek od nieruchomości, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1568813/WzoryFormularzyInformacja2014.pdf>

13_Wyrok WSA w Poznaniu z 14 czerwca 2006 r., I SA/Po 1258/05.

14_Wyrok Wojewódzkiego Sądu Admini-

stracyjnego w Poznaniu z dnia 5 września 2019 r., IV SA/Po 375/19.

15_Wyrok NSA z dnia 14 września 1995 r., SA/Lu 446/95.

16_Pismo nr K-0542-14/BS/08, opubl. Biul.RIOSzcz 2008/1/78.

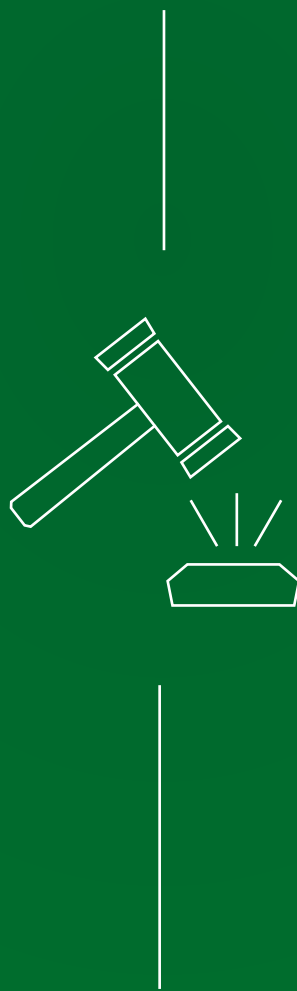
17_Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 15 maja 2014 r., I SA/OI 286/14, LEX nr 1478948.

18_Por. L. Etel, System podatkowy (zarys wykładu), Siedlce 2002, s. 14.

19_Zob. S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2006, s. 333.

Uzupełnienie z urzędu

rozstrzygnięcia decyzji
podatkowej



DR JANUSZ PATER

Stan prawny w aspekcie historycznym

Tryb załatwiania spraw podatkowych pierwotnie był regulowany dekretem z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym.¹ Art. 152 stanowił, że organ finansowy może każdego czasu przedsięwziąć z urzędu lub na wniosek strony sprostowanie w swych decyzjach błędów pisarskich i rachunkowych. Dekret został uchylony z dniem 1 stycznia 1981 r., a postępowanie w sprawach zobowiązań podatkowych zostało objęte przepisami Kodeksu postępowania administracyjnego.² Żaden z tych aktów prawnych nie zawierał regulacji dotyczących uzupełnienia z urzędu rozstrzygnięcia decyzji administracyjnej, w tym podatkowej. Jedynie przepisem art. 103 Kodeksu (pierwotne oznaczenie) uzupełnienie decyzji co do osnowy dopuszczone było na żądanie strony, w terminie czternastu dni od daty doręczenia lub ogłoszenia decyzji.

Ordynacja podatkowa – wejście w życie i nowelizacja

Z dniem 1 stycznia 1998 r. weszła w życie Ordynacja podatkowa,³ która przepisami działu IV reguluje postępowanie podatkowe. W pierwotnym tekście uzupełnienie co do rozstrzygnięcia decyzji dopuszczalne było tylko na żądanie strony – art. 213 § 1. Organ podatkowy nie miał uprawnień do rektyfikacji decyzji. Rządowy projekt nowelizacji Ordynacji podatkowej z 2002 r.⁴ objął również art. 213. W uzasadnieniu

W art. 213 stanowiącym w § 1, że strona może, w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji, żądać jej uzupełnienia co do rozstrzygnięcia, nadano nowe brzmienie § 2, iż „Organ podatkowy może z urzędu, w każdym czasie, uzupełnić albo sprostować decyzję w zakresie, o którym mowa w § 1”.

do projektu wskazano: *Niezbędne jest stworzenie organowi podatkowemu możliwości uzupełnienia albo sprostowania decyzji z urzędu. W praktyce administracyjnej często zdarzają się bowiem przypadki, gdy treść rozstrzygnięcia lub pouczenia w decyzji zawiera błędy albo braki, nie mieszczące się jednak w zakresie pojęć błędu rachunkowego lub oczywistej omyłki, powstałe z przyczyn natury technicznej np. przy drukowaniu, przepisywaniu lub korygowaniu jej treści, i to organ wydający decyzję te wady odkryje. W obecnym stanie prawnym organ podatkowy pozbawiony jest w tym zakresie inicjatywy, co w przypadku braku reakcji strony na takie wady decyzji skutkuje pozostawieniem w obiegu prawnym wadliwej decyzji.*

Wzorując się na słownictwie prof. Bogumiła Brzezińskiego,⁵ uzasadnienie to należy uznać za bałamutne. Nie jest bowiem prawdą, że w praktyce często zdarzają się przypadki błędów z przyczyn natury technicznej, np. przy drukowaniu. Jeżeli już, to błędy organów podatkowych mają charakter merytoryczny, a nie techniczny.

Ustawa nowelizująca⁶ poszerzyła normę prawną dotyczącą rektyfikacji decyzji w zakresie uzupełnienia rozstrzygnięcia. W art. 213 stanowiącym w § 1, że strona może, w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji, żądać jej uzupełnienia co do rozstrzygnięcia, nadano nowe brzmienie § 2, iż „Organ podatkowy

wy może z urzędu, w każdym czasie, uzupełnić albo sprostować decyzję w zakresie, o którym mowa w § 1". W Kodeksie postępowania administracyjnego kwestię rektyfikacji decyzji z urzędu uregulowano ustawą nowelizującą, która weszła w życie z dniem 11 kwietnia 2011 r.⁷ W art. 111 dodano § 1a w brzmieniu: „Organ administracji publicznej, który wydał decyzję, może ją uzupełnić

zji i ukształtowania decyzji zgodnie z prawem – materialnym i formalnym. Intencja wskazana w uzasadnieniu projektu rządowego nowelizacji Ordynacji podatkowej nie jest jednak wystarczającą przesłanką stanowienia prawa i wprowadzania do stosowania regulacji prawnych z naruszeniem zasad konstytucyjnych, co ma miejsce w tej ustawie, w wyniku braku spójności między

wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia". Nie ma w tym przepisie zastrzeżenia, takiego jak ustanowione w Kodeksie. Należy więc przyjąć, że z chwilą doręczenia stronie decyzji organ podatkowy związany jest tą decyzją i nie może uzupełnić jej rozstrzygnięcia, przyjmując za podstawę prawną art. 213 § 2 Ordynacji podatkowej.

Rektyfikacja decyzji co do uzupełnienia rozstrzygnięcia na wniosek strony nie nastąpi, jeśli strona wady nie zauważy albo nie jest zainteresowana uzupełnieniem rozstrzygnięcia, bo może to być dla niej niekorzystne.

lub sprostować z urzędu w zakresie, o którym mowa w § 1, w terminie czternastu dni od dnia doręczenia lub ogłoszenia decyzji".

Zasadność nowelizacji a wadliwość legislacyjna

Działania prawodawcy należy uznać za zasadne. Rektyfikacja decyzji co do uzupełnienia rozstrzygnięcia na wniosek strony nie nastąpi, jeśli strona wady nie zauważy albo nie jest zainteresowana uzupełnieniem rozstrzygnięcia, bo może to być dla niej niekorzystne. Wadliwa decyzja nie powinna jednak pozostawać w obrocie prawnym. Jeśli wadę dostrzeże organ, winien mieć możliwość, niekiedy także obowiązek, uzupełnienia rozstrzygnięcia decy-

zji i przepisami wcześniej uchwalonymi, a przepisami dodanymi ustawą nowelizującą.

Zarzut ten najlepiej obrazuje porównanie analogicznych rozwiązań prawnych w ogólnym postępowaniu administracyjnym i postępowaniu podatkowym. Art. 110 § 1 Kodeksu postępowania administracyjnego: „Organ administracji publicznej, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia lub ogłoszenia, o ile kodeks nie stanowi inaczej”. Organ administracyjny może więc zastosować przepis art. 111 § 1a, uzupełnić rozstrzygnięcie w wydanej wcześniej i doręczonej stronie decyzji, gdyż jest to dozwolone przepisem art. 110 § 1 *in fine*. Ordynacja podatkowa przepisem art. 212 zdanie pierwsze stanowi: „Organ podatkowy, który

Orzecznictwo sądów administracyjnych

Przeгляд orzeczeń sądowych, zamieszczonych w bazie LEX, dotyczących stosowania przez organy podatkowe art. 213 § 1 i § 2 Ordynacji podatkowej dowodzi, że przepis ten niekiedy wykorzystywany jest niewłaściwie. Zarówno w sytuacjach, gdy uzupełnienia rozstrzygnięcia decyzji żąda podatnik, jak i wtedy, gdy uzupełnienia rozstrzygnięcia dokonuje z urzędu organ podatkowy. Przykładami są następujące sprawy:

1.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku strona wniosła o uchylenie decyzji z dnia 1 lutego 2007 r. i 7 lutego

2007 r., zarzucając naruszenie art. 213 Ordynacji podatkowej poprzez błędne przyjęcie zakresu uzupełnienia decyzji obejmującej rozstrzygnięcie dokonane z urzędu w sytuacji, gdy uzupełniana decyzja w ogóle nie zawierała rozstrzygnięcia. W skardze zawarto również wnioski o wystąpienie, na podstawie art. 193 Konstytucji RP, do Trybunału Konstytucyjnego o stwier-

2007 r. nie zawierało podstawowego elementu, a mianowicie rozstrzygnięcia. Nie mogło być zatem uznane za decyzję administracyjną. Organ odwoławczy zauważył swoje uchybienie i decyzją z dnia 7 lutego 2007 r. uzupełnił z urzędu rozstrzygnięcie, dodając treść „utrzymuję w mocy decyzję organu pierwszej instancji”. Sąd orzekł, że: Organ podatkowy nie ma uprawnień do uzu-

przed sądami administracyjnymi, stanowisko Sądu należy uznać za prawidłowe. Ale też zarzut skarżącego, co do niezgodności przepisu z Konstytucją, był zasadny, o czym poniżej, w uwagach końcowych.

2.

Organ podatkowy pierwszej instancji w dniu 20 grudnia 2016 r. wydał decyzję o odpowiedzialności

Jeśli wadę dostrzeże organ, winien mieć możliwość, niekiedy także obowiązek, uzupełnienia rozstrzygnięcia decyzji i ukształtowania decyzji zgodnie z prawem – materialnym i formalnym.

dzenie, czy art. 213 § 2 Ordynacji podatkowej zezwalający organom skarbowym na uzupełnienie rozstrzygnięcia z urzędu jest zgodny z art. 2 i 32 ust. 1 Konstytucji, jako naruszający zasadę równości wobec prawa oraz wyrażoną w art. 120 Ordynacji podatkowej zasadę praworządności polegającą na związaniu organów wydanymi decyzjami.

Sąd przytoczył treść art. 210 § 1 Ordynacji podatkowej, odwołał się do orzecznictwa i doktryny, że niektóre pisma, jeżeli zawierają oznaczenie organu wydającego akt, wskazanie adresata aktu, rozstrzygnięcie o istocie sprawy oraz podpis osoby reprezentującej organ administracji, są decyzjami. Dodać należy wadliwymi, ale są decyzjami. Pismo Dyrektora Izby Skarbowej nazwane decyzją z dnia 1 lutego

pełnienia decyzji w trybie art. 213 § 1 w zw. z art. 213 § 2 Ordynacji podatkowej, o rozstrzygnięcie w sytuacji, gdy decyzja uzupełniana nie zawiera w ogóle rozstrzygnięcia. Przepis art. 213 § 1 Ordynacji podatkowej dotyczy sytuacji, w której wydano decyzję częściową, chociaż w ocenie organu ją wydającego miała ona załatwiać sprawę w całości. Uzupełnić można jedynie rozstrzygnięcie, które istnieje, nie można uzupełnić czegoś, co w ogóle nie istnieje.⁸

Wobec uwzględnienia zarzutów skargi w zakresie wadliwego uzupełnienia decyzji Sąd uznał za bezzasadny wniosek strony zawarty w skardze o skierowanie wystąpienia do Trybunału Konstytucyjnego, gdyż nie miałyby to wpływu na wynik sprawy. Procesowo, na gruncie ustawy Prawo o postępowaniu

podatkowej osoby trzeciej, jedynie w części dotyczącej zaległości podatkowych oraz odsetek za zwłokę, z pominięciem kosztów egzekucyjnych. Decyzję uzupełniającą wydano w dniu 16 lutego 2017 r., już po upływie terminu do jej wydania – przedawnienie. W treści decyzji sam organ stwierdził, że uzupełnienie rozstrzygnięcia eliminuje błąd w ocenie stanu faktycznego i prawnego sprawy, polegający na wydaniu decyzji w istocie częściowej, która jednak powinna załatwiać sprawę w całości.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego wydanie decyzji częściowej nastąpiło z naruszeniem art. 207 § 2 Ordynacji podatkowej, gdyż przepis ten nie przewiduje możliwości rozstrzygnięcia sprawy co do jej istoty w części, poprzez

wydanie decyzji częściowej; nie zawiera bowiem zastrzeżenia, jakie zawiera art. 104 § 2 k.p.a., w którym mowa jest o rozstrzygnięciu sprawy w całości lub w części. Sąd odesłał w tym zakresie do Uchwały Składu Siedmiu Sędziów NSA z dnia 22 kwietnia 2002 r., sygn. akt FPS 1/02.⁹

3.

Zdarzają się przypadki, że organy podatkowe wydają decyzje uzupełniające rozstrzygnięcie, jednak nie w wyniku dostrzeżenia błędu w pierwotnej decyzji, lecz w wyniku zarzutu naruszenia prawa zawartego w skardze podatnika do

ministracyjnego. Z tą chwilą między skarżącym a organem, którego działanie lub bezczynność zostały zaskarżone, rozpoczyna się spór o legalność, stanowiący przedmiot rozstrzygnięcia sądu administracyjnego. Od tego momentu gospodarzem sporu wywołanego wniesieniem skargi jest sąd administracyjny, co oznacza, że – co do zasady – uprawnionym do orzeczenia w przedmiocie tego sporu jest sąd, przed którym zawisła sprawa. Jedyny wyjątek od tej zasady przewidziany został w art. 54 § 3 P.p.s.a., zgodnie z którym organ, którego działanie lub bezczynność zaskarżono, może w zakresie

Uwagi końcowe i wnioski

Porównanie regulacji prawnych obu ustaw prowadzi do wniosku, że w Ordynacji podatkowej ma miejsce luka prawna, tzw. luka *contra legem*, czyli obowiązuje przepis prawny, ale nie jest on taki, jak być powinien. Brak spójności pomiędzy art. 213 § 2 a art. 212 Ordynacji podatkowej można też określić, że jest to luka *de lege ferenda*, której nie można usunąć w inny sposób, niż poprzez nowelizację ustawy.

Przedstawionej wadliwości nie dostrzeżono na etapie prac nad nową Ordynacją podatkową. Rzą-

Uzupełnić można jedynie rozstrzygnięcie, które istnieje, **nie można uzupełnić czegoś, co w ogóle nie istnieje.**

sądu administracyjnego. Mając wiedzę z treści skargi, organy korzystają z przepisu art. 213 § 2 Ordynacji podatkowej i „pod szyldem” działania z urzędu uzupełniają rozstrzygnięcie.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 kwietnia 2007 r. dotyczył sprawy wzruszenia ostatecznej decyzji podatkowej poprzez wznowienie postępowania z urzędu, ale poglądy zaprezentowane w wyroku, przez analogię, mogą i powinny mieć zastosowanie także do spraw uzupełnienia rozstrzygnięcia decyzji. Sąd wskazał: Wniesienie skargi do sądu administracyjnego przez uprawniony podmiot powoduje wszczęcie postępowania sądowoad-

swjej właściwości uwzględnić skargę w całości do dnia rozpoczęcia rozprawy.¹⁰ Sąd przywołał także głosę L. Żukowskiego do wyroku NSA, w której autor stwierdził, iż: Skutkiem prawnym wniesienia skargi do sądu jest powstanie *ex lege* nowego stosunku prawnego, w którym organ administracji publicznej staje się tylko przeciwnikiem procesowym strony, traci zatem swe kompetencje do weryfikacji stosunku prawnego, ukształtowanego wcześniej przez wydanie decyzji administracyjnej, w znaczeniu materialnym i procesowym.¹¹

Wskazane poglądy sądu i autora glosy organy podatkowe winny mieć na uwadze.

dowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa z 2019 r. kwestię uzupełniania rozstrzygnięcia decyzji podatkowej, w tym z urzędu (art. 450 § 1 i art. 451 § 3 projektu), regulował bez jakiegokolwiek zmiany.¹²

Przepis art. 213 § 2 Ordynacji podatkowej jest również niespójny z art. 207 § 2. Jak wskazał Sąd, przykład powyżej pkt 4.2, przepis art. 207 § 2 nie przewiduje możliwości rozstrzygnięcia sprawy co do jej istoty w części, poprzez wydanie decyzji częściowej, nie zawiera bowiem zastrzeżenia, jakie zawiera art. 104 § 2 k.p.a., w którym mowa jest o rozstrzygnięciu sprawy w całości lub w części. Jest to więc też luka *de lege ferenda*, której nie można

usunąć w inny sposób, niż poprzez nowelizację ustawy.

Wniosek skarżącego w sprawie zawisłej przed sądem, pkt 4.1 powyżej, o wystąpienie do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie, czy art. 213 § 2 Ordynacji podatkowej zezwalający organom skarbowym na uzupełnienie rozstrzygnięcia z urzędu jest zgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji RP – był zasadny.

Po pierwsze, obowiązującej regulacji prawnej można zarzucić naruszenie zasady demokratycznego państwa prawnego – art. 2 *in principio*, w której mieści się nakaz poprawnej legislacji.

Po drugie, tożsame zagadnienia proceduralne w sposób zróżnicowany uregulowano w Kodeksie postępowania administracyjnego i Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 111 § 1 i §1a Kodeksu dla adresata decyzji i organu administracyjnego ustalono taki sam termin do żądania uzupełnienia co do rozstrzygnięcia albo uzupełnienia z urzędu przez organ – czternaście dni od dnia doręczenia decyzji. W Ordynacji podatkowej organ ma uprzywilejowaną pozycję – może uzupełnić rozstrzygnięcie w każdym czasie, podczas gdy dla podatnika termin dla złożenia wniosku o uzupełnienie rozstrzygnięcia decyzji wynosi 14 dni od daty jej doręczenia.

Takie różnicowanie sytuacji prawnej podatnika i organu podatkowego narusza zasadę sprawiedliwości społecznej – preambuła i art. 2 *in fine* oraz zasadę równości wobec prawa – art. 32 ust. 1 Konstytucji. Przyjęte w ustawie różnicowanie ma charakter dyskryminacyjny, nie daje się też pogodzić z zasadą sprawiedliwości. W wyroku z dnia 17 grudnia 2002 r. Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd, że zasada równego traktowania ma charakter uniwersalny, a w konsekwencji prawodawca musi bez względu na to,

czy w odniesieniu do danej materii normatywnej zostały sformułowane, czy też nie, wyraźne wymagania równego traktowania – uwzględnić zakaz rozwiązań dyskryminujących jakąkolwiek kategorię adresatów. Trybunał wyraził także pogląd, że realizacja zasady równości nie oznacza braku możliwości różnicowania czy też odmiennego kształtowania sytuacji prawnej poszczególnych kategorii adresatów normy prawnej. Rodzaj i głębokość zróżnicowań muszą jednak zawsze znajdować usprawiedliwienie.¹³

Zasada równości wobec prawa, o której stanowi art. 32 ust. 1 Konstytucji, ma być realizowana nie tylko na etapie stosowania prawa, ale także na etapie stanowienia prawa. Rządowy projekt ustawy nowelizującej z 2002 r. nie zawierał

uzasadnienia, dlaczego różnicuje się sytuację prawną podatnika i organu podatkowego. Projekt nowej Ordynacji podatkowej musi od nowa przejść procedurę legislacyjną, nie należy spodziewać się, aby nastąpiło to w niedługim czasie. Dlatego podniesione zagadnienia powinny być rozważone przy nowelizacji obowiązującej jeszcze Ordynacji podatkowej. Jeśli to nie nastąpi, będą spory między podatnikami a organami podatkowymi. Spory te będą musiały rozstrzygać sądy administracyjne we własnym zakresie. Na orzeczenie obecnego Trybunału Konstytucyjnego nie można liczyć. ↩



DR JANUSZ PATER,
DORADCA PODATKOWY
ADIUNKT W PWSZ
W NOWYM SĄCZU

1_Dz. U. Nr 27, poz. 174.

2_Ustawa z dnia 31 stycznia 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. Nr 9, poz. 26).

3_Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926).

4_Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Druk Sejmowy Nr 414, Sejm RP IV Kadencja.

5_B. Brzeziński, O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. Przegląd podatkowy Nr 4/2015.

6_Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387).

7_Ustawa z dnia 3 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2011 r. Nr 6, poz. 18).

8_Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 6 grudnia 2007 r., sygn. akt I SA/Gd 386/07.

9_Wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2019 r., sygn. akt II FSK 32/18.

10_Wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2007 r., sygn. akt I FSK 1470/06.

11_L. Żukowski, glosa do wyroku NSA z dnia 7 stycznia 1999 r., II SA/Gd 1353/98, OSP 2000, z. 5, s. 265–270.

12_Druk Sejmowy Nr 3517, Sejm RP VIII Kadencja.

13_Wyrok TK z dnia 17 grudnia 2002 r., sygn. akt U 3/02.

Zagadnienia Szczególne

Prawo własności

(art. 17 Karty Praw Podstawowych
Unii Europejskiej¹)



Część druga

DR DAGMARA DOMINIK-OGIŃSKA

1. Wstęp

Przygodę z Kartą warto zacząć od wskazania na wzorzec wynikający z treści jej art. 17. Jest to o tyle istotne, że przepis ten, na pierwszy rzut oka, jawi się jako jeden z najbardziej przydatnych w sprawach podatkowych. Pamiętajmy, że jeśli idzie o zastosowanie Karty, mowa tu tylko o takich obszarach, które należy uznać jako akt stosowania prawa Unii. Takim obszarem jest

51 ust. 1 Karty⁴. Natomiast w kwestii innych podatków tylko w takim zakresie, jak możemy mówić o akcie stosowania prawa Unii. Jeżeli uznamy, że kwestia podatkowa nie wchodzi w zakres zastosowania prawa unijnego, to jednak możliwym jest w jakimś zakresie stosowanie przepisów europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności⁵. Na to, o jakim zakresie jest mowa, wskazuje nie tylko przepis art. 1 Protokołu Nr

Prawo własności to prawo podstawowe, zagwarantowane w unijnym porządku prawnym zgodnie z ideami wspólnymi konstytucjom państw członkowskich.

bez wątplenia VAT. Chodzi tutaj nie tylko o postępowanie podatkowe (kontrolne) w zakresie VAT, lecz środki i procedury takie jak np. sankcje administracyjne, postępowanie karne skarbowe, postępowanie karne (łącznie z postępowaniem przygotowawczym), przedawnienie – o ile mają zastosowanie w odniesieniu do VAT – stanowią wykonanie art. 2, art. 250 ust. 1 i art. 273 dyrektywy 2006/112/WE² oraz art. 325 TFUE³, a zatem akt stosowania prawa Unii w rozumieniu art.

1 do Konwencji, ale też orzecznictwo Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (dalej: ETPCz⁶), które zostanie poruszone także w niniejszym artykule. Pamiętać też trzeba, że zgodnie z kanonem orzecznictwem ETPCz Konwencja zapewnia, że prawa i gwarancje mają mieć charakter rzeczywisty i efektywny, a nie jedynie iluzoryczny. Stąd też ETPCz preferuje wykładnię celowościową i systemową, wskazując, że przepisy Konwencji są interpretowane we wzajemnej interakcji, a nie izolacji.

2. Przepisy

W myśl art. 17 ust. 1 Karty każdy ma prawo do władania, używania, rozporządzania i przekazania w drodze spadku mienia nabytego zgodnie z prawem. Nikt nie może być pozbawiony swojej własności, chyba że w interesie publicznym, w przypadkach i na warunkach przewidzianych w ustawie, za słusznym odszkodowaniem za jej utratę wypłaconym we właściwym terminie. Korzystanie z mienia może podlegać regulacji ustawowej w zakresie, w jakim jest to konieczne ze względu na interes ogólny. Zgodnie z art. 17 ust. 2 Karty własność intelektualna podlega ochronie.

Prawo własności to prawo podstawowe, zagwarantowane w unijnym porządku prawnym zgodnie z ideami wspólnymi konstytucjom państw członkowskich⁷. Wyjaśnienia dotyczące tego artykułu wskazują, że brzmienie artykułu zostało zaktualizowane, ale zgodnie z artykułem 52 ust. 3 Karty prawo to ma takie samo znaczenie i zakres jak prawo zagwarantowane przez Konwencję (odpowiada on treści art. 1 protokołu dodatkowego nr 1 do Konwencji) i jego ograniczenia nie mogą wykraczać poza ograniczenia w niej przewidziane⁸. W ww. wyjaśnieniach wskazano też, że wyrażona wzmianka o ochronie własności intelektualnej, która jest jednym z aspektów prawa własności, została zawarta w ustępie 2 ze względu na jej rosnące znaczenie i wtórne prawo unijne. Własność intelektualna obejmuje również, poza własnością literacką i artystyczną, prawo patentowe i prawo znaków towarowych

oraz prawa pokrewne. Gwarancje przewidziane w ustępie 1 mają odpowiednie zastosowanie do własności intelektualnej⁹.

W myśl art. 1 Protokołu Nr 1 do Konwencji każda osoba fizyczna i prawna ma prawo do poszanowania swego mienia. Nikt nie może być pozbawiony swojej własności, chyba że w interesie publicznym i na warunkach przewidzianych przez ustawę oraz zgodnie z ogólnymi zasadami prawa międzynarodowego (akapit pierwszy). Powyższe postanowienia nie będą jednak w żaden sposób naruszać prawa państwa do

nika, że zasadę drugą i trzecią – które dotyczą konkretnych sposobów ingerencji w prawo do poszanowania mienia – należy interpretować z uwzględnieniem zasady pierwszej: poszanowania mienia, która ma charakter ogólny¹¹. Ponadto ww. zasada ogólna może być stosowana również samodzielnie, niezależnie od obu pozostałych, w razie istnienia problemów na tle ochrony prawa własności, których pozostałe dwie zasady nie dotyczą ze względu na swój specyficzny przedmiot stosowania, a więc gdy nie można uznać rozważanych problemów za pozba-

to prawa innych osób (art. 17 ust. 1 Karty zdanie trzecie)¹³.

3. Prawo własności jako zasada prawa unijnego

Warto też wskazać, że prawo własności jest postrzegane jako prawo, ale też jako zasada prawa. Z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wynika, że prawo własności zalicza się do ogólnych zasad prawa Unii. Zasady te nie mają jednak charakteru bezwzględnie obowiązującego, ale powinny być

Nikt nie może być pozbawiony swojej własności, chyba że w interesie publicznym i na warunkach przewidzianych przez ustawę oraz zgodnie z ogólnymi zasadami prawa międzynarodowego.

stosowania takich ustaw, jakie uznają za konieczne do uregulowania sposobu korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym lub w celu zabezpieczenia uiszczenia podatków bądź innych należności, lub kar pieniężnych (akapit drugi).

System Konwencji, mimo zastosowania w tekście pojęcia „mienie”, odnosi ochronę do własności¹⁰. Oba przepisy, art. 17 Karty oraz art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji, zawierają trzy odrębne zasady, a mianowicie: gwarancję poszanowania mienia (zasada pierwsza – ogólna), możliwość pozbawienia mienia pod pewnymi warunkami (zasada druga) oraz wprowadzenia przez państwo uregulowań prawnych w sposobie korzystania z mienia, o ile jest to wymagane dla dobra ogółu (zasada trzecia). Z orzecznictwa ETPCz wy-

wienie albo ograniczenie prawa do korzystania z własności¹².

Poszanowanie mienia oznacza możliwość niezakłóconego korzystania z niego. Ingerencja państwa w korzystanie z prawa własności przybiera formy pozbawienia mienia (zmiana właściciela) lub ograniczenia korzystania z niego. Pozbawienie mienia może odbyć się wyłącznie na zasadach wskazanych w art. 17 ust. 1 zdanie drugie Karty, mianowicie „ze względu na interes publiczny” i tylko w przypadkach oraz na warunkach, które są przewidziane w ustawie, jak również ze stosownym odszkodowaniem za utratę własności, wypłaconym w odpowiednim terminie. Ograniczenie prawa do korzystania z własności oznacza używanie własności w takim zakresie, w jakim nie narusza

brane pod uwagę w związku z ich funkcją społeczną. W związku z tym korzystanie z prawa własności może zostać poddane ograniczeniom, o ile te ograniczenia rzeczywiście odpowiadają celom realizowanym przez Unię Europejską w ogólnym interesie i nie stanowią ze względu na zamierzony cel nieproporcjonalnej i niedopuszczalnej ingerencji, która narusza istotę zagwarantowanych w ten sposób praw¹⁴. Zgodnie ze wspomnianym orzecznictwem art. 52 ust. 1 Karty ustanawia system ograniczeń, którym mogą zostać poddane prawa i wolności ustanowione w Karcie. Tym samym dopuszcza wprowadzenie ograniczeń w korzystaniu z praw i wolności, na przykład z prawa własności chronionego na mocy art. 17 Karty, o ile przewidziane są one ustawą, sto-

sowane są z poszanowaniem istoty tych praw i wolności, są zgodne z zasadą proporcjonalności oraz o ile są konieczne i rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego uznanym przez Unię lub potrzebom ochrony praw i wolności innych osób.

4. Pojęcie mienia

Pojęcie mienia na gruncie art. 1 Protokołu Nr 1 do Konwencji ma autonomiczne i szerokie znaczenie, bowiem obejmuje ono nie tylko

Zdaniem ETPCz¹⁸ ustalenie, czy w konkretnym przypadku wchodzi w grę mienie objęte ochroną na podstawie art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji, wymaga zbadania, czy okoliczności sprawy doprowadziły do uzyskania przez skarżącego tytułu do interesu materialnego objętego ochroną¹⁹. Za mienie należy uznać roszczenie, o ile spełnia określone warunki. Otóż musi być dostatecznie dowiedzione²⁰ i musi mieć podstawę w przepisie prawnym albo solidną podstawę w krajowym orzecznictwie²¹. ETPCz wskazuje na tzw. uprawnione oczekiwania, co do

nościach odebrane, nie oznacza, iż nie jest – przynajmniej do tego czasu – „mieniem” w rozumieniu art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji²⁵. Za mienie może być również uznana sytuacja, gdy interes majątkowy został uznany w prawie krajowym, lecz w pewnych okolicznościach został odwołany²⁶. Przyszły dochód może stanowić „mieniem” tylko, gdy został już wypracowany albo w sposób niebudzący wątpliwości podlega wypłacie²⁷. Mieniem jest licencja na prowadzenie określonej działalności gospodarczej²⁸; udziały lub akcje spółki²⁹; obligacje np.

Z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wynika, że **prawo własności zalicza się do ogólnych zasad prawa Unii.**

nieruchomości i ruchomości, ale również: patenty, licencje, reputację firmy, emerytury, wiarygodności z wyroków sądowych, odszkodowania, na przykład z tytułu nacjonalizacji¹⁵. Określone wskazówki w rozumieniu ww. pojęcia odnajdujemy w orzecznictwie ETPCz¹⁶, który na tle konkretnych spraw interpretuje to pojęcie. Orzecznictwo to zaś jest pomocne w rozumieniu pojęcia „mienia” na gruncie art. 17 Karty. Wprowadzie art. 17 ust. 2 Karty stanowi o ochronie własności intelektualnej, obejmującej zarówno prawa autorskie, jak i prawo patentów, lecz wyeksponowanie tej kategorii mienia raczej nie kłóci się z jego rozumieniem na tle art. 1 Protokołu Nr 1 do Konwencji, skoro ma ono szerokie znaczenie, choć stwarza problemy interpretacyjne¹⁷.

istnienia mienia. Zdaniem Trybunału uznanie istnienia mienia, z którym związane jest uprawnione oczekiwanie, wymaga posiadania przez skarżącego dającego się potwierdzić prawa rzeczywiście stanowiącego – zgodnie z prawem krajowym – wystarczająco ustalony i konkretny interes majątkowy²². Za taką sytuację można uznać uprawnione oczekiwanie zwrotu długu potwierdzonego prawomocnym wyrokiem sądu²³. Dla Trybunału jednak fakt, że ustawy krajowe państwa nie uznają określonego interesu za „prawo” albo nawet „prawo majątkowe”, nie stoi na przeszkodzie temu, aby traktować go w pewnych okolicznościach jako „mieniem” w rozumieniu art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji²⁴. Sama tylko okoliczność, że prawo majątkowe może być w pewnych okolicz-

Skarbu Państwa³⁰; klientela firmy³¹; marka firmy po jej rejestracji³². W sytuacji jednak gdy dochodzi do sporu, co do właściwej interpretacji i stosowania wchodzących w grę przepisów prawa krajowego, kiedy argumenty skarżącego zostały następnie oddalone przez sądy, to nie mamy do czynienia z uprawnionym oczekiwaniem³³. Nie jest również formą uprawnionego oczekiwania skarżącego przekonanie, że obowiązujące przepisy ulegną zmianie³⁴. Nie jest mieniem ani sama nadzieja na zwrot mienia³⁵, ani przekonanie o istnieniu prawa własności, z którego od dawna osoba roszcząca do niego pretensje nie może skutecznie korzystać³⁶. Podobnie należy kwalifikować również roszczenie warunkowe, które utraciło ważność w rezultacie niespełnienia warunku³⁷.

Należy tym samym podkreślić, że ochrona, jaką zapewnia przepis art. 17 ust. 1 Karty, nie dotyczy interesów czy oczekiwań handlowych, których niepewny charakter należy do samej istoty działalności gospodarczej³⁸, lecz praw o charakterze majątkowym, z których w porządku prawnym wynika ustalona sytuacja prawna, pozwalająca podmiotowi tych praw na samodzielne korzystanie z nich we własnym interesie³⁹. Przykładowo w wyrokach ETPCz w sprawach *Bulves*⁴⁰ i *Euromak Metal Doo*⁴¹ Trybunał wskazał, że prawo skarżącej spółki do żądania odliczenia naliczonego VAT stanowiło co najmniej «uzasadnione ocze-

rencji ze strony administracji, sądów czy pracodawcy, której celem byłoby pozbawienie (art. 17 ust. 1 zdanie drugie Karty) czy ograniczenie własności (art. 17 ust. 1 zdanie trzecie Karty). Ta zasada odnosi się również do podobnej ingerencji ze strony osób prywatnych, która powinna być udaremniona przez działania władz publicznych⁴⁴. Także i tutaj możemy poszukać inspiracji w orzecznictwie ETPCz. W sporach zapadłych przed Europejskim Trybunałem dążono do podkreślenia różnicy między pozbawieniem mienia a warunkami korzystania z niego. Pozbawienie go wyraża się w zmianie jego właściciela. Na

zgodności z prawem, albowiem podstawę tę musi charakteryzować jakoś widoczna w zapewnieniu praworządności oraz gwarancji przeciwko arbitralności⁴⁹. Jak z powyższego wynika, rządy prawa – jedna z fundamentalnych zasad społeczeństwa demokratycznego – są nieodłączną częścią wszystkich postanowień Konwencji, lecz również prawa unijnego, o czym dobitnie świadczy treść art. 2 TUE⁵⁰. Zasada zgodności z prawem zakłada również, że wchodzące w grę przepisy muszą być wystarczająco dostępne, precyzyjne, a ich stosowanie musi być przewidywalne⁵¹. Koncepcja tzw. legalnej podstawy

(...) rządy prawa – jedna z fundamentalnych zasad społeczeństwa demokratycznego – są nieodłączną częścią wszystkich postanowień Konwencji, lecz również prawa unijnego (...)

kiwanie» na uzyskanie rzeczywistego korzystania z prawa własności będącego „posiadaniem” w rozumieniu art. 1 pierwsze zdanie protokołu nr 1. W sprawie *Intersplav*⁴² uznano za mienie prawo do wypłaty odsetek od opóźnień w zwrocie VAT na rzecz uprawnionego podmiotu. Z kolei w sprawie *Buffalo Srl*⁴³ za mienie uznano prawo do zwrotu ulgi podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych.

5. Pozbawienie mienia

Skoro poszanowanie mienia oznacza możliwość nieskrępowanego korzystania z niego, to z zasady tej wywodzimy ogólny zakaz inge-

gruncie systemu praw człowieka dotyczy to głównie sytuacji, w których zmiana ta następuje na rzecz władzy publicznej (wywłaszczenie lub nacjonalizacja)⁴⁵. Zarzut ingerencji w prawo własności wynikające z art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji można postawić zawsze w sytuacji, gdy władze publiczne przynajmniej w niewielkim stopniu przyczyniły się do naruszenia zasady w postaci ingerencji⁴⁶. Należy pamiętać, że każda ingerencja władzy publicznej w spokojne korzystanie z mienia musi być zgodna z prawem⁴⁷. Prawo krajowe musi zapewniać ochronę przed arbitralną ingerencją w prawa majątkowe⁴⁸. Istnienie podstawy prawnej w prawie krajowym nie wystarcza do zaspokojenia zasady

nie ogranicza się do ustawodawstwa, również orzecznictwo może stanowić wystarczającą podstawę dla „zgodnej z prawem” ingerencji w prawa gwarantowane przez Konwencję⁵², o ile jest jasne, spójne i publicznie dostępne. Należy pamiętać, że Konwencja nie wskazuje konkretnie, w jakim stopniu przepis ma być dostępny, a zadanie Trybunału nie polega na ocenie wybranych przez prawodawcę metod ani na rozstrzygnięciu o zgodności z prawem krajowym sposobu publikacji zasad dotyczących podatków i księgowania⁵³. Ocenia on jedynie, czy nie zaistniało naruszenie Konwencji. Trybunał zwrócił uwagę, że zwłaszcza w sferze przepisów podatkowych – ze względu na skomplikowany cha-

rakter tej dziedziny – od podmiotów gospodarczych, w odróżnieniu od indywidualnych podatników, można wymagać działania ze specjalną ostrożnością i starannością oraz konsultacji ze specjalistami treści odpowiednich przepisów⁵⁴. Wymagania „w warunkach przewidzianych przez prawo” nie można interpretować jako uniemożliwiającego ustawodawcy wprowadzenie kontroli korzystania z mienia albo innej ingerencji w prawa majątkowe w drodze nowych, odmiennych przepisów działających z mocą wsteczną⁵⁵. Ingerencja w prawo własności jest zwykle rezultatem decyzji władz administracyjnych.

stawowych praw jednostki. Troska o jej osiągnięcie wyraża się w całej strukturze art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji⁵⁸. W szczególności musi być zachowana rozsądna proporcja między zastosowanymi środkami i celem, który miał być realizowany za pomocą działań państwa, w tym prowadzących do odebrania jednostce jej mienia. W każdym przypadku zarzutu naruszenia tego artykułu Trybunał musi więc ocenić, czy w rezultacie działania władz lub ich bierności osoba występująca ze skargą nie musiała ponieść nieproporcjonalnego i nadmiernego ciężaru⁵⁹. Wspomniana wyżej „właściwa równowaga” musi istnieć również,

zwrotem pieniędzy⁶². Trybunał zwrócił uwagę, że zasada właściwej równowagi, na której się opiera cały ten artykuł, zakłada istnienie interesu powszechnego. Z tego wynika, że „interes publiczny” wymagany na podstawie zdania drugiego akapitu pierwszego albo „interes powszechny” wspomniany w akapicie drugim stanowią w istocie następstwa zasady poszanowania mienia zawartej w zdaniu pierwszym. W rezultacie również ingerencja w korzystanie z prawa do poszanowania mienia w rozumieniu zdania pierwszego art. 1 Protokołu nr 1 musi realizować interes publiczny⁶³. Z orzecznictwa Trybunału wynika również,

Pozbawienie obywateli mienia w interesie publicznym **bez odszkodowania** może być usprawiedliwione tylko wyjątkowo.

Może również wynikać z wyroków sądów lub – rzadziej – bezpośrednio z regulacji prawnych. Każde pozbawienie własności, a także uregulowanie korzystania z niej musi realizować uprawniony cel (zasada uprawnionego celu w interesie publicznym, powszechnym) oraz być proporcjonalne⁵⁶. Równocześnie jeśli państwo nie podjęło działania mimo wchodzącego w grę pozytywnego obowiązku w tym zakresie, musi wykazać, iż taka postawa była w konkretnym przypadku uzasadniona⁵⁷. W swoim orzecznictwie Trybunał posługuje się pojęciem właściwej równowagi między potrzebami wynikającymi z ogólnego interesu społeczeństwa a wymaganiami związanymi z ochroną pod-

gdy państwa wykonują swoje prawo „do stosowania takich ustaw, jakie uznają za konieczne (...) w celu zabezpieczenia uiszczania podatków bądź innych należności”⁶⁰. Należy przy tym pamiętać, że własność, także prywatna, pełni również funkcję społeczną⁶¹. W sprawie dotyczącej opóźnień zwrotu nadpłaconego podatku w systemie zaliczek na podatek Trybunał zwrócił uwagę, że przy ocenie, czy wymagana właściwa równowaga była zachowana, należy uwzględnić metody zwrotu nadpłaconych zaliczek przewidziane w prawie krajowym i sposób ich stosowania w praktyce. Podkreślił, że system taki może poważnie obciążać podatników, zwłaszcza gdy administracja skarbową zwleka ze

że pojęcie interesu publicznego zawarte w drugim zdaniu pierwszego akapitu art. 1 Protokołu nr 1, podobnie jak pojęcie interesu powszechnego z drugiego akapitu tego artykułu, musi być rozumiane szeroko⁶⁴. Za interes powszechny Trybunał uznał również przestrzeganie przez państwo prawa wspólnotowego [unijnego]⁶⁵. Trybunał uważał, że w sprawach na tle prawa do ochrony własności władze krajowe – ze względu na bezpośrednią znajomość swoich społeczeństw i ich potrzeb – mają co do zasady lepszą możliwość niż sędzia międzynarodowy oceny tego, co leży w „interesie publicznym”, i w rezultacie korzystają w tej sferze z szerokiej swobody oceny⁶⁶. Warto pamiętać

tać, że Trybunał podkreślał w swym orzecznictwie, że generalnie szanuje wybór polityczny ustawodawcy, jeśli nie jest oczywiście pozbawiony rozsądnych podstaw. Swoboda ustawodawcy, co do przyjętych rozwiązań prawnych jest nawet szersza, kiedy problemy wiążą się z oceną priorytetów dotyczących przeznaczenia ograniczonych środków państwowych⁶⁷. I tak naprawdę to do władz należy w pierwszej kolejności ocena,

stosunku do jej wartości uznaje się zazwyczaj za nieproporcjonalną ingerencję⁷⁰.

6. Regulacja sposobu korzystania z mienia

Drugi akapit art. 1 Protokołu nr 1 (i odpowiadający mu art. 17 ust. 1 zdanie trzecie Karty), pozwalający na regulację sposobu korzystania

kompetencją. Jest to jednak konkluzja błędna⁷². Trybunał przypomina, że w stosunku do obu akapitów art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji pierwszym i najważniejszym wymogiem [...] jest to, by wszelka ingerencja władzy publicznej w niezakłócone korzystanie z mienia była legalna⁷³. Jak wynika z wyraźnego brzmienia art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji, ograniczenia – nawet daleko idące – mogą być wprowadzane w celu zabezpieczenia uiszczania podatków bądź innych należności, lub kar pieniężnych. Ich stosowanie, podobnie jak w przypadku innych ograniczeń, objęte jest jednak kontrolą Trybunału z punktu widzenia właściwego stosowania gwarancji ochrony własności⁷⁴. Do władz krajowych w sposób naturalny należą decyzje o rodzaju wprowadzanych podatków i innych wymaganych należności. Zwykle wiążą się one z oceną uwarunkowań politycznych, gospodarczych i społecznych, co Konwencja pozostawia państwom⁷⁵. Trybunał potwierdził, że przy ocenie zgodności z ustawą w sferze podatkowej państwom w związku z wykonywaniem ich funkcji fiskalnych przysługuje pewna dodatkowa swoboda⁷⁶. Wprowadzenie z mocą wsteczną niekorzystnych dla jednostki regulacji podatkowych nie jest jako takie zakazane⁷⁷, pod warunkiem że stosuje się je w istocie w celu naprawy technicznych wad prawnych wcześniejszych rozwiązań, zwłaszcza gdy nowe regulacje są usprawiedliwione ze względu na interes publiczny. Jest nim m.in. zapewnienie, aby podmioty prywatne nie czerpały nienależnych korzyści z nieoczekiwanej sytuacji związanej ze zmianą reżimu podatkowego⁷⁸. Ponadto kompetencja państwa do wydawania ustaw podatkowych powinna być zawsze wykonywana pod warunkiem, że środki w tej dziedzinie nie oznaczają arbitralnej konfiskaty⁷⁹.

Do władz krajowych w sposób naturalny należą decyzje o rodzaju wprowadzanych podatków i innych wymaganych należności.

czy istniał publicznie ważny powód wymagający działań prowadzących do odebrania własności⁶⁸.

Przepis art. 17 ust. 1 zdanie drugie wskazuje wyraźnie, że pozbawienie mienia co do zasady powinno nastąpić za słusznym odszkodowaniem za utratę własności wypłaconym we właściwym terminie. Pozbawienie obywateli mienia w interesie publicznym bez odszkodowania może być usprawiedliwione tylko wyjątkowo⁶⁹. Bez wypłaty takiego odszkodowania ochrona prawa własności byłaby w dużym stopniu iluzoryczna i nieskuteczna. Odebranie własności bez zapłaty sumy pozostającej w rozsądnym

z mienia, umożliwia państwom wprowadzanie przepisów, które uważają za niezbędne w interesie powszechnym⁷¹. Przykładowo mogą być to cele polityki społecznej czy ekonomicznej. Zwróćmy uwagę, że w zdaniu drugim akapitu pierwszego art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji akcentuje się, że pozbawienie własności musi następować „na warunkach przewidzianych przez ustawę [prawo]”, podczas gdy według akapitu drugiego ww. przepisu państwo może wydawać ustawy, „jakię uzna za konieczne”, do zapewnienia uiszczania podatków. Może to nasuwać konkluzję, że państwo dysponuje niczym nieograniczoną

7. Aspekt proceduralny ochrony

Ani w art. 17 Karty, ani w art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji nie ma przepisów proceduralnych. Kwestia stworzenia właściwych procedur należy do obowiązków państw członkowskich. Mowa tutaj zwłaszcza o procedurach sądowych, gwarantujących obywatelowi możliwość rozpatrzenia w sposób rzetelny i skuteczny wszelkich sporów majątkowych⁸⁰. Określone zasady dotyczące rzetelnego procesu omówimy w kolejnych odsłonach Karty⁸¹. Warto jest wskazać, że Trybunał uznał za naruszenie art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji sytuację, która umożliwia władzom odnoszenie korzyści z bezprawia w oparciu o tzw. fakty dokonane⁸². Ponadto powołany przepis wymaga, aby osoby, których mienie jest poddane ograniczeniom, miały rozsądną możliwość wykazania przed właściwymi organami korzystnych dla siebie okoliczności. Te elementy proceduralne stanowią ogniwo wspomnianej wyżej zasady legalności ingerencji w prawo do mienia⁸³. Z kolei co się tyczy utrzymywania w mocy jeszcze przez pewien czas przepisów ustawowych uznanych za niezgodne z konstytucją, aby w ten sposób uniknąć okresowej poważnej luki prawnej w sferze podatkowej, Trybunał uznał, że było to usprawiedliwione ze względu na pewność prawną. W rezultacie nie można było stwierdzić, że podejmo-

wane na ich podstawie decyzje podatkowe były arbitralne lub w inny sposób naruszające prawo do ochrony własności⁸⁴.

Należy pamiętać, że zarzuty naruszenia art. 17 Karty powinny być stawiane w pierwszej kolejności w postępowaniu przed sądami administracyjnymi, co się tyczy podatków, o ile (o czym była już mowa) podatki te wchodzą w zakres prawa unijnego (art. 51 ust. 1 Karty). Konstrukcja zarzutu może odnosić się nie tylko do innych przepisów Karty (np. art. 47 Karty, art. 51 ust. 1 Karty) ale również do treści art. 6 ust. 1-3 TUE, art. 4 ust. 3 TUE (zasada lojalności), jak też art. 8 ust. 1 i 2, art. 9, art. 87 ust. 1, art. 91 ust. 1 i 3 Konstytucji. Niewątpliwie inspiracją dla budowania zarzutu może być (i tak naprawdę powinno być) orzecznictwo Europejskiego Trybunału Praw Człowieka. Jednakże zakres tego orzecznictwa wyznacza nam tzw. standard minimalny znaczenia ww. prawa (art. 52 ust. 3 Karty). Nie jest wykluczone, że standard wynikający z treści art. 17 Karty może być wyższy. Innymi słowy Karta dopuszcza, aby prawo Unii przyznawało „szerszą ochronę”⁸⁵.

Warto przykładowo wskazać na opinię z 19.12.2019 r. Rzecznik Generalna J. Kokott stwierdziła, że prawa podstawowe wymagają szybkiej wypłaty bezspornej części nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym. Przedsiębiorstwo, nawet jeśli pobiera VAT na rzecz państwa, pozostaje podmio-

tem praw podstawowych. Działania polegające na określaniu zobowiązania w zakresie VAT stanowią stosowanie prawa Unii w rozumieniu art. 51 Karty. W konsekwencji państwa członkowskie, stosując i interpretując dyrektywę 2006/112/WE, muszą przestrzegać praw podstawowych Unii. Nie trzeba przy tym rozstrzygać, czy za Europejskim Trybunałem Praw Człowieka uzna się prawo do odliczenia podatku naliczonego za własność (w tym wypadku art. 17 Karty), czy też czasowa blokada nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym będzie dotyczyć raczej wykonywania zawodu (art. 15 Karty) lub wolności prowadzenia działalności gospodarczej (art. 16 Karty)⁸⁶. W każdym z tych przypadków dochodzi do ingerencji w prawa podstawowe przedsiębiorstwa, jeżeli przez kilka lat zmusza się je do prefinansowania cudzego podatków pod względem materialnoprawnym podatku. Ingerencję taką można co prawda usprawiedliwić, ma to jednak miejsce jedynie wtedy, kiedy jest ona proporcjonalna⁸⁷.



**DR DAGMARA
DOMINIK-OGIŃSKA,
DR PRAWA UNIWERSYTETU
PARIS I PANTHÉON-
SORBONNE W PARYŻU,
SĘDZIA WOJEWÓDZKIEGO
SĄDU ADMINISTRACYJNEGO
WE WROCŁAWIU**

¹_Dz. Urz. UE z 2012 r., Nr C 326, s. 391; dalej: Karta.

²_Dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE z 11.12.2006 r., Nr L 347, s. 1.; dalej: dyrektywa 2006/112/WE).

³_Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej – Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2.

⁴_Wyroki TS z: 26.02.2013 r., Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105; 26.09.2013 r., Texdata Software GmbH, C-418/11, EU:C:2013:588; 8.09.2015 r., Postępowanie karne przeciwko Ivo Ta-

ricco i in., C-105/14, EU:C:2015:555; 17.12.2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832; 16.10.2019 r., Glencore, C-189/18, EU:C:2019:861.

⁵_Dz.U. z 1993 r., Nr 61, poz. 284; dalej: Konwencja.

- 6_**Wyroki ETPCz znajdują się na stronie internetowej : <https://hudoc.echr.coe.int>.
- 7_**Wyrok TSUE z 13.12.1979 r., Liselotte Hauer, 44/79, EU:C:1979:290, pkt 17.
- 8_**Zob. wyjaśnienia do Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz.U. 2007, C 303, s. 17); opinia RG Y. Bota z 12.06.2012 r. do sprawy Sky Österreich GmbH, C-283/11, EU:C:2012:341, pkt 28.
- 9_**Jw.
- 10_**Wyrok ETPCz z 13.06.1979 r., Marckx v. Belgia, seria A, nr 31.
- 11_**Wyroki ETPCz z: 23.09.1982 r. Sporrong i Lönnroth v. Szwecja, seria A nr 52, § 61; 9.12.1994 r. Holy Monasteries (Święte Zakony) v. Grecja, seria A. 301-A, § 56; 23.10.1997 r. National & Provincial Building Society v. Wielka Brytania, RJD 1997-VII.
- 12_**Zob. np. wyroki ETPCz z: 14.11.2006 r. Skibiński v. Polska, Izba (Sekcja IV), skarga nr 52589/99, § 80; 29.03.2011 r. Potomska i Potomski v. Polska, Izba (Sekcja IV), skarga nr 33949/05, § 63; 4.10.2011 r. Zafranias v. Grecja, Izba (Sekcja I), skarga nr 4056/08, § 33.
- 13_**T. Jurczyk, *Prawa jednostki w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Oficyna 2009, LEX.
- 14_**Zob. wyroki TS z: 11.07.1989 r. Schröder, 265/87, EU:C:1989:303, pkt 15; 28.04.1998 r. Metronome Musik, C-200/96, EU:C:1998:172, pkt 21; 12.07.2005 r. Alliance for Natural Health i in., C-154/04 i C-155/04, EU:C:2005:449, pkt 126 i przytoczone tam orzecznictwo; wyrok Sądu z 17.02. 2011 r. FIFA v. Komisja, T-68/08, EU:T:2011:44, pkt 143.
- 15_**E. Bell, *The ECHR and the proceeds of crime legislation*, *The Criminal Law Review* 2000, nr 10, s. 784.
- 16_**Podane w artykule orzecznictwo ETPCz ma na celu jedynie zobrazować wzorzec. Dla osób pragnących pogłębić temat odsyłam m.in. do publikacji F. Sudre, *Droit européen et international des droit de l'homme*, Paris, 2016.
- 17_**Na trudności w interpretacji treści art. 17 ust. 1 Karty wskazuje E. Laskowska, *Konstytucyjne podstawy ochrony prawnoautorskiej*, ZNUJ 2015/4/5-25. Pozostawimy jednak tę kwestię z boku, jako niemającą znaczenia dla istoty niniejszego artykułu.
- 18_**Por. szerzej M. A. Nowicki, *Komentarz do Protokołu Nr 1 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności*, [w:] *Wokół Konwencji Europejskiej. Komentarz do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, wyd. VII, LEX/el.
- 19_**Np. wyroki ETPCz z: 3.03.2009 r. Bozcaada Kimikis Teodoku Rum Ortodoks Kilisesi Vakfi v. Turcja, Izba (Sekcja II), skarga nr 37639/03 i inne, § 41; 26.04.2011 r. Di Marco v. Włochy, Izba (Sekcja II), skarga nr 32521/05, § 50; 7.02.2013 r. Fabris v. Francja, Wielka Izba, skarga 16574/08, § 51.
- 20_**Wyrok ETPCz z 16.04.2002 r. A. Dangeville v. Francja, Izba (Sekcja II), skarga nr 36677/97 – dot. zwrotu nadpłaconego VAT; decyzja ETPCz z 3.04.2012 r. loviṭoni i inni v. Rumunia, Izba (Sekcja III), skargi nr 57583/10, 1245/11 i 4189/11 – dot. roszczenia w stosunku do państwa z powodu niesłusznie zapłaconego podatku ekologicznego od używanych samochodów sprowadzanych z krajów Unii Europejskiej, uznane następnie przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej za sprzeczny z prawem Unii jako przejaw pośredniej dyskryminacji.
- 21_**Zob. np. decyzja ETPCz z 2.03.2005 r. Von Maltzan i inni v. Niemcy, Wielka Izba, skargi nr 71916/01, 71917/01 i 10260/02, § 74, 77, 78 i 112.
- 22_**Wyrok ETPCz z 13.12.2016 r., Béláné Nagy v. Węgry, Wielka Izba, skarga nr 53080/13 § 79.
- 23_**Wyrok ETPCz z 7.07.2005 r. Malinovskiy v. Rosja, Izba (Sekcja I), skarga nr 41302/02, § 46; 6.10. 2011 r. Agrokomplex v. Ukraina, Izba (Sekcja V), skarga nr 23465/03, § 166.
- 24_**Wyrok ETPCz z 29.03.2010 r. Depalle v. Francja, skarga nr 34044/02 § 68.
- 25_**Wyrok ETPCz z 5.01.2000 r. Beyeler v. Włochy, Wielka Izba, skarga nr 33202/96, § 105.
- 26_**Wyrok z 13.12.2016 r. Béláné Nagy v. Węgry, Wielka Izba, skarga nr 53080/13, § 75.
- 27_**Np. wyrok ETPCz z 7.06.2012 r. Centro Europa 7 S.r.l. i Di Stefano v. Włochy, Wielka Izba, skarga nr 38433/09, § 172.
- 28_**Np. wyrok ETPCz z 13.01.2015 r. Vekony v. Węgry, Izba (Sekcja II), skarga nr 65681/13.
- 29_**Np. wyroki ETPCz z 19.07.2007 r. Freitag v. Niemcy, Izba (Sekcja V), skarga nr 71440/01, § 51; 18.12.2007 r. Marini v. Albania, Izba (Sekcja IV), skarga nr 3738/02, § 164; 20.09.2011 r. Shesti Mai Engineering OOD i inni v. Bułgaria, Izba (Sekcja IV), skarga nr 17854/04, § 77.
- 30_**Wyrok ETPCz z 21.07.2016 r. Mamas i inni v. Grecja, Izba (Sekcja I), skargi nr 63066/14, 64297/14 i 66106/14, § 90–91.
- 31_**Wyrok ETPCz z 26.06.1986 r. Van Marle i inni v. Holandia, seria A. 101, § 41–42.
- 32_**Wyrok ETPCz z 11.10.2005 r. Anheuser-Busch Inc. v. Portugalia, Izba (Sekcja II), skarga nr 73049/01, § 52; 11.01.2007 r. Anheuser-Busch Inc. v. Portugalia, Wielka Izba, skarga nr 73049/01, § 78.
- 33_**Np. decyzja ETPCz z 31.05.2011 r. Sfontouris i inni v. Niemcy, Izba (Sekcja V), skarga nr 24120/06.
- 34_**Np. decyzja ETPCz z 9.10.2012 r. Eparhija Budimljanska-Nikšićka i inni v. Czarnogóra, Izba (Sekcja IV), skarga nr 26501/05, § 74.
- 35_**Np. decyzja ETPCz z 23.10.2012 r. Ramaer i Van Villigen v. Holandia, Izba (Sekcja III), skarga nr 34880/12.
- 36_**Wyrok ETPCz z 12.07.2001 r. Książę Hans-Adam II of Liechtenstein v. Niemcy, Wielka Izba, skarga nr 42527/98, § 3.
- 37_**Np. wyrok ETPCz z 7.06.2012 r. Centro Europa 7 S.r.l. i Di Stefano v. Włochy, Wielka Izba, skarga nr 38433/09, § 172.
- 38_**Wyrok Sądu z 9.09.2008 r. w sprawach połączonych C-120/06 P i C-121/06 P FIAMM i in. v. Rada i Komisja, EU:C:2008:476, pkt 185 i przytoczone tam orzecznictwo.
- 39_**Wyrok ETPCz z 22.01.2013 r., Sky Österreich, C-283/11, EU:C:2013:28, pkt 34.
- 40_**Wyrok ETPCz z 22.01.2009 r. Bulves* AD v Bułgaria, skarga nr 3991/03, § 57.
- 41_**Wyrok ETPCz z 14.06.2018 r. Euromak Metal Doo v. Republika Macedonii, skarga nr 68039/14, § 43.
- 42_**Wyrok ETPCz z 23.05.2007 r., Interpav v. Ukraina, skarga nr 803/02, § 30.
- 43_**Wyrok ETPCz z 3.07.2003 r., Buffalo Srl v. Włochy, skarga nr 38746/97, § 38.
- 44_**L. Leszczyński, B. Liżewski, *Ochrona praw człowieka w Europie. Szkic zagadnień podstawowych*, Lublin 2008, s. 114.
- 45_**Wyrok ETPCz z 21.02.1986 r. James i inni v. Wielka Brytania, seria A 98; Ł. Duda, J. Kociubiński, *Realizacja ochro-*

ny własności w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka na podstawie orzeczenia *Lithgow i inni*, s. 234, <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/Content/34400/0015.pdf>, [dostęp: 2.03.2020 r.].

46_ Decyzja ETPCz z 12.10.1982 r. B. i M. v. Szwecja, skargi 8588/79 i 8589/79.

47_ Wyroki ETPCz z: 22.06.2004 r. Broniowski v. Polska, Wielka Izba, skarga nr 31443/96, § 144 i 147; 19.06. 2006 r. Hutten-Czapska v. Polska, Wielka Izba, skarga nr 35014/97, § 163; 10.05.2007 r. Kushoglu v. Bułgaria, Izba (Sekcja V), skarga nr 48191/99, § 49; 2.04.2009 r. Belev i inni v. Bułgaria, Izba (Sekcja V), skarga nr 16354/02 i inne, § 86; decyzja ETPCz z 10.11.2009 r. Sedelmayer v. Niemcy, Izba (Sekcja V), skargi nr 30190/06 i 30216/06.

48_ Zob. np. wyrok ETPCz z 10.03.2011 r. Forminster Enterprises Limited, Izba (Sekcja V), skarga nr 38238/04, § 69.

49_ Por. wyrok ETPCz z 23.03.2015 r. Melo Tadeu v. Portugalia, skarga nr 27785/10, § 77.

50_ Traktat o Unii Europejskiej – Dz. U. z 2004 r., Nr 90, poz. 864/30.

51_ Np. wyrok ETPCz z 3.11. 2009 r. Suljagić v. Bośnia i Hercegowina, Izba (Sekcja IV), skarga nr 27912/02, § 40.

52_ Wyrok ETPCz z 25.10.2013 r. Khodorkovskiy i Lebedev v. Rosja, skargi nr 11082/06 i 13772/05, § 881.

53_ Wyrok ETPCz z 9.11.1999 r., Izba (Sekcja III), Špaček s.r.o. v. Czechy, skarga nr 26449/95, § 27.

54_ Tamże, § 59.

55_ Wyrok ETPCz z 24.06.2014 r. Azienda Agricola Silverfunghi S.A.A. i inni v. Włochy, skarga nr 48357/07 i inne, § 104.

56_ Np. wyrok ETPCz z 25.10.2012 r. Vistiņš i Perepjolkins v. Łotwa, Wielka Izba, skarga nr 71243/01, § 93.

57_ Np. wyrok ETPCz z 3.11.2009 r. Suljagić v. Bośnia i Hercegowina, skarga nr 27912/02, § 41.

58_ Wyrok ETPCz z 23.09.1982 r. Sporrong i Lönnroth v. Szwecja, skargi nr 7151/75; 7152/75, § 69.

59_ Wyroki ETPCz z: 28.10.1999 r. Brumarescu v. Rumunia, Wielka Izba, skarga nr 28342/95, § 78–80; 3.11.2009 r. Suljagić v. Bośnia i Hercegowina, skarga nr 27912/02, § 42.

60_ Wyrok ETPCz z 16.11.2010 r. Perdigão v. Portugalia, Wielka Izba, skarga nr 24768/06, § 63.

61_ Wyrok ETPCz z 29.03.2011 r. Potomska i Potomski v. Polska, Izba (Sekcja IV), skarga nr 33949/05, § 67.

62_ Wyrok ETPCz z 3.07.2003 r. Buffalo S.r.l. w likwidacji v. Włochy, Izba (Sekcja I), skarga nr 38746/97, § 31–36.

63_ Por. szerzej M. A. Nowicki, *Komentarz do Protokołu Nr 1 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności*, [w:] *Wokół Konwencji Europejskiej. Komentarz do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, wyd. VII, LEX/el.

64_ Wyroki ETPCz z: 30.06.2005 r. Jahn i inni v. Niemcy, Wielka Izba, skargi nr 46720/99, 72203/01 i 72552/01, § 80; 28.06.2005 r., Broniowski v. Polska, Wielka Izba, skarga nr 31443/96, § 149.

65_ Wyrok ETPCz z 30.06.2005 r. Bosphorus Airways v. Irlandia, Wielka Izba, skarga nr 45036/98, § 150.

66_ Np. wyrok ETPCz z 3.11.2009 r. Suljagić v. Bośnia i Hercegowina, skarga nr 27912/02, § 42.

67_ Np. ETPCz z 8.10.2013 r. Da Conceição Mateus v. Portugalia i Santos Januário v. Portugalia, Izba (Sekcja II), skargi nr 62235/12 i 57725/12, § 22.

68_ Wyrok ETPCz z 30.06.2005 r. Jahn i inni v. Niemcy, Wielka Izba, skargi nr 46720/99, 72203/01 i 72552/01, § 91.

69_ Tamże, § 111.

70_ Wyrok ETPCz z 16.11.2010 r. Perdigão v. Portugalia, Wielka Izba, skarga nr 24768/06, § 59.

71_ Por. szerzej M. A. Nowicki, *Komentarz do Protokołu Nr 1 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności*, [w:] *Wokół Konwencji Europejskiej. Komentarz do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, wyd. VII, LEX/el.

72_ T. Jasudowicz, *Podatki a ochrona własności w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego – teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu (tom I)*, J. Głuchowski (red.), LEX/el.

73_ wyrok ETPCz: z 25.07.2013 r., Kohodorkovskiy i Lebedev v. Rosja, skarga nr § 869.

74_ Por. szerzej M. A. Nowicki, *Komentarz do Protokołu Nr 1 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności*, [w:] *Wokół Konwencji Europejskiej. Komentarz do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, wyd. VII, LEX/el.; decyzja z 31.03.2009 r. Faccio v. Włochy, Izba (Sekcja II), skarga nr 33/04 – w której Trybunał uznał za rodzaj podatku opłatę radiowo-telewizyjną.

75_ Wyrok z 14.05.2013 r. N.K.M. v. Węgry, Izba (Sekcja II), skarga nr 66529/11, § 57.

76_ Tamże, § 50.

77_ Decyzja ETPCz z 10.06.2003 r. M.A. i 34 innych v. Finlandia, Izba (Sekcja IV), skarga nr 27793/95.

78_ Wyrok ETPCz z 14.05.2013 r. N.K.M. v. Węgry, skarga nr 66529/11, § 42.

79_ Wyrok ETPCz z 23.02.1995 r., Gasus Dosier- und Fordertechnik GmbH v. Królestwo Niderlandów, skarga nr 15375/89 § 59.

80_ Wyroki ETPCz z: 25.07.2002 r., Izba (Sekcja III), skarga nr 48553/99, § 96; 11.01.2007 r. Anheuser-Busch Inc. v. Portugalia, Wielka Izba, skarga nr 73049/01, § 83.

81_ Art. 47 Karty, art. 6 ust. 1 Konwencji.

82_ Wyrok ETPCz z 30.05.2000 r., Belvedere Alberghiera S.r.l. v. Włochy, Izba (Sekcja II), skarga nr 31524/96, § 59.

83_ Wyrok ETPCz z 28.06.2018 r. G.I.E.M. s.r.l. i in.v. Włochy, skargi nr 1828/06 i in., § 14.

84_ Decyzja ETPCz z 6.11.2003 r. Roshka v. Rosja, Izba (Sekcja III), skarga nr 63343/00.

85_ Opinia RG M Watheleta z 7.05.2015 r., do sprawy Chmielewskiego, C-255/14, EU:C:2015:308, pkt 38.

86_ Wyroki ETPCz z: 7.07.2011 r. Serkov v. Ukraina, skarga nr 39766/05, § 32 i nast.; 22.01.2009 r. Bulves v. Bułgaria, skarga nr 3991/03, § 57.

87_ Opinia RG J. Kokott z 19.12.2019 r. do sprawy AGROBET CZ, s.r.o., C-446/18, EU:C:2019:1137, pkt 65 i 66. Warto jest zauważyć, że Trybunał stosował także ową zasadę proporcjonalności już przed wejściem w życie karty – zob. wyrok z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in., C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 58.

Niewiążąca informacja

**czyli zasada informowania podatnika
w świetle wyroku Naczelnego Sądu
Administracyjnego z dnia 2 czerwca 2020 r.,
sygn. akt II FSK 3181/19**



*W dobie częstych zmian w przepisach podatkowych
i prowadzonych w zawrotnym tempie prac legislacyjnych,
szczególnej wartości dla podatnika nabiera rzetelna
informacja co do zasadności zastosowania danego przepisu
oraz jego właściwej interpretacji. Na jaką pomoc ze strony
organów podatkowych może liczyć podatnik?*

MAGDALENA GUŚCIORA

Oczywiście wprost narzuca się tutaj łacińska paremia *Ignorantia iuris nocet* (łac. nieznamość prawa szkodzi), ale czy podatnik jest pozostawiony tak naprawdę sam sobie w tej kwestii? Odpowiedź na to pytanie nie może niestety być jednoznaczna, bo choć taka osoba w razie chęci uzyskania pomocy może co prawda poprosić o nią profesjonalnego pełnomocnika, wydaje się, iż powinna również liczyć na wsparcie ze strony organów podatkowych i tutaj pojawia się nam właśnie zasada informowania, która jest jedną z najbardziej kluczowych zasad z punktu widzenia postępowania podatkowego, z którą w codziennej praktyce mają do czynienia zarówno sami podatnicy, jak i ustanowieni przez nich profesjonalni pełnomocnicy.

Co zatem tak naprawdę oznacza treść art. 121 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r., poz. 900, tj. z dnia 14 maja 2019 r.), zgodnie z którą organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania? Z zasady tej wynika chociażby to, że podatnik ma prawo wiedzieć, co tak naprawdę dzieje się z prowadzonym wobec niego postępowaniem, ma prawo pytać, ale ma też prawo oczekiwać, że zostanie poinformowany o wszystkim, co będzie wywierało wpływ na dalszy etap tegoż postępowania. I wydawać by się mogło, że w zasadzie ciężko doszukiwać się w tym zakresie

(...) zasada ta wprowadza obowiązek udzielania przez organ podatkowy niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania.

jakichś pułapek, na które powinni zwracać szczególną uwagę podatnicy, co jest oczywiście błędem, gdyż to, co z pozoru ma tylko ułatwić odnalezienie się podatnikowi w gąszczu przepisów, daje złudne myślenie, iż słowo urzędnika jest niepodważalne i jeśli z informacji od niego uzyskanych wynika pewien sposób zachowania, to dla świętego spokoju powinniśmy tak postąpić, by nie narazić się na dalsze możliwe konsekwencje. Otóż niniejszy artykuł ma za zadanie przede wszystkim uczulić podatników, że rozmowa z urzędnikiem nie chroni *de facto* w żaden sposób, gdyż nie jest prawnym środkiem ochrony, w przeciwieństwie chociażby do interpretacji indywidualnej, o czym warto i trzeba pamiętać.

Przechodząc do wskazania, czym jest przedmiotowa zasada informowania, najprościej rzecz ujmując, zasada ta wprowadza obowiązek udzielania przez organ podatkowy niezbędnych informacji

i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania. Niemniej jednak, co istotne, obowiązek ten ciąży na organie podatkowym z urzędu, a więc co do zasady podatnik w tym przedmiocie nie musi składać jakichkolwiek wniosków. Co zatem tyczy się udzielania wyjaśnień, chodzi tutaj przede wszystkim o objaśnianie podatnikowi treści samego przepisu, jego znaczenia, ale również konsekwencji niezastosowania się do niego. Choć oczywiście trzeba mieć również na uwadze fakt, iż przedmiotem wspomnianych informacji i wyjaśnień są tylko przepisy prawa podatkowego pozostające w związku z przedmiotem postępowania, co niestety sprowadza się do tego, iż organ podatkowy nie ma obowiązku informowania o okolicznościach faktycznych, które mogą mieć wpływ na wynik już samego postępowania.

Dlaczego zatem warto filtrować informacje przekazywane przez organ podatkowy?

Podkreślenia wymaga również fakt, iż sformułowanie „niezbędne informacje i wyjaśnienia” należy utożsamiać z podstawowym katalogiem przepisów, komentarzy, interpretacji czy orzecznictwa. Oczywiście należy mieć również na uwadze, iż samo udzielanie niezbędnych informacji i wyjaśnień nie jest tożsame z usługami w zakresie doradztwa podatkowego, które są świadczone na rzecz zobowiązanych już przez profesjonalnych pełnomocników, jak np. doradców podatkowych, adwokatów czy radców prawnych. Co oznacza, iż organy podatkowe, w myśl omawianej zasady, nie tylko nie są zobowiązane do wykonywania tego rodzaju obsługi prawopodatkowej, jak i nie powinny tego czynić. Co warto podkreślić, w praktyce bardzo często dochodzi do sytuacji, gdzie pracownicy organów podatkowych świadomie bądź nie świadczą *de facto* usługi z zakresu doradztwa podatkowego w miejsce udzielania niezbędnych informacji i wyjaśnień. Chodzi tutaj przede wszystkim o sytuacje, w których pracownicy organów podatkowych pomagają podatnikom przy sporządzaniu środków zaskarżenia, co z jednej strony mogłoby się wydawać pozytywnym zjawiskiem, w rzeczywistości powoduje jednak, iż w przypadku ewentualnych nieprawidłowości powstałych na skutek skorzystania z pomocy takiego pracownika, to właśnie podatnik będzie tym najbardziej poszkodowanym, gdyż nie może podnosić,

że przecież zaufał pracownikowi organu podatkowego, dlatego też nie podejrzewał, że nie dopełnił on swoich obowiązków.

Powyższe wskazuje, iż zasada ta ma również oddziaływać na samych pracowników organów podatkowych, którzy zajmują się bezpośrednią obsługą podmiotów. Chodzi tutaj również o takie aspekty, jak chociażby stworzenie dogodnych warunków lokalowych, by podatnik miał możliwość bezpośredniej konfrontacji wątpliwych kwestii zaistniałych w toku prowadzonego postępowania czy podejmowanych przez organ czynności, czy też sama forma kontaktu, gdzie pracownicy powinni zwracać uwagę na fakt, iż informacje przez nich przekazywane bywają trudne w odbiorze dla podatników, a co za tym idzie, należało będzie niekiedy uzbroid się w cierpliwość i należyście przekazać informacje, o których udzielenie wystąpił podatnik, co wynika chociażby z wyroku z dnia 27 lutego 2002 r. (III SA 2055/00, M. Pod. 2002, nr 7, poz. 45, z krytyczną glosą E. Łętowskiej, OSP 2002, z. 7–8, poz. 101), gdzie Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, iż należy oczekiwać – i wymagać – od organu podatkowego, by udzielał stosownych informacji stronie nieorientującej się w zawiłościach procedury. Nie dotyczy to jednak sytuacji, w której strona korzysta z pomocy kwalifikowanego pełnomocnika (adwokata, radcy prawnego czy doradcy podatkowego).

Oczywiście należy mieć również na uwadze fakt, iż od powyższej zasady należy odróżnić instytucję tzw. pisemnej interpretacji, co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnych sprawach, bowiem warto przypomnieć, iż z możliwości uzyskania takiej interpretacji podatnicy nie mogą skorzystać, gdy toczy się z ich udziałem postępowanie podatkowe lub kontrola podatkowa, albo kontrola skarbową, dlatego też gdy toczy się już postępowanie podatkowe, warto zdawać sobie sprawę z faktu, iż należy podchodzić z dystansem do niezobowiązujących informacji przekazywanych przez pracownika organu podatkowego, bądź też skorzystać z profesjonalnego pełnomocnika, który będzie miał doświadczenie i który weźmie poprawkę na wszelkie informacje udzielane przez organ.

Dlaczego zatem warto filtrować informacje przekazywane przez organ podatkowy? Odpowiedzią na to jest bez wątpienia wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 czerwca 2020 r., sygn. akt II FSK 3181/19, gdzie sąd wskazał, iż porady telefoniczne nie są właściwą formą uzyskiwania informacji o sposobie skorzystania ze zwolnień podatkowych. Co innego indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego. Jeśli chodzi natomiast o zasadę informowania i zaufania, to podkreślenia wymaga, iż obowiązuje ona dopiero po wszczęciu postępowania podatkowego, a nie w trakcie telefonicznych konsultacji z urzędnikiem urzędu skarbowego przed wszczęciem takiego postępowania. Co prawda właściwy spór będący przedmiotem rozstrzygnięcia pomiędzy podatnikiem a organami skarbowymi dotyczył interpretacji art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, aczkolwiek, co warto podkreślić, w wyroku tym sąd odniósł

Odpowiedzią na to jest bez wątpienia wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 czerwca 2020 r., sygn. akt II FSK 3181/19.

się również do samej kwestii relacji między podatnikiem a urzędnikami skarbowymi. W przedmiotowej sprawie podatek podniósł bowiem, iż przepis ten należy stosować wprost i że zarobione pieniądze ze sprzedaży mieszkania w całości przeznaczył na nabycie udziału w innej nieruchomości, przy czym przez pieniądze zarobione rozumiał generalnie różnicę pomiędzy kwotą przeznaczoną na nabycie mieszkania a kwotą uzyskaną ze zbycia tego mieszkania. I co warte podkreślenia, podatek podniósł, iż właśnie taką informację uzyskał w rozmowie z urzędnikiem urzędu skarbowego i to właśnie do niej zastosował się, wyliczając podatek do zapłaty.

W oparciu o powyższe najpierw Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w dniu 21 marca 2019 r. w wyroku o sygn. akt III SA/Wa 1303/18 uznał, że nie zasługują na uwzględnienie zarzuty zawarte w skardze, a dotyczące nierzetelnego poinformowania podatnika o warunkach zwolnienia podatkowego. Porady telefoniczne nie są bowiem właściwą formą uzyskiwania informacji o sposobie skorzystania z obowiązujących zwolnień podatkowych. Zdaniem sądu taką właściwą formą są natomiast np. indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego, z której to formy podatek jednak nie skorzystał. Sąd podkreślił, że zasada informowania i zaufania określona w art. 121 par. 1 Ordynacji podatkowej obowiązuje dopiero po wszczęciu postępowania

podatkowego, a nie w trakcie telefonicznych konsultacji z urzędnikiem urzędu skarbowego przed wszczęciem takiego postępowania.

Powyższe miało oczywiście swoje dalsze konsekwencje, bowiem również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 2 czerwca 2020 r. oddalił skargę podatnika, podziеляjąc przy tym argumenty organów skarbowych i sądu niższej instancji, oraz wskazał, iż po to powstała instytucja interpretacji indywidualnych, by właśnie w kwestiach wątpliwych po nią sięgnąć.

Konkludując, zasada informowania powoduje, iż podatek powinien mieć świadomość, że organ podatkowy obowiązany jest do udzielania całokształtu informacji związanej z załatwieniem danego rodzaju sprawy. Nadto organ podatkowy obowiązany jest informować stronę o uprawnieniach i obowiązkach wynikających z przepisów prawa procesowego, których realizacja będzie miała wpływ na wynik sprawy. Oznacza to, że organ ma obowiązek udzielania informacji zarówno o przepisach prawa materialnego, jak i procesowego. Co istotne, obowiązek udzielania informacji obejmuje cały tok postępowania, tj. od chwili jego wszczęcia, aż do jego zakończenia decyzją. Organ nie może więc ograniczyć się tylko do udzielenia informacji prawnej, lecz musi podać również niezbędne wyjaśnienia co do treści przepisów oraz udzielać wskazówek, jak należy postąpić w danej sytuacji, aby unik-

nąć szkody. Istotne przy tym jest to, by podatek znalazł złoty środek i traktował jednak informacje przekazywane przez organ z dystansem, uznając je za pewnego rodzaju wskazówki, a nie jedyne właściwe wytyczne dalszego postępowania. Należy bowiem pamiętać, iż na chwilę obecną jedynie uzyskanie indywidualnej interpretacji może dać podatnikowi ochronę i względne poczucie bezpieczeństwa, co do prawidłowości podejmowanych przez niego działań. Oczywiście należy w tym miejscu docenić starania niektórych urzędników, którzy podejmują próbę pomocy podatnikom tak, by Ci nie czuli się pozostawieni sami sobie, i robią to w sposób jak najbardziej prawidłowy, jednak mimo wszystko należy wziąć poprawkę na to, iż urzędnicy Ci nie działają w naszym imieniu i nie mogą świadczyć usług z zakresu doradztwa podatkowego, w przeciwieństwie do chociażby doradców podatkowych, których pomoc na wstępnym etapie postępowania pozwoli nie tylko na lepszą kontrolę nad czynnościami podejmowanymi przez organ podatkowy, ale również nad jakością przekazywanych informacji i dokumentów. A zatem należy zawsze ostrożnie podchodzić do wszelkich informacji, bo jak wynika z powyższego, informacja informacyjnej nierówna. 🍃



MAGDALENA GUŚCIORA

VAT w Trybunale

podsumowanie ostatniego kwartału



W okresie od początku marca, a zatem od momentu objętego naszym ostatnim przeglądem kwartalnym orzecznictwa VAT w TSUE, do końca maja zapadło 11 wyroków Trybunału. Podsumowanie istoty tych rozstrzygnięć zawiera niniejszy artykuł. Wyroki czerwcowe, jak i kolejne, zostaną omówione w następnym Kwartalniku.

DR PAWEŁ MIKUŁA

SPRAWA X-GMBH

W pierwszej sprawie rozstrzygniętej w marcu przez Trybunał istota sporu sprowadzała się do odpowiedzi na pytanie, czy zwolnione z VAT są usługi telefonicznych konsultantów medycznych, którzy udzielali porad w różnych sprawach dotyczących zdrowia. Niestety Trybunał nie udzielił jasných wskazówek, jak kwalifikować takie usługi. Sąd unijny podkreślił, że do zwolnienia konieczne jest spełnienie dwóch przesłanek wymienionych w art. 132 ust. 1 lit. c) Dyrektywy VAT. Po pierwsze, konieczne jest to, aby porada miała cel terapeutyczny, a zatem by było to świadczenie służące diagnozie, opiece oraz leczeniu chorób lub zaburzeń. Po drugie, świadczenie to musi być wykonywane w ramach zawodów medycznych i paramedycznych określonych przez dane państwo członkowskie. Co do pierwszej przesłanki Trybunał uznał, że cel terapeutyczny mają porady udzielane przez telefon, gdy polegają na wyjaśnieniu diagnozy i przedstawieniu możliwych terapii, a także zaproponowaniu zmian w zastosowanym leczeniu, pozwalają zainteresowanej osobie na zrozumienie jej sytuacji z medycznego punktu widzenia oraz podjęcie w związku z tym działań dotyczących zdrowia. Nie korzysta jednak ze zwolnienia usługa, która polega na przekazywaniu informacji o chorobach lub terapiach, które jednak ze względu na swój ogólny charakter nie mogą przyczynić się do ochrony zdrowia – tak jak i podobnie nie korzystają ze zwolnienia świadczenia polegające na udzielaniu informacji o charakterze administracyjnym, takich jak dane kontaktowe lekarza lub orga-

nu pojednawczego. Co do drugiej przesłanki (usługi wykonywane w ramach zawodów medycznych i paramedycznych), państwa członkowskie mają dosyć dużą swobodę w określeniu, jakie zawody korzystają ze zwolnienia. Konieczne jest przy tym jednak, aby usługa była świadczona przez osoby zapewniające wystarczający poziom jakości świadczonych usług.

SPRAWA IDEALMED III

W tym samym dniu – 5 marca 2020 r. – zapadł wyrok² dotyczący spółki, która w celach zarobkowych prowadziła 5 zakładów opieki zdrowotnej. Zawarła ona z organami publicznymi umowy przewidujące świadczenie opieki medycznej po z góry ustalonych cenach. W związku z tym portugalski organ podatkowy uznał, że usługi spółki powinny być zwolnione z VAT, a podatnik nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego. Trybunał zauważył, że warunkiem zwolnienia opieki szpitalnej jest świadczenie usług na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego. Czy ten warunek jest spełniony, może zależeć od wielu różnych okoliczności, a jednym z takich czynników z pewnością jest to, że ceny usług danego szpitala są ustalone w umowach zawartych z organami publicznymi.

SPRAWA SAN DOMENICO VETRARIA

W kolejnym rozstrzygnięciu z 11 marca sąd unijny zajął się sprawą fakturowania kosztów od-

delegowanych pracowników. Jeden z włoskich podmiotów oddelegował swojego członka zarządu do pełnienia funkcji dyrektora w spółce zależnej. Spółka zależna zwracała ponoszone przez pierwszą spółkę koszty związane z pracą oddelegowanego dyrektora – zgodnie z wystawianą fakturą VAT zawierającą kwotę podatku. Organ podatkowy uznał, że taki zwrot kosztów nie jest objęty zakresem zastosowania VAT, a zatem spółce przyjmującej dyrektora nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego z tego tytułu. Trybunał nie podzielił takiego podejścia. Uznał on, że skoro zapłata kwot przez spółkę przyjmującą była warunkiem delegowania członka zarządu, „a spółka zależna zapłaciła te kwoty jedynie w zamian za oddelegowanie, należałoby stwierdzić istnienie bezpośredniego związku pomiędzy tymi dwoma świadczeniami”. Związek taki oznaczał z kolei, że mamy tutaj do czynienia ze świadczeniem odpłatnej usługi opodatkowanej VAT.

SPRAWA HERST

23 kwietnia zapadł z kolei wyrok zawierający nowe interesujące tezy dotyczące istoty pojęcia przeniesienia prawa do dysponowania towarem jak właściciel. W stanie faktycznym sprawy czeska spółka Herst zajmowała się handlem paliwami. Herst transportowała paliwa z różnych państw członkowskich Unii Europejskiej do Czech w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. W trakcie transportu towary były kolejno odsprzedawane kolejnym pośrednikom w łańcuchu dostaw.

Niestety TSUE nie dał dalszych, bardziej szczegółowych wskazówek, jak rozstrzygnąć istotę sporu.

Herst stawała się prawnym właścicielem towaru dopiero po ich swobodnym dopuszczeniu do obrotu na terytorium Czech (po zamknięciu procedury zawieszenia poboru akcyzy). Organ podatkowy twierdził, że nabycia paliwa przez Herst były nabyciami wewnątrzspółnotowymi, a Herst utrzymywała, że były to nabycia krajowe (w konsekwencji że ma on prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur otrzymanych z tytułu nabycia paliw). Z jednej strony Herst podczas transportu dysponowała już paliwami (posiadała je), ale nie miała jeszcze prawa nimi rozporządzać. W tym stanie rzeczy, zdaniem Trybunału, należy dokonać całościowej oceny wszystkich szczególnych okoliczności sprawy, aby ustalić, która z transakcji jest wewnątrzspółnotową. Niestety TSUE nie dał dalszych, bardziej szczegółowych wskazówek, jak rozstrzygnąć istotę sporu. Wskazał jedynie, że pewne znaczenie ma fakt, iż spółka dokonała transportu towarów z zamiarem późniejszej odsprzedaży w Czechach swoim klientom. Jednocześnie zauważył, że fakt dokonania transportu w procedurze zawieszenia poboru akcyzy nie jest decydującym elementem w sporze. Wreszcie, Trybunał podkreślił, że prawo do dysponowania prawem jak właściciel nabywa się wtedy, gdy uzyskuje się „możliwość podjęcia decyzji mogących wpłynąć na sytuację prawną towarów”.

SPRAWA SOLE-MIZO

W tym samym dniu, 23 kwietnia, zapadł kolejny wyrok Trybunału – tym razem dotyczący wybranych szczegółów związanych z naliczaniem odsetek od należnej podatnikowi nadpłaty z tytułu podatku VAT. Sąd unijny uznał, że odsetki takie powinny być wyższe niż podstawowe stopy procentowe banku centralnego. Oznacza to, że powinny być co najmniej takie, które podatnik musiałby zapłacić, aby pożyczyć odpowiednią kwotę na rynku, a po drugie powinny zapewniać podatnikowi zrekompensowanie spadku wartości pieniądza spowodowanego upływem czasu. Jednocześnie Trybunał potwierdził, że pięcioletni termin przedawnienia prawa do otrzymania odsetek, jak również wymaganie, aby podatnik złożył wniosek o wypłatę odsetek oraz to, aby odsetki były naliczane dopiero po upływie terminu na weryfikację wniosku przez organ (a nie od dnia nadpłaty) nie są sprzeczne z prawem Unii.

SPRAWA EUROVIA

W kolejnym wyroku Trybunał uznał, że nie jest właściwy do odpowiedzi na postawione przed nim pytanie. W stanie faktycznym sprawy spółka węgierska odliczyła podatek naliczony z faktury wystawionej po wielu latach od wykonania usługi, która miała miejsce w latach dzie-

więćdziesiątych. Trybunał uznał, że nie jest właściwy do odpowiedzi na postawione pytanie, gdyż spór dotyczy usługi wykonanej przed przystąpieniem Węgier do Unii Europejskiej.

SPRAWA CTT

Sprawa rozstrzygnięta w tym samym dniu o oznaczeniu C-661/187 dotyczyła z kolei podmiotu wykonującego usługi pocztowe w Portugalii. Jeden z rodzajów tych usług to usługi płatności faktur, które zostały uznane przez organ podatkowy za zwolnione z VAT. W związku jednak z pojawiającymi się wątpliwościami interpretacyjnymi, podatnik zaczął opodatkowywać te usługi. Dokonał również korekty wstecz, aby wykazać podatek od tych usług. Przy tej okazji zmienił również wstecz metodę odliczania proporcjonalnego podatku naliczonego, co spowodowało zwiększenie odliczenia. Organ podatkowy zakwestionował możliwość takiej wstecznej zmiany metody odliczenia proporcjonalnego. Trybunał uznał, że dokonanie takiej zmiany jest możliwe – jednak pod pewnymi warunkami wskazanymi w wyroku.

SPRAWA DONG YANG ELECTRONICS

Jednym z wyczekiwanych w Polsce z niecierpliwością rozstrzygnięć było to odnoszące się do pojęcia stałego miejsca prowadzenia działalności. W tej sprawie polska spółka świadczyła usługi montażu dla spółki z siedzibą w Korei. Spółka koreańska posiadała spółkę zależną w Polsce. Spółka polska wystawiała faktury na spółkę koreańską, traktując świadczone przez siebie usługi jako niepodlegające VAT w Polsce. Organ podatkowy uznał jednak, że spółka koreańska posiadała stałe miejsce prowadzenia działalności

poprzez fakt posiadania tutaj spółki zależnej. Organ stwierdził również, że stosunki umowne pomiędzy spółką prawo podatkowe 44 nr www.kidp.pl 2/2020 koreańską a jej zależną spółką polską przemawiają za takim wnioskiem. Trybunał co do zasady zajął odmienne stanowisko. Wskazał on, że usługodawca nie może wywieść istnienia na terytorium Polski stałego miejsca prowadzenia działalności z samego faktu, że jego usługobiorca posiada w Polsce spółkę zależną. Sąd unijny wskazał również, że usługodawca nie jest zobowiązany do badania stosunków umownych swojego kontrahenta w celu ustalenia, czy takie stałe miejsce prowadzenia działalności istnieje.

SPRAWA KOMISJA PRZECIWKO ZJEDNOCZONEMU KRÓLESTWU

Kolejna sprawa rozstrzygnięta wyrokiem z 14 maja 2020 r. została zainicjowana skargą Komisji przeciwko Wielkiej Brytanii. Komisja twierdziła, że Wielka Brytania rozszerzyła zakres stosowania stawki 0% na niektóre dostawy towarów i świadczenie usług dokonywane na określonych rynkach instrumentów finansowych i towarów bez uzyskania wymaganej zgody Rady. Zjednoczone Królestwo argumentowało, że posiada już zgodę na prawo do stosowania stawki 0% na transakcje dokonywane na 11 określonych rynkach, a rozszerzenie katalogu o nowe kolejne rynki jest jedynie swego rodzaju doprecyzowaniem spójnym z celem dotychczasowej derogacji. Trybunał podzielił jednak argumentację Komisji: wszelkie derogacje od reguł opodatkowania ustanowionych przez Dyrektywę VAT wprowadzane na podstawie jej art. 394 i 395 powinny być interpretowane ściśle. Dlatego rozsze-

zenie katalogu transakcji o nowe, dodatkowe, nieobjęte wcześniejszą derogacją nie jest dopuszczalne bez notyfikacji i zgody odpowiednich organów unijnych.

SPRAWA AGROBET

Wyjątkowo interesującym z praktycznego punktu widzenia może być wyrok w sprawie Agrobet¹⁰. Czeska spółka o tej nazwie złożyła deklaracje, w których wykazała ok. 178 tys. EUR podatku VAT naliczonego do zwrotu. Organ podatkowy powziął jednak wątpliwości dotyczące prawidłowości wykazanych w deklaracjach kwot. Dotyczyły one w szczególności tego, że w przedmiotowym okresie rozliczeniowym spółka handlowała olejem rzepakowym, który był nabywany przez Agrobet z Polski, a następnie był wywożony z powrotem do naszego kraju. Wątpliwości organu dotyczyły jednak transakcji, z których wynikała jedynie marginalna część podatku naliczonego wykazanego w złożonych deklaracjach. Spółka wniosła zatem o wypłatę pozostałej niespornej części. TSUE przyznał co do zasady rację podatnikowi. Sąd unijny uznał, że jeżeli dana określona kwota, która miałaby podlegać zwrotowi, nie jest sporna, to jej zwrot nie powinien być wstrzymywany. Jest tak jednak wyłącznie wtedy, kiedy da się bez wątpliwości ustalić, że dana kwota faktycznie jest podatnikowi należna niezależnie od przyszłego wyniku toczącego się postępowania.

SPRAWA WORLD COMM TRADING

W ostatniej sprawie w rozpatrywanym okresie – C-684/1811 – rumuńska spółka nabyła szereg produktów telefonii komórkowej od grupy Nokia. Towary te zostały dostarczone z Finlandii, Niemiec, Węgier i Rumunii. Z tytułu nabyć

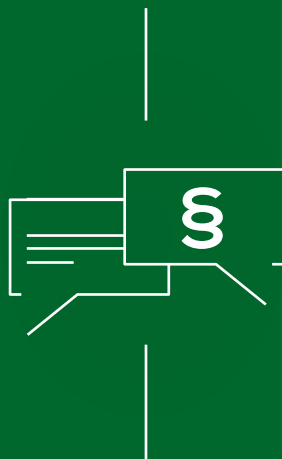
z zagranicy spółka rozpoznawała wewnątrzspółnotowe nabycia towarów. Z tytułu nabyć krajowych (tj. z Rumunii) otrzymywała faktury z wykazaniem podatkiem VAT, który odliczała. Nokia przyznawała spółce kwartalnie rabaty z tytułu osiągnięcia określonych progów ilościowych sprzedanych towarów. Przyznanie rabatu było dokumentowane jedną zbiorczą fakturą korygującą „in minus”. Spółka rozliczała otrzymaną w ten sposób fakturę obniżając podstawę opodatkowania z tytułu nabyć wewnątrzspółnotowych. Organ podatkowy twierdził zaś, że taką fakturę korygującą należy „alokować” nie tylko do nabyć wewnątrzspółnotowych, ale należy również obniżyć odliczony wcześniej podatek z tytułu nabyć krajowych. Trybunał przyznał rację organom podatkowym. Stwierdził, że „Okoliczność, iż podatnik nie posiada odrębnej, wystawionej przez krajowego dostawcę faktury dotyczącej rabatów przyznanych z tytułu dostaw wewnętrznych, a jedynie fakturę zbiorową wystawioną przez dostawcę wewnątrzspółnotowego, która ma wpływ również na podstawę opodatkowania dostaw wewnętrznych, nie zwalnia od obowiązku przestrzegania wymogu korekty wstępnego odliczenia VAT w wyniku obniżenia otrzymanej ceny, ponieważ wymóg ten stanowi integralną część ustanowionego przez dyrektywę VAT systemu odliczenia VAT.”



DR PAWEŁ MIKUŁA,
DORADCA PODATKOWY

Glosa do wyroku

Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego
we Wrocławiu z dnia 22.07.2019 r.,
I SA/Wr 365/19



Pozycja ustrojowa sądów administracyjnych w strukturze procesu weryfikacji decyzji organów podatkowych uzasadnia twierdzenie, że ich orzecznictwo pełni obecnie funkcję jednego z najważniejszych źródeł interpretacji obowiązujących przepisów prawa podatkowego.

DR KRZYSZTOF BIERNACKI

Wstęp

Głosowane orzeczenie wykracza jednak poza samo badanie zgodności z prawem wydanych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) decyzji, podejmując w uzasadnieniu również rozważania natury prakseologicznej i funkcjonalnej. W tym kontekście ma ono fundamentalne znaczenie dla podatników i doradców podatkowych, gdyż pozwala na szerszą perspektywę oceny obowiązujących regulacji w świetle praktyki ich stosowania przez KAS.

Niewątpliwie trudnością w komentowaniu przedmiotowego orzeczenia jest pogłębiona analiza zaprezentowana w jego uzasadnieniu, obejmująca nie tylko wyczerpujące przedstawienie orzecznictwa sądów krajowych (NSA i TK) oraz międzynarodowych (TSUE i ETPCz <Europejski Trybunał Praw Człowieka>), ale także szerokie odwołanie się do poglądów doktryny, w tym Etyki Nikomachejskiej Arystotelesa. Z tego też względu niniejsza glosa w części tylko dokonuje analizy wyroku w płaszczyźnie prawnej, podejmując dodatkowo kwantytatywną interpretację działań organów KAS w kontekście wszczynanych postępowań karnych skarbowych oraz rozszerza zaproponowany w orzeczeniu tok rozumowania do aktualnej praktyki stosowania przepisów Konstytucji Biznesu¹ przez Naczelników Urzędów Skarbowych przy kontrolach podatkowych.

Stanowisko sądu

Obecne postrzeganie wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 22.07.2019 r. (I SA/Wr 365/19, dalej jako Wyrok) koncentruje się przede wszystkim na jego ocenie stosowania art. 70 § 6 pkt 1 oraz art. 70c Ordynacji podatkowej², co tylko częściowo pokrywa się z jego treścią³. Wyrok ten uchylał decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej i poprzedzającą ją decyzję Naczelnika Urzędu Celnoskarbowego określającą podatek od towarów i usług (VAT) za okresy rozliczeniowe od stycznia do września 2013 r. oraz odmawiającą określenia podatku objętego zwolnieniem. Zarzuty sformułowane przez pełnomocnika strony skarżącej, poza naruszeniem prawa procesowego poprzez odmowę uznania, że doszło do przedawnienia zobowiązania podatkowego, odwoływały się przede wszystkim do naruszenia prawa materialnego i braku ochrony wynikającej z otrzymanej przez podatnika interpretacji indywidualnej. Organy podatkowe uznały bowiem podczas kontroli, że podatnik nie miał prawa do zastosowania stawki 5% przy sprzedaży produktów spożywczych typu *fast food* w kontrolowanym okresie, mimo iż posiadał wówczas korzystną dla siebie interpretację indywidualną. Zmiana interpretacji stosowania stawki z 5% na 8% nastąpiła w interpretacji ogólnej Ministra Finansów w 2016 r.⁴ Tym samym, jak wskazano w skardze, doszło wprost do naruszenia m.in. art. 14m § 2 pkt 3 Ordynacji podatkowej. Skarżący poniósł również zarzut naruszenia art. 2a Ordynacji podatko-

wej poprzez przyjęcie niekorzystnej dla podatnika interpretacji przepisów, mimo ich rozbieżnego postrzegania zarówno w interpretacjach organów podatkowych, jak i wyrokach sądów administracyjnych. Zarzuty obejmowały również kwestionowanie korzyści podatkowej, którą podatnik odniósł w momencie zwrotu nadpłaconej kwoty VAT, przy żądaniu zwrotu różnicy pomiędzy zapłaconą w wyniku korekty od sprzedaży stawką podatku 8% i stosowaną pierwotnie stawką 5%. Ostatnim zarzutem było wskazanie naruszenia art. 70 § 6 i § 7 ordynacji podatkowej poprzez utrzymanie w mocy decyzji, która odnosiła się do zobowiązania przedawnionego. Podatnik złożył w dniu 21 grudnia 2015 r. oraz w dniu 31 marca 2016 r. korekty deklaracji za poszczególne miesiące 2012 r. oraz pierwsze dziewięć miesięcy 2013 r. Mając na uwadze fakt, że zobowiązanie w podatku VAT za poszczególne miesiące 2012 r. przedawniało się z końcem 2017 r., organ podatkowy na podstawie art. 70c Ordynacji podatkowej poinformował podatnika w dniu 30 listopada 2017 r. o zawieszeniu z dniem 20 listopada 2017 r. biegu terminu przedawnienia zobowiązań objętych korektami. Jednocześnie informacja ta nie zawierała szerszego uzasadnienia, w szczególności wskazującego podstawę prawną zarzucanych podatnikowi czynów. Dopiero z akt sprawy wynikało, że organ wszczął w 2017 r. postępowanie karne skarbowe w sprawie podania przez podatnika nieprawdy w krótkich okresach czasu i w wykonaniu tego samego zamiaru oraz z wykorzystaniem tej samej sposob-

ności w złożonych deklaracjach korygujących. Tym samym zarzucono podatnikowi przestępstwo z art. 56 § 1 KKS⁵, art. 76 § 1 KKS i art. 61 § 1 KKS w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 KKS w zw. z art. 38 § 2 pkt 1 KKS w zw. z art. 6 § 2 KKS w zw. z art. 7 § 1 KKS.

Sąd w Wyroku, uchylając decyzje organów KAS, oparł się na naruszeniu prawa procesowego poprzez utrzymanie w mocy decyzji odnoszącej się do zobowiązania przedawnionego. Uznał, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego i zawiadomienie o tym fakcie podatnika nie doprowadziło do jego

sekwencji ma obowiązek wprost stosować przepisy oraz dorobek judykatury TSUE celem zapewnienia pełnego stosowania prawa Unii Europejskiej we wszystkich krajach członkowskich (teza 3.5. uzasadnienia). Krajowy sąd administracyjny ma również obowiązek w swoich orzeczeniach uwzględniać zapisy Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej, stając się tym samym unijnym sądem konstytucyjnym. Dopiero taka perspektywa pozwala w pełni zweryfikować, czy nie doszło do naruszenia regulacji unijnych

wszczęcia postępowania karnego skarbowego jako przesłanki prowadzącej do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych.

- W ocenie sądu doszło do nadużycia prawa przez organ władzy publicznej. Uzasadnienie (teza 9.10. uzasadnienia) wprowadza test nadużycia, który w ocenie sądu sprowadza się do pytania: czy w sytuacji nieistnienia podstawy do zawieszenia biegu przedawnienia poprzez wszczęcie postępowania karnego skarbowego, organy takie postępowanie podjęłyby?

Sąd w wyroku, uchylając decyzje organów KAS, oparł się na naruszeniu prawa procesowego poprzez utrzymanie w mocy decyzji odnoszącej się do zobowiązania przedawnionego.

zawieszenia. A tym samym doszło do skutecznego przedawnienia zarówno zobowiązań z 2012 r., jak też z okresu ówczesnego postępowania kontrolnego – tj. pierwszych dziewięciu miesięcy 2013 r. Mimo, iż uznanie naruszenia prawa procesowego wyklucza konieczność badania skargi w zakresie pozostałych zarzutów, sąd odniósł się do nich w treści relatywnie obszernego uzasadnienia Wyroku. Najważniejsze jego konkluzje można syntetycznie przedstawić następująco:

- Sąd rozpatrując sprawy, dla których normatywny zakres regulacji objęty jest harmonizacją w ramach przepisów unijnych, staje się sądem unijnym. W kon-

(teza 3.6. uzasadnienia). Dotyczy to nie tylko prawa materialnego, ale również prawa procesowego jako instrumentu realizacji tej pierwszej grupy regulacji. Tym samym sąd krajowy, w ślad za orzecznictwem ETPCz, aby spełnić swoją funkcję, zobowiązany jest wszechstronnie ocenić spór zarówno w obszarze kwestii faktycznych, jak i prawnych.

- Normy prawa karnego, jeżeli zostały włączone do przepisów ogólnych prawa podatkowego, stają się ich częścią i podlegają analizie przez sąd administracyjny (teza 3.8. oraz 3.17. uzasadnienia). W analizowanej sprawie dotyczyło to skutecznego i rzeczywistego

Odpowiedź negatywna daje podstawy do twierdzenia, że mamy do czynienia z nadużyciem prawa przez organ władzy publicznej.

- Mimo wydanej uchwały 7 sędziów NSA z dnia 18 czerwca 2018 r. (I FPS 1/18), sąd ma prawo samodzielnie rozstrzygnąć daną sprawę, bez konieczności występowania o wydanie nowej uchwały, jeżeli doszło do naruszenia prawa unijnego. Ta autonomia proceduralna jest konsekwencją realizacji pierwszeństwa prawa unijnego rozumianego w ten sposób, że zapewnienie jego skuteczności nie może być warunkowane koniecznością wszczęcia odrębnej procedury (teza 3.15. uzasadnienia).

Z powyższych względów sąd uznał, że skarga zasługiwała na uwzględnienie, gdyż podjęte przez organy podatkowe rozstrzygnięcia naruszały prawo, a okoliczności przedmiotowej sprawy wskazywały, że podatnik był rzetelnym podatnikiem, zaś organ podatkowy nadużył prawa.

Ocena prawna

Stanowisko zaprezentowane przez sąd należy w pełni zaakceptować. Wpływ wszczętego postępowania karnego skarbowego na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest przedmiotem wielu sporów i wątpliwości, praktycznie od jego wprowadzenia nowelizacją Ordynacji podatkowej z dniem 1 stycznia 2003 r.⁶ Rozważania zacząć należy od ogólnego stwierdzenia, że problematyka wpływu regulacji karnych (w tym skarbowych) na przepisy prawa podatkowego nawiązuje do teoretycznego pytania o systemową odrębność regulacji prawnopodatkowych względem innych gałęzi prawa. B. Brzeziński wyróżnił trzy rodzaje związków pomiędzy prawem podatkowym a innymi gałęziami: funkcjonalne, strukturalne oraz podstawowe.⁷ Relację prawa podatkowego z prawem karnym skarbowym umieścił w pierwszej grupie, gdzie prawo to ma wspomagać realizację norm prawnopodatkowych, rozumianą w tym ujęciu jako alternatywną formę penalizacji działań z obszaru systemu podatkowego, uznanych przez ustawodawcę za sprzeczne z przyjętym wzorcem postępowania. Niemniej jednak w świetle analizowanej sprawy należy przyjąć, że instytucje prawa karnego (skarbowego) mają bezpośredni wpływ na powstanie lub wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. Tym samym będzie to przykład związków podstawowych, z którymi mamy do czy-

nienia przede wszystkim w relacji prawo podatkowe a prawo cywilne. W większości przypadków bowiem to zdarzenia o charakterze cywilnoprawnym determinują powstanie obowiązku i następnie zobowiązania podatkowego. Takie ujęcie niepełnej autonomii prawa podatkowego nakłada na sądy administracyjne obowiązek badania nie tylko regulacji prawnopodatkowych, ale warunkujących je przepisów innych gałęzi prawa. W tym wypadku sąd trafnie przeprowadził weryfikację zarówno przepisów KKS, jak też KPK⁸, stosowanego w zakresie nieuregulowanym do postępowania karnego skarbowego. Skonstatował on ostatecznie, że zebrany materiał dowodowy nie dawał podstaw do wszczęcia postępowania przygotowawczego (*in rem*), jak też brak było jakichkolwiek dalszych działań organu podatkowego prowadzącego postępowanie jako organ przygotowawczy. Trafnie sąd w tym wypadku wskazał na „zapętlenie” przepisów związanych z przerwaniem biegu przedawnienia zawartych w Ordynacji podatkowej, jak i art. 114a KKS. Z jednej strony bowiem Ordynacja umożliwia zawieszenie biegu przedawnienia ze względu na wszczęte postępowanie karne skarbowe, o którym podatnik został poinformowany, z drugiej wskazany przepis art. 114a KKS umożliwia zawieszenie postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, jeżeli jego prowadzenie jest w istotny sposób utrudnione ze względu na prowadzoną kontrolę podatkową, kontrolę celno-skarbową lub toczące się postępowanie przed organami podatkowymi, organami celnymi bądź sądami administracyjnymi. Prowadzić to może w konsekwencji do wyłączenia możliwości przedawnienia należności publicznoprawnej.⁹

Istniejących sporów i wątpliwości nie rozwiązał wyrok Trybunału

Konstytucyjnego¹⁰ uznający niekonstytucyjność 7o § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim podatnik nie został poinformowany o wszczęciu postępowania karnego skarbowego oraz uchwała 7 sędziów NSA¹¹, która akceptowała informowanie podatnika na podstawie art. 70c Ordynacji podatkowej o wszczętym postępowaniu karnym skarbowym jako wystarczającym środkiem na potrzeby skutecznego przerwania biegu terminu przedawnienia. Sąd nie uwzględnił przy tym wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich, który wówczas już uznawał jako niewystarczające dla ochrony praw podatnika samo poinformowanie go o wszczętym postępowaniu karnym skarbowym. Dopiero głosowane orzeczenie niewątpliwie wykazało, opierając się na ustalonym stanie faktycznym, że konieczne jest wskazanie przesłanek i podstawy prawnej popełnionego przestępstwa lub wykroczenia karnego skarbowego, aby możliwa była realna obrona podatnika w ramach takiej procedury.

W uzupełnieniu wątku prawnego wskazać należy na pewne zagrożenie, które płynie z przyjętej przez sąd argumentacji. Opiera się ona przede wszystkim na niezgodności podjętych przez krajowe organy KAS działań z przepisami i dotychczasową judykaturą sądów unijnych i międzynarodowych. Analizując uzasadnienie Wyroku, odnieść można wrażenie, że krajowe orzecznictwo w mniejszym stopniu zapewnia gwarancje procesowych praw podatników. Jest to o tyle niebezpieczna konstatacja, że może być wykorzystana jako argument w tych przypadkach, kiedy krajowe regulacje nie są objęte harmonizacją z prawem Unii Europejskiej. W tym kontekście czterem fragmentom uzasadnienia Wyroku warto jednak poświęcić uwagę, gdyż wskazują one szereg wyroków Trybunału Konstytucyjnego, które mogą być

samoistną podstawą do argumentacji o zasadności przyjętego przez sąd rozstrzygnięcia (tezy 3.4., 3.8., 3.9. i 3.12. uzasadnienia).

Ujęcie kwantytatywne

Zaproponowany w głosowanym wyroku test nadużycia prawa przez organ władzy publicznej można sfalsyfikować w oparciu o dostępne dane liczbowe. Celem odpowiedzi na zadane przez sąd pytanie, czy organ podatkowy wszcząłby postępowanie karne skarbowe i następ-

przepisów o dostępie do informacji publicznej.¹² Z drugiej strony Ministerstwo Finansów wskazuje, że nie gromadzi w sposób systematyczny danych statystycznych o wszczętych postępowaniach karnych skarbowych w korelacji do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przygotowanie tych danych, wskazuje ministerstwo, za lata 2014 – 2019 wymagałoby zaangażowania znacznej liczby pracowników w jednostkach organizacyjnych KAS w kraju do analizowania spraw w większości archiwalnych, w znacznej części prowadzonych

lacji nr 27817 z dnia 21.11.2018 r. do Ministra Sprawiedliwości wskazano, że aparat podatkowy naliczył prawie 19 tysiącom podatników należny podatek z tytułu tzw. ulgi podatkowej w związku z brakiem złożenia przez te osoby oświadczenia o zameldowaniu. Wskutek argumentów podnoszonych przez organizacje społeczne (m.in. Fundację Praw Podatnika) Minister Finansów w piśmie do wszystkich dyrektorów izb administracji skarbowej z dnia 6.11.2018 r. przyznał, że naliczanie tego podatku było błędne, ponieważ wszystkie te

Wpływ wszczętego postępowania karnego skarbowego na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest przedmiotem wielu sporów i wątpliwości, praktycznie od jego wprowadzenia.

nie poinformował o tym podatnika, jeżeli nie wpływałoby to na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, należy określić ilość podejmowanych i prowadzonych postępowań przez organy podatkowe i na tym tle uwzględnić te postępowania karne skarbowe, które zostały wszczęte w ostatnim okresie przed końcem roku, w którym doszłoby do przedawnienia.

Rozważania w tym zakresie należy poprzedzić stwierdzeniem, że organy podatkowe, w tym Minister Finansów, odmawia udostępnienia takich danych. Z jednej strony padają argumenty, podtrzymywane przez sądy administracyjne, że są to tzw. dane przetworzone, które nie podlegają udostępnieniu w świetle

przez nieistniejące już finansowe organy postępowania przygotowawczego (inspektor kontroli skarbowej, urząd celny).¹³

Pomimo przedstawionych trudności, można jednak wysnuć wnioski co do ilości prowadzonych spraw w sposób pośredni. D. Strzelec, powołując się na tekst przygotowany do Kierunkowych Założeń Nowej Ordynacji Podatkowej, wskazuje, że według danych udostępnionych przez Ministerstwo Finansów dla 2014 r. w ponad 22% postępowań podatkowych składane były wnioski o wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, które skutkowało zawieszeniem biegu terminu przedawnienia.¹⁴ W treści interpe-

osoby spełniły w istocie kryteria zwolnienia z podatku dochodowego. Jednocześnie te same organy podatkowe, jako organy postępowania przygotowawczego, wszczęły 420 postępowań karnych skarbowych. Daje to wprawdzie w ujęciu względnym 0,25% podatników objętych takimi postępowaniami w ogólnej liczbie osób zobowiązanych do zapłaty podatku, niemniej jednak pytanie zadane w interpelacji dotyczyło zagadnienia – dlaczego w tożsamym stanie faktycznym nie wszczęto postępowań w stosunku do wszystkich podatników oraz z jakich powodów postępowania te były w stosunku do tej niewielkiej liczby osób wszczynane przed upływem okresu przedawnienia

zobowiązania podatkowego. Do chwili obecnej interpelacja ta nie doczekała się odpowiedzi.

Najobszerniejszym obecnie opracowaniem, które w sposób systematyczny stara się zaprezentować relacje wszczynanych postępowań karnych skarbowych w stosunku do prowadzonych kontroli (dawniej: postępowań kontrolnych) oraz tych postępowań karnych skarbowych, które przerywały bieg przedawnienia zobowiązania podatkowego w krótkim okresie przed jego upływem, jest praca zbiorowa doradców podatkowych i adwokatów

wymiaru zobowiązania podatkowego, w przeważającej większości dotyczyło to sytuacji, gdy zbliżał się okres jego przedawnienia. W około 90% przypadków następowo wszczęcie postępowania karnego skarbowego w toku prowadzonej kontroli (postępowania kontrolnego) w roku, z końcem którego dochodziło do przedawnienia zobowiązania podatkowego. W tym 70% postępowań karnych skarbowych wszczętych zostało w ostatnim kwartale tego roku.

— W postępowaniach karnych skarbowych wszczynanych pod koniec

dzi w sposób systematyczny danych, które mogłyby te wątpliwości rozwiązać. Kształt obowiązujących przepisów może bowiem prowadzić do wielu wątpliwości w ich stosowaniu z perspektywy tych organów¹⁶.

Konstytucja biznesu – wątpliwości analogiczne?

Prawo przedsiębiorców wprowadza w swoim rozdziale 5 ograniczenia kontroli działalności gospodarczej. Całość ustawy, będącej następcą Ustawy o swobodzie działalności

Zebrany materiał dowodowy **nie dawał podstaw do wszczęcia postępowania przygotowawczego (in rem)**, jak też brak było jakichkolwiek dalszych działań organu podatkowego prowadzącego postępowanie jako organ przygotowawczy.

w oparciu o dane uzyskane w trybie dostępu do informacji publicznej¹⁵. Raport obejmuje dane za lata 2008 – 2014 i poza analizą danych liczbowych uzupełniony jest komentarzem pracowników naukowych Uniwersytetu Toruńskiego. Najważniejsze konkluzje Raportu wskazują, że (str. 90–91):

- Organy podatkowe bardzo rzadko wszczynają postępowania karne skarbowe przed zakończeniem postępowania w sprawie zobowiązania podatkowego. W ujęciu procentowym daje to 5,1 – 7,6 przypadków, w zależności od przyjętej metody porównawczej.
- Jeżeli organy podatkowe podjęły decyzję o wszczęciu takiego postępowania przed dokonaniem

wpływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, większa ich ilość kończyła się umorzeniem na etapie postępowania przygotowawczego lub korzystnym wyrokiem dla oskarżonego w porównaniu ze innymi sprawami karnymi skarbowymi.

Zaprezentowane niewątpliwie częściowe dane nie przesądzają, że mamy do czynienia w każdym przypadku z nadużyciem prawa w świetle testu zaproponowanego w komentowanym Wyroku. Niemniej jednak pokazują one, że istnieje realny problem podejmowania takich działań przez organy KAS i niewątpliwie niezrozumiałym jest fakt, że organ sprawujący kontrolę nad Krajową Administracją Skarbową nie groma-

gospodarczej, ma na celu uporządkowanie i określenie ram do prowadzenia tej działalności. Ważnym punktem odniesienia aktualnej regulacji jest jej preambuła, nawiązująca do konstytucyjnej wolności działalności gospodarczej, zasady praworządności, niedyskryminacji oraz pewności prawa, a przede wszystkim – do zagwarantowania praw przedsiębiorców w relacji do organów władzy publicznej.

Jednym z ograniczeń związanych z kontrolą przedsiębiorców jest wprowadzenie tzw. zawiadomienia o zamiarze wszczęcia postępowania (art. 48 ust. 1 PrP). Umożliwia to podatnikowi przygotowanie się do kontroli, w tym złożenie korekt deklaracji. Z kolei w świetle art. 112b

ust. 3 pkt 1 Ustawy o VAT¹⁷ korekta złożona w tym okresie nie prowadzi do powstania dodatkowego zobowiązania podatkowego. W konsekwencji prawidłowe skorzystanie z tego rozwiązania powinno być postrzegane jako jedno z fundamentalnych praw procesowych podatnika. Niestety treść art. 48 ust. 11 PrP wprowadza szereg wyłączeń stosowania tego rozwiązania. Jednym z nich jest przypadek, gdy przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestęp-

li podatkowej¹⁸. Co ciekawe, art. 48 ust. 11 pkt 10 PrP wyłącza również możliwość zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej we wszystkich tych przypadkach, które objęte są wyłączeniem z art. 282c Ordynacji podatkowej. Tym samym wyłączenie uprzedniego zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej to szeroki katalog przesłanek wymienionych w obu tych przepisach (tj. art. 282c Ordynacji podatkowej oraz art. 48 ust. 11 PrP). Zawężając analizę do wpływu postępowania karnego skarbowego na uprzednie zawiado-

podstawie Prawa przedsiębiorców. Ustawodawca wskazuje na „niezbędność” nie tyle samego wszczęcia postępowania karnego skarbowego (lub zabezpieczenia dowodów popełnienia przestępstwa), ale „niezbędność” ta odnosić się ma do samego przeprowadzenia kontroli podatkowej. Tym samym, starając się zdekodować normę postępowania wyrażoną tym przepisem, przyjąć należy, że organ KAS wyłącza uprzednie zawiadomienie na potrzeby kontroli podatkowej, aby nie doszło do popełnienia przestępstwa lub wykroczenia karnego skarbowego.

Okoliczności przedmiotowej sprawy wskazywały, że podatnik był rzetelnym podatnikiem, zaś organ podatkowy nadużył prawa.

stwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego albo dla zabezpieczenia dowodów jego popełnienia (art. 48 ust. 11 pkt 2 PrP). Dla pełnego obrazu należy wskazać, że przepisy Ordynacji podatkowej również wprowadzają obowiązek uprzedniego zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej (art. 282b § 1 Ordynacji podatkowej). Jednocześnie art. 282c § 1 pkt 1 lit b) Ordynacji podatkowej wyłącza taki obowiązek w sytuacji, gdy kontrola ma być wszczęta na żądanie organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze o przestępstwo lub przestępstwo skarbowe.

W obu tych ustawach mamy do czynienia z wpływem postępowania karnego skarbowego na możliwość wyłączenia prawa do uprzedniego zawiadomienia podatnika o kontro-

mienie o zamiarze wszczęcia kontroli zauważyć należy, że regulacje Ordynacji podatkowej wskazują na obowiązek wyrażenia żądania przez organ, który takie postępowania karne skarbowe już prowadzi. Wprawdzie wątpliwości budzić może faktyczne przekazanie takiego żądania, które często polegać będzie na działaniach w ramach tego samego organu KAS¹⁹, niemniej jednak takie ukształtowanie przepisów daje minimalne gwarancje procesowe podatnikowi, iż mamy do czynienia z faktycznie prowadzonym postępowaniem karnym skarbowym, a następnie organ wszczyna kontrolę podatkową.

Zdecydowanie trudniej dokonać analizy przesłanek wyłączenia prawa do uprzedniego zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli na

W rzeczywistości jednak organ podatkowy na moment wszczęcia kontroli podatkowej nie ma podstaw do twierdzenia, że mogłoby już dojść do popełnienia takiego przestępstwa lub wykroczenia. Mimo to jednak ustawodawca przyznaje mu prawo, zgodnie z którym może on „domniemywać”, że podatnik może popełnić (a nie popełnił) przestępstwo lub wykroczenie karne skarbowe, i aby mu przeciwdziałać, organ wszczyna kontrolę bez uprzedniego zawiadomienia o zamiarze jej wszczęcia. Przy czym z żadnych innych przepisów nie wynika niemożność wszczęcia postępowania o przestępstwo lub wykroczenie karne skarbowe, gdyby jednak organ w późniejszym terminie zebrał materiał dowodowy uzasadniający jego wszczęcie. Takie brzmienie przepi-


sów trudno pogodzić z treścią art. 10 ust. 1 PrP, gdzie stwierdzono, że organ kieruje się w swoich działaniach zasadą zaufania do przedsiębiorcy, zakładając, że działa on zgodnie z prawem, uczciwie oraz z poszanowaniem dobrych obyczajów.

Odnosząc zaprezentowane rozważania na tle Prawa przedsiębiorców do testu nadużycia prawa przez organ władzy publicznej zaproponowanego w głosowanym Wyroku, należy zadać pytanie, czy sam fakt potencjalnego podejrzenia możliwości popełnienia przestępstwa lub wykroczenia karnego skarbowego uzasadnia ograniczenie uprawnień procesowych na gruncie przepisów ogólnego prawa podatkowego. Rozpatrywany problem może być wyłącznie poddany analizie w świetle wykładni obowiązujących przepisów, a nie danych liczbowych. O ile bowiem częściowo możliwe

było skwantyfikowanie wszczynanych postępowań karnych skarbowych w relacji do upływającego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o tyle niemożliwym jest przeprowadzenie takiej weryfikacji w odniesieniu do nadużycia stosowania przepisu art. 48 ust. 11 pkt 2 PrP.

Podsumowanie

Komentowane orzeczenie, mimo iż na dzień przygotowywania niniejszej glosy jest ono wciąż nieprawomocne, należy traktować jako kamień milowy krajowej judykatury w zakresie interpretacji przepisów prawa procesowego. W sposób pogłębiony uzasadnia ocenę działania organów podatkowych jako niezgodnych z obowiązującym prawem w kontekście aksjologicznym,

a nie tylko formalnoprawnym. Tym samym można je traktować jako instrument rzeczywistej ochrony praw procesowych podatników, którzy ze względu na charakter relacji organ władzy publicznej – podatek, zawsze pozostaną tą stroną „słabszą”. Istotną dla praktyki stosowania prawa podatkowego jest również propozycja testu nadużycia prawa, która powinna mieć szersze zastosowanie, nie tylko w obszarze weryfikacji, czy doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. 



**DR KRZYSZTOF
BIERNACKI,
DORADCA PODATKOWY,
ADIUNKT UNIWERSYTETU
EKONOMICZNEGO
WE WROCŁAWIU**

1_ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców, t.j. Dz. U. 2019, poz. 1292 ze zm., dalej jako prawo przedsiębiorców, PrP.

2_ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. 2019, poz. 900 ze zm., dalej jako Ordynacja podatkowa.

3_ Por. M. Szulc, P. Dudek, Rewolucyjne wyroki WSA. Fiskus musi się wysilić, jeśli chce odzyskać podatek, Gazeta Prawna z dnia 29.07.2019 r., A. Czerniak, A. Ziółkowska, Zawieszenie biegu terminu przedawnienia – podatek musi znać przyczyny, Rzeczpospolita z dnia 9.09.2019 r.

4_ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2016 r., nr PT1.050.3.2016.156.

5_ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, t.j. Dz. U. 2020, poz. 19, dalej jako KKS.

6_ Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. nr 169, poz. 1387.

7_ B. Brzeziński, Teoretyczne aspekty systemowej odrębności prawa podatkowego i jego relacji z normami innych dziedzin prawa, [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak

[red.] Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2019 r., str. 33.

8_ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego, t.j. Dz. U. 2020, poz. 30.

9_ A. Sarna, Prawo karne skarbowe narzędziem nadużywania wydłużania terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego przez organy podatkowe, [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak [red.] Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2019 r., str. 451.

10_ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r., P 30/11.

11_ Uchwała 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 czerwca 2018 r., I FPS 1/18.

12_ Por. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 sierpnia 2013 r., II SA/Wa 924/13.

13_ Odpowiedź na interpelację poselską nr 926 z dnia 10 stycznia 2020 r., DZP1. K43.1.2020.

14_ D. Strzelec, Postępowanie podatko-

we oraz postępowanie karne skarbowe. Problemy na styku dwóch procedur, [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak [red.] Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2019 r., str. 433 i zawarte tam przypisy.

15_ A. Ladziński, J. Waško, T. Burczyński, W. Waško, K. Kudlek, Instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych i podatkowych – analiza praktyki stosowania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, Dom Organizatora, Toruń.

16_ Szerzej na te wątpliwości zwraca uwagę H. Dzwonkowski [red.], Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wydawnictwo C.H Beck, Warszawa 2006, str. 438.

17_ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz. U. 2020, poz. 106.

18_ Przepisów Prawa przedsiębiorców nie stosuje się do kontroli celno-skarbowej (art. 65 pkt 2 PrP).

19_ Por. art. 28 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, t.j. Dz. U. 2019, poz. 768 ze zm.

Stare (nowe) reguły gry

wykładnia Nomenklatury scalonej
na gruncie Nowej Matrycy VAT



Podstawowym skutkiem wdrożenia nowej matrycy VAT było nie tylko uporządkowanie klasyfikacji towarów i usług (w tym zmiana stawek VAT z mniejszych na większe lub z większych na mniejsze). Jako najbardziej istotny skutek należy przede wszystkim wymienić rozdrobnienie systemu klasyfikacji na wspólnotowy (CN) oraz krajowy (PKWiU).

Dnia 1 lipca 2020 roku weszła w życie nowa matryca VAT (funkcjonująca w ograniczonym zakresie od dnia 1 listopada 2019 r.), ustanowiona na podstawie ustawy z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw uchyliła dotychczas stosowaną na potrzeby podatku VAT klasyfikację PKWiU¹ 2008, na rzecz:

- Nomenklatury Scalonej (CN)
 - w odniesieniu do dostawy towarów;
- PKWiU 2015 – w odniesieniu do świadczenia usług.

W myśl wdrażanej zmiany ustanowiona została nowa instytucja o nazwie „Wiążąca Informacja Stawkowa”, dla której wzorem miała być Wiążąca Informacja Akcyzowa². Dzięki tej zmianie Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może wydawać na wniosek podatnika decyzję, w ramach której określi, jakim kodem CN powinien zakwalifikować on sprzedawane przez niego towary³. W konsekwencji podatnicy starający się określić właściwą stawkę VAT dla sprzedawanych przez nich towarów będą mogli odwołać się do bogatego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Wydawane przez TSUE dotychczas wyroki dotyczą w głównej mierze sporów podatników w sprawach ustalania wysokości należności celnych czy też podatku akcyzowego. Jednakże, zgodnie z przyjęciem regulacji odnoszących się do Nomenklatury scalonej, podatnicy będą mogli stosować między innymi reguły interpretacyjne, któ-

re są niezbędne dla prawidłowego zakwalifikowania towaru. Pomimo, że stanowią one narzędzie doprecyzowujące kwestie wykładni, są one również furtką do tego, aby posiłkować się wypracowanym przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzecznictwem. Dzięki temu podatnicy będą w stanie skuteczniej i precyzyjnie określać kody dla sprzedawanych przez nich towarów, jak również przywoływać te wyroki w przypadku sporów z organami podatkowymi.

Powyższe ma szczególne znaczenie zwłaszcza w sytuacji, kiedy wyrok TSUE nie został nawet jeszcze ogłoszony. Jak wskazał między innymi Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku w wyroku z dnia 9 października 2019 r., sygn. I SA/Bk 269/19 *Orzeczenie interpretacyjne TSUE wywołuje, co do zasady, skutek ex tunc, a zatem sądy, jak również organy administracji publicznej, muszą się zastosować do wykładni wyrażonej przez Trybunał także w odniesieniu do stanów faktycznych powstałych przed jego ogłoszeniem*. W konsekwencji poddany wykładni przepis prawa wspólnotowego winien być stosowany przez organ administracyjny w ramach jego kompetencji także do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem przez Trybunał wyroku na podstawie wniosku o dokonanie wykładni. Ze względu na powyższe podstawową kwestią w kontekście nowych regulacji powinno być zapoznanie się z regułami interpretacyjnymi w zakresie ustalania właściwego kodu CN. Zaznajomienie się z nowymi narzędziami, jakie pozostają do dyspozycji doradców podatko-

wych, może pozwolić w przyszłości na skuteczne dochodzenie przed organami/sądami praw przysługujących podatnikom, czy też umożliwić zastosowanie preferencyjnej stawki VAT.

Zasady wykładni Nomenklatury Scalonej

Podstawowym aktem prawnym regulującym stosowanie Nomenklatury Scalonej jest rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. U. UE. L. z 1987 r. Nr 256, str. 1 z późn. zm., dalej jako „Rozporządzenie CN”). Zastosowanie powyższej regulacji do polskiego porządku krajowego znajduje potwierdzenie na gruncie Ustawy o VAT⁴. Zgodnie z art. 5a Ustawy o VAT towary i usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, wymienione w klasyfikacji w układzie odpowiadającym Nomenklaturze scalonej (CN) zgodnej z Rozporządzeniem CN lub w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są klasyfikowane według Nomenklatury scalonej (CN) lub klasyfikacji wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują działy, pozycje, podpozycje lub kody Nomenklatury scalonej (CN), lub symbole klasyfikacji statystycznych.

Poprzez bezpośrednie odwołanie się do przepisów Rozporzą-

W konsekwencji poddany wykładni przepis prawa wspólnotowego **winien być stosowany** przez organ administracyjny w ramach jego kompetencji także do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem przez Trybunał wyroku na podstawie wniosku o dokonanie wykładni.

dzenia CN, Ustawa o VAT niejako dopuszcza możliwość posiłkowania się wspólnotowym systemem prawa, w tym również wszelkimi wyjaśnieniami do tych pozycji statystycznych.

Mając na uwadze powyższe, w ramach Rozporządzenia CN najważniejsza dla podatników pozostaje Część Pierwsza Załącznika nr 1, w której zdefiniowane zostały ogólne reguły interpretacji Nomenklatury scalonej. Do najbardziej istotnych należy zaliczyć regułę nr 1 oraz regułę nr 6.

Tym samym, zgodnie z regułą nr 1, tytuły sekcji, działów i poddziałów **mają znaczenie wyłącznie orientacyjne**. Do celów prawnych klasyfikację towarów należy ustalać zgodnie z brzmieniem pozycji i uwag do sekcji lub działów oraz o ile nie są one sprzeczne z treścią powyższych pozycji i uwag.

Kolejną zasadą jest, iż wszelkie informacje o wyrobie zawarte w treści pozycji dotyczą wyrobu niekompletnego lub niegotowego, pod warunkiem, że posiada on zasadniczy charakter wyrobu kompletnego lub gotowego. Informacje te dotyczą także wyrobu kompletnego lub gotowego (oraz wyrobu uważanego za taki w myśl omawianej reguły),

znajdującego się w stanie niezmontowanym lub rozmontowanym.

Natomiast wszelkie informacje zawarte w treści pozycji o materiale lub substancji odnoszą się do tego materiału lub substancji bądź w stanie czystym, bądź w mieszaninie lub w połączeniu z innymi materiałami lub substancjami. Również każda informacja o wyrobach z określonego materiału lub substancji odnosi się także do wyrobów wykonanych w całości lub w części z tego materiału lub substancji.

Warto jednak przy tym zaznaczyć (zgodnie z polskim orzecznictwem), iż kolejne reguły interpretacyjne mogą mieć zastosowanie jedynie wtedy, gdy ich taryfikacja (analogicznie w nowym porządku prawnym również określenie stawki VAT) na podstawie brzmienia pozycji i uwag do sekcji lub działów nie jest możliwa. ⁵

Może się zdarzyć również, iż w przypadku stosowania powyższej reguły (tj. reguły nr 1 oraz reguły nr 2) lub nawet z innego powodu towary na pierwszy rzut oka klasyfikowane są do dwóch lub większej ilości pozycji. W takiej sytuacji, zgodnie z regułą 3, należy stosować następujące zasady kolizyjne:

a) pozycja określająca towar

w sposób najbardziej szczegółowy ma pierwszeństwo przed pozycjami określającymi towar w sposób bardziej ogólny. Jednak gdy dwie lub więcej pozycji odnosi się tylko do części materiałów lub substancji zawartych w mieszaninie lub w wyrobie złożonym lub tylko do części artykułów w zestawie pakowanym do sprzedaży detalicznej, pozycje te należy uważać za jednakowo właściwe w odniesieniu do tych towarów, nawet gdy jedna z nich daje bardziej pełne lub bardziej dokładne określenie tego towaru;

b) mieszaniny, wyroby złożone składające się z różnych materiałów lub wytworzone z różnych składników oraz wyroby pakowane w zestawy do sprzedaży detalicznej, które nie mogą być klasyfikowane przez powołanie się na regułę 3 a), należy klasyfikować tak, jak gdyby składały się one z materiału lub składnika, który nadaje im ich zasadniczy charakter, o ile takie kryterium jest możliwe do zastosowania;

c) jeżeli towary nie mogą być klasyfikowane przez powołanie się na regułę 3 a) lub b), należy klasyfikować do pozycji pojawiającej się w kolejności numerycznej jako ostatnia z tych, które jednakowo zasługują na uwzględnienie.

Jednakże w sytuacji, w której towary nie mogłyby być zakwalifikowane zgodnie z powyższymi regułami, to powinny one być klasyfikowane do pozycji odpowiednich dla towarów, do których są najbardziej zbliżone. Reguła nr 5 wyróżnia również, że w sytuacji, w której do towaru będącego aparatem fotograficznym, instrumentem muzycznym, bronią, przyborem kreślarskim, nasyjnikami stosuje się opakowania, które są specjalnie dostosowywane do przechowywania wyrobów lub ich kompletów, które będą wykorzystywane w długim terminie oraz występują wraz z tymi wyrobami, należy je klasyfikować wspólnie z towarami sprzedawanymi.

Ponadto, jeżeli opakowania i pojemniki opakowaniowe są zazwyczaj stosowane do tego rodzaju towarów, to wtedy również należy zastosować powyższą regułę, z zastrzeżeniem, że nie znajdzie to zastosowania w sytuacji, gdy opakowania nadają się w sposób oczywisty do ponownego użytku.

Ostatnią, istotną z punktu widzenia praktyki, jest reguła nr 6, na podstawie której klasyfikacja towarów do podpozycji tej samej pozycji powinna być przeprowadzona zgodnie z ich treścią i uwagami do nich, z uwzględnieniem ewentualnych zmian wynikających z powyższych reguł, stosując zasadę, że tylko podpozycje na tym samym

poziomie mogą być porównywane. Odpowiednie uwagi do sekcji i działów mają zastosowanie również do tej reguły, jeżeli treść tych uwag nie stanowi inaczej.

Mając na uwadze powyższe, interpretacja konkretnych kodów CN powinna być dokonywana przede wszystkim:

- zgodnie z brzmieniem pozycji i uwag do sekcji lub działów, pod warunkiem, że nie są one wewnętrznie sprzeczne;
- w przypadku kolizji należy kierować się zasadą szczególności pozycji (czyli dopasowywać towary według najbardziej precyzyjnego opisu);
- w sytuacji, gdy nie jest to możliwe, należy odwołać się do pozycji materiału lub składnika, który nadaje wyrobowi zasadniczy charakter (pod warunkiem, że jest możliwe takie wyodrębnienie);
- gdyby jednak nie udało się zastosować do zasady szczególności czy też dopasowania zasadniczego charakteru materiału/substancji, dokonywanie jakichkolwiek porównań musi odbywać się jedynie w stosunku do podpozycji znajdujących się na tym samym poziomie.

Przykładem zastosowania zasady szczególności może być wyrok TSUE z dnia 26 listopada 2015 r., C-44/15, w którym Trybunał podkreślił, iż *W tej sytuacji wystarczy*

zauważyć, że choć produkty takie jak będące przedmiotem postępowania głównego mogłyby może a priori należeć również do pozycji CN 3824, to jednak zgodnie z ogólną regułą 3 lit. a) CN pozycja określająca towar w sposób najbardziej szczegółowy ma pierwszeństwo przed pozycjami określającymi towar w sposób bardziej ogólny. Tymczasem jak stwierdzono w pkt 28–30 niniejszego wyroku, pomiar temperatury stanowi szczególną cechę charakteryzującą towary określone jako termometry w pozycji CN 9025, a produkty będące przedmiotem postępowania głównego posiadają tę szczególną cechę. Natomiast pozycja CN 3824, która odnosi się do produktów chemicznych i preparatów przemysłu chemicznego gdzie indziej nie wymienionych ani nie włączonych, posiada zdecydowanie ogólniejszy zakres.

W wyżej wymienionym orzeczeniu Trybunał przy określaniu stawki wprost odwołuje się do metody porównywania znaczenia danej pozycji. Oznacza to w praktyce, iż treść reguł stanowi podstawowe narzędzie w dokonywaniu prawidłowej kwalifikacji. W konsekwencji przedsiębiorca może w niektórych momentach uzyskiwać niższą wartość celną importowanego towaru, niż pierwotnie została ona dopasowana (przekładając to na praktykę polskiej Ustawy o VAT, może to mieć kluczowe znaczenie przy określaniu preferencyjnej stawki VAT).

Do celów prawnych klasyfikację towarów należy ustalać zgodnie z brzmieniem pozycji i uwag do sekcji lub działów oraz o ile nie są one sprzeczne z treścią powyższych pozycji i uwag.

Warto przy tym jednak zaznaczyć, iż interpretowanie zgodnie z zasadą szczególności oraz z uwzględnieniem obiektywnych cech i właściwości danego towaru wyklucza odwołanie się do faktycznego przeznaczenia towaru. Szerzej wypowiedział się o tym TSUE w wyroku z dnia 18 lipca 2007 r., C-142/06, wskazując, że *Wreszcie należy przypominieć, że do celów dokonania klasyfi-*

du na ich możliwość odbierania danych) albo jako aparatury telekomunikacyjne. Jak podkreślił jednak Trybunał, istotne jest obiektywne przeznaczenie tego towaru i tym samym powinny one (karty sieciowo-modemowe) być klasyfikowane jako aparatury telekomunikacyjne. Pogląd ten podzielił również TSUE w wyroku z dnia 18 czerwca 2020 r., C-340/19, przyjmując go w pełni jako własny.

śniające do Nomenklatury scalonej). Traktowane są one jako uzupełnienie Not wyjaśniających WCO⁷. Nie są one natomiast powszechnie obowiązującym środkiem prawnym, a stanowią jedynie wytyczne przy interpretacji określonych pozycji. Z tego względu powoływanie się na zawarte w nich treści może zostać uznane za niewiążące.⁸

Przeznaczenie towaru może stanowić obiektywne kryterium klasyfikacji, jeżeli jest ono właściwe temu towarowi, co należy ocenić według obiektywnych cech i właściwości tego towaru.

kacji w odpowiedniej pozycji przeznaczenie towaru może stanowić obiektywne kryterium klasyfikacji, jeżeli jest ono właściwe temu towarowi, co należy ocenić według obiektywnych cech i właściwości tego towaru.

Oznacza to, że kryterium kwalifikacji taryfowej (stawkowej) może być funkcjonalne przeznaczenie wyrobu, ustalone jedynie w zakresie obiektywnej kategorii (nie można stwierdzić, że towar wykorzystywany w sposób niecodzienny lub w sposób innowacyjny powinien być ze względu na jego indywidualne przeznaczenie zaklasyfikowany do innego kodu CN).

Przykładem takiego działania może być określenie kart sieciowo-modemowych, które z pozoru mogą być rozumiane jako maszyny do przetwarzania danych (ze wzglę-

Na marginesie należy zaznaczyć, iż przy stosowaniu reguły „przeznaczenia towaru” pomocne może okazać się odwołanie do intencji producenta, który wytwarzał dany produkt, tj. jakie jest oznaczenie wykorzystania danego towaru oraz w jakich warunkach i miejscu może być on zazwyczaj używany.⁶ Wynika to z faktu, iż takie podejście pozwala na pełne zrozumienie funkcjonalności towaru (producent działając na rynku, musi określić, co konkretnie sprzedaje i tym samym niejako nadać towarowi określoną cechę).

Często również jest spotykane w praktyce, że do interpretacji odpowiednich kodów CN wykorzystywane są noty wyjaśniające, wydawane na podstawie art. 9 ust. 1 Rozporządzenia CN (Noty wyja-

W tym miejscu należy przywołać orzeczenie TSUE z dnia 14 lipca 2016 roku, C-97/15, w którym Trybunał podkreślił, iż *Jeśli o to chodzi, to zgodnie z utrwalonym orzecznictwem noty wyjaśniające do HS przyczyniają się w istotny sposób do interpretacji zakresu poszczególnych pozycji taryfowych, nie mają jednak wiążącej mocy prawnej. Treść owych not powinna być w związku z tym zgodna z postanowieniami CN i nie zmieniać ich zakresu. W związku z tym fakt, że część B noty wyjaśniającej odnoszącej się do pozycji 8521 HS stanowi, że urządzenia, o których mowa w tej pozycji, są przeznaczone „wyłącznie” do odtwarzania obrazów i dźwięku bezpośrednio w odbiorniku telewizyjnym, nie podważa twierdzenia zawartego w pkt 38 niniejszego wyroku. Posłużenie się zwrotem „wyłącznie” nie prowadzi do wykluczenia każdego*

urządzenia, które posiada również inną funkcję niż funkcja odtwarzania obrazu i dźwięku, lecz ma na celu odróżnienie tych urządzeń od urządzeń zwanych „połączonymi aparatami rejestrującymi i odtwarzającymi”, o których mowa w części A tej noty wyjaśniającej. Powyższe orzeczenie dotyczyło posługiwania się przez holenderskiego przedsiębiorcę literalnym rozumieniem noty wyjaśniającej, co zostało przez Trybunał podważone. Zgodnie z podniesionym poglądem noty są jedynie instruktażem i nie mogą zmieniać zakresu postanowień CN oraz działać w sposób sprzeczny z ogólnymi regułami interpretacyjnymi. W praktyce oznacza to, iż noty wyjaśniające mogą stanowić niejako pułapkę, bowiem ich poprawna interpretacja musi łączyć się nie tylko ze zrozumieniem całej ich treści, ale powinna pozostawać w zgodzie z podstawowymi zasadami interpretacyjnymi. W przypadku, gdyby okazały się one sprzeczne z brzmieniem pozycji CN, ich treść powinna zostać pominięta.⁹

Ponadto dla umocnienia danej argumentacji warto odwołać się do orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 sierpnia 2014 r., I GSK 931/13, w którym NSA podkreślił, iż skoro noty wyjaśniające nie powodują zmian w Nomenklaturze Scalonej i nie stanowią norm prawa, będących podstawą prawną rozstrzygnięcia, a mają jedynie pomocnicze znaczenie w klasyfikacji towaru, to w konsekwencji nieusprawiedliwione jest twierdzenie, iż zmiany not wyjaśniających są tożsame ze zmianą Nomenklatury Scalonej.

Tym samym kolejnym istotnym czynnikiem jest, iż zmiany not wyjaśniających (nawet w ich kontekście klaryfikacji) nie niosą ze sobą żadnych doniosłych skutków prawnych, a są jedynie pewnego rodzaju doprecyzowaniem/zmianą zakresu, który wciąż posiada charakter wyłącznie pomocniczy.

Podsumowanie

Podsumowując – dla celów ustalenia właściwej stawki VAT w zakresie dostawy towarów niezbędne będzie odwoływanie się do regulacji wspólnotowych, jak i wypracowanego dorobku orzeczniczego TSUE. W szczególności ważne dla podatników może okazać się bieżące śledzenie wydawanych wyroków Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej czy też zmian not wyjaśniających wydawanych na podstawie art. 9 ust. 1 lit. a Rozporządzenia CN.

Niezależnie jednak od powyższego należy podkreślić, iż najbardziej istotne powinno być zapoznanie się z regułami interpretacyjnymi Nomenklatury scalonej. Narzucają one bowiem pewien *stricte* ułożony reżim interpretacyjny, który nakazuje:

- na samym początku badać dany wyrób w ramach jego obiektywnych cech i właściwości, które zostały określone w pozycji CN wraz z uwagami do jej sekcji lub działów;

- w przypadku uzyskania niesatisfakcjonujących rezultatów podatek powinien ocenić, jakie jest obiektywne przeznaczenie produktu (w niektórych przypadkach odwołać się między innymi do intencji producenta);
- natomiast ostatecznie może on odwołać się do podstawowej funkcji danego towaru, z uwzględnieniem tzw. zapotrzebowania konsumenckiego.

Na koniec należy podkreślić, iż kolejność wyżej wymienionych reguł jest *stricte* oznaczona i nie wolno wykraczać poza te ramy interpretacyjne. Wynika to przede wszystkim z faktu, iż głównym celem Nomenklatury scalonej jest klasyfikowanie wyrobów w taki sposób, aby mogły one być oceniane tylko pod jednym kodem CN. ↩



JUSTYNA ZAJĄC-WYSOCKA
DORADCA PODATKOWY,
WICEPRZEWODNICZĄCA
ZARZĄDU MAŁOPOLSKIEGO
ODDZIAŁU KIDP

1_ Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług.

2_ Podobne uregulowanie można znaleźć również w zakresie regulacji celnych, gdzie zgodnie z art. 33 Unijnego Kodeksu Celnego organy celne wydają decyzję w sprawie wiążącej informacji taryfowej, która jest wiążąca w zakresie klasyfikacji taryfowej dla organów celnych w stosunku do towarów posiadacza decyzji oraz posiadacza decyzji w stosunku do organów celnych.

3_ Analogicznie Wiążąca Informacja Stawkowa znajdzie również zastosowanie do świadczonych przez podatnika usług, jednakże klasyfikacja ta będzie dokonywana w ramach PKWiU 2015, a nie Nomenklatury Scalonej.

4_ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r.

o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 106 z późn. zm.).

5_ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 marca 2014 r., I GSK 1531/12.

6_ Tak np. TSUE w wyroku z dnia 30 kwietnia 2020 r., C-810/18 czy też postanowienie z dnia 27 lutego 2020 r., C-670/19.

7_ Światowa Organizacja Celna (World Customs Organization).

8_ Morawski Wojciech, 3.4. Charakter prawny not (uwag) wyjaśniających Komisji. W: Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana, LEX, 2012.

9_ Wyrok TSUE z dnia 5 czerwca 2008 r. C-312/07.

Gospodarstwo rolne lub rybackie

jako podatnik VAT czynny



Prawodawca w ustawie VAT przede wszystkim definiuje gospodarstwo rolne poprzez odwołanie się do przepisów o podatku rolnym, natomiast definicja gospodarstwa rybackiego została zdefiniowana przez prawodawcę w ustawie VAT bez odwołania do przepisów innych ustaw.

MAREK RUDY

Przez gospodarstwo rybackie, na gruncie art. 2 pkt 18 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa VAT), rozumie się prowadzenie działalności w zakresie chowu i hodowli ryb oraz innych organizmów żyjących w wodzie. Natomiast poprzez gospodarstwo rolne – na gruncie art. 2 pkt 16 – rozumie się gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, czyli zgodnie z art. 2 ust 1 ustawy z dnia 15 listopada o podatku rolnym (Dz.U. 2019.1256), gdzie za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów, sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej.

Z uwagi na fakt, że gospodarstwo rybackie zostało zdefiniowane w ustawie VAT bez odwołania do przepisów innych ustaw, w celu ustalenia pojęcia zakresu chowu i hodowli uznawanych za prowadzenie gospodarstwa rybackiego należy dodatkowo odwołać się do przepisów ustawy z 18 kwietnia 1985 r. o rybactwie śródlądowym (Dz.U. z 2018 r., poz. 1476 ze zm.), jak również rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z 12.11.2001 r. w sprawie połowu ryb oraz warunków chowu, hodowli i połowu innych organizmów żyjących w wodzie (Dz.U. z 2018 r., poz. 2003).

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy VAT podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Ustawa VAT definiuje podatnika jako każdy podmiot, niezależnie od jego formy organizacyjno-prawnej, który samodzielnie prowadzi działalność gospodarczą i nie ma tu znaczenia cel oraz rezultat takiej działalności. Należy przy tym zauważyć, że zgodnie z art. 15 ust. 2 ustawy VAT działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych. Podkreślenia wymaga, że przepisy ustawy VAT na swój własny użytek definiują pojęcie działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika VAT. Nie można zatem utożsamiać działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy VAT z działalnością gospodarczą, o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz.U. 2019.1292 t.j. z dnia 12.07.2019). Nie będzie także na gruncie ustawy VAT znajdować zastosowania definicja działalności gospodarczej sformułowana w przepisach Ordynacji podatkowej ani tym bardziej zawarta w przepisach ustawy o podatku do-

chodowym od osób fizycznych czy też prawnych.

Podatnikiem zatem może być w zasadzie każdy samodzielny podmiot prawny, niezależnie od jego formy organizacyjno-prawnej. Aktualne pozostają w tym zakresie poglądy orzecznictwa i doktryny, w szczególności dotyczące podmiotowości na gruncie VAT spółki cywilnej i jej odrębności jako podatnika od poszczególnych wspólników. Podatnikiem VAT zasadniczo jest zatem jeden podmiot (z pewnym wyjątkiem odnoszącym się do gospodarstwa rolnego i rybackiego, gdzie quasi-podatnikiem jest gospodarstwo rolne lub rybackie, w przypadku gdy rolę podatnika przejmuje jedna z osób fizycznych prowadzących gospodarstwo, zaś pozostałe osoby w gospodarstwie podatnikami, w zakresie działalności w tym gospodarstwie, być już nie mogą). Dotyczy to również sytuacji małżonków niezależnie od panującego w ich małżeństwie ustroju majątkowego, także wówczas, gdy świadczą oni wspólnie usługi w zakresie składników majątku objętych wspólnością majątkową (najczęściej polegające na wynajmie składników majątku). Wtedy każde z małżonków jest odrębnym podatnikiem, o ile wykazuje wolę świadczenia.

Mając na uwadze definicję działalności gospodarczej zawartą w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, należy uznać, że prowadzenie działalności rolniczej lub rybackiej, czyli gospodarstwa rolnego lub rybackiego, stanowi prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów ustawy o VAT. Zatem rybak lub rolnik, w świetle przepisów ustawy o VAT, posiada status po-

datnika prowadzącego działalność gospodarczą.

Definicja działalności gospodarczej zawarta w ustawie VAT ma charakter uniwersalny, pozwalający na objęcie pojęciem „podatnik” wszystkich podmiotów, które prowadzą określoną działalność, występując w profesjonalnym obrocie gospodarczym.

Należy dodatkowo zwrócić uwagę, że pojęcie podatnika obejmuje swym zakresem podmioty, które dokonują czynności podlegających opodatkowaniu. Ustawodawca określił wskazane pojęcia na tyle szeroko, by w każdym przypadku profesjonalnej aktywności zawodowej, dokonywania czynności podatkowych podmiot mógł zostać uznany za podatnika w zakresie tych czynności.

Działalność gospodarcza ma miejsce również wówczas, gdy nie przyniosła ona żadnych widocznych efektów (bez względu na cel i rezultat takiej działalności). Charakterystyka ta pozwala na uznanie, że pojęcie podatnika na gruncie ustawy VAT ma wymiar autonomiczny – niezależny od postanowień innych aktów normatywnych regulujących stosunki prawopodatkowe, jak to powyżej wskazano.

Niezbędna jest również uwaga, iż na gruncie art. 553 k.c. za gospodarstwo rolne uważa się grunty rolne wraz z gruntami leśnymi, budynkami lub ich częściami, urządzeniami i inwentarzem, jeżeli stanowią lub mogą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą, oraz prawami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego.

Nie można pominąć faktu, iż rolnik ryczałtowy w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy VAT, czyli dokonujący dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczący usługi rolnicze, korzystający ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy VAT,

w przypadku powstania obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych na podstawie odrębnych przepisów, stanie się czynnym podatnikiem VAT.

Należy nie zapominać, że rolnikami ryczałtowymi nie są ci rolnicy, którzy na podstawie obowiązujących przepisów obowiązani są do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Przepisami tymi są przepisy ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2019 r., poz. 351). Przewidują one obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych przez 7 grup podmiotów wskazanych w art. 2 tejże ustawy.


Wskazane w ustawie o rachunkowości podmioty, w tym osoby fizyczne, jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 2 000 000 euro – nawet jeśli dokonują wyłącznie dostawy własnych produktów rolnych lub świadczą wyłącznie usługi rolnicze – nie będą mogły być uważane za rolników ryczałtowych.

Należy podkreślić, że decydujące znaczenie ma obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych, a nie faktyczne ich prowadzenie. Rybak lub rolnik dobrowolnie prowadzący księgi – do czego zgodnie z przepisami o rachunkowości ma prawo – będzie mógł być zatem rolnikiem ryczałtowym (choć w większości przypadków zapewne bardziej korzystne może być dla niego opodatkowanie na zasadach ogólnych, tzn. niekorzystanie ze zwolnienia z VAT dla rolników ryczałtowych), natomiast rolnik lub rybak, który – pomimo ciążącego na nim obowiązku – księgi nie prowadzi, nie będzie rolnikiem ryczałtowym.

Biorąc pod uwagę zakres obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych, należy zauważyć, że rolnikami ryczałtowymi mogą być wyłącznie osoby fizyczne oraz nie-które spółki osobowe.

Ustawa VAT zawiera pewne szczególne rozwiązania dotyczące podatników, którzy prowadzą wyłącznie gospodarstwo rybackie lub rolne, oraz podatników, którzy prowadzą wyłącznie działalność rolniczą w innych ramach niż gospodarstwo rybackie lub rolne. Wówczas bowiem za podatnika jest uważana osoba, która składa zgłoszenie rejestracyjne. Przyjęta w tym zakresie fikcja prawna – wymienione gospodarstwa to w istocie funkcjonalne działalności, w przypadku których częstokroć nie można wyodrębnić osoby prowadzącej gospodarstwo – ma uprościć rozliczenia podatkowe, ponieważ wtedy podatnikiem jest ta osoba fizyczna, która (jak gdyby w imieniu gospodarstwa) zarejestruje się jako podatnik.

Przepisy ustawy VAT wprowadzają jednocześnie sztywną zasadę, że do złożenia zgłoszenia rejestracyjnego uprawniona jest tylko i wyłącznie jedna osoba fizyczna spośród tych, które prowadzą gospodarstwo rybackie lub rolne. Dokonanie zgłoszenia rejestracyjnego ma daleko idące znaczenie, gdyż faktury dotyczące tegoż gospodarstwa rybackiego lub rolnego będą wtedy wystawiane na tę właśnie osobę, która dokonała zgłoszenia rejestracyjnego. Jednocześnie ta sama osoba będzie występować w roli zbywcy (dostawcy) przy sprzedaży produktów rybackich lub rolnych.

Oczywiście członek rodziny osoby składającej zgłoszenie rejestracyjne „w imieniu” gospodarstwa rolnego, nawet jeśli prowadzi łącznie z tą osobą gospodarstwo rolne, może być odrębnym podatnikiem, jeśli prowadzi inną działalność gospodarczą (nie w ramach tego gospodarstwa). 



MAREK RUDY,
DORADCA PODATKOWY



KRAJOWA IZBA
DORADCÓW
PODATKOWYCH

K W A R T A L N I K

DORADCA PODATKOWY

KOLEGIUM REDAKCYJNE

Przewodnicząca kolegium redakcyjnego:
IWONA BIERNAT-BARAN

Członkowie kolegium redakcyjnego:
**JACEK BAJSON, DR AGNIESZKA FRANCIK,
CEZARY KRYSIAK, DR MARCIN RYMASZEWSKI**

Redaktor naczelny:
PAWEŁ PRUS,
e-mail: redakcja@kidp.pl

Korekta:
AGNIESZKA ROGOWSKA

Projekt graficzny, skład i łamanie:
AGNIESZKA WARDA,
paninagrochowie@gmail.com

WYDAWCA:

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH
02-362 Warszawa
ul. Bitwy Warszawskiej 1920 roku 3/310,
tel.: 22 578 50 00, faks: 22 578 50 09
e-mail: biuro@kidp.pl | www.kidp.pl

ISSN **1898-9926**

Wydawca nie odpowiada za treści zamieszczonych reklam.
Artykuły publikowane w dziale „Prawo Podatkowe” „Kwartalnika Doradca Podatkowy” nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko Krajowej Izby Doradców Podatkowych ani żadnego z jej organów. Artykuły prezentują jedynie osobiste poglądy i interpretacje dokonane przez Autorów. Krajowa Izba Doradców Podatkowych ani Redakcja nie ponoszą żadnej odpowiedzialności za wykorzystanie treści przedstawionych w artykułach w jakiegokolwiek sprawie podatkowej Czytelników.



PODATKIBEZRYZYKA.pl

**Dołącz do katalogu
DORADCÓW PODATKOWYCH**