



## Rocznik 2014

### STUDIA

#### **PAWEŁ MIKUŁA**

ZASADA PROPORCJONALNOŚCI W PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ – ANALIZA ORZECZNICTWA TSUE

#### **RAFAŁ BROLL**

STWIERDZENIE NADPŁATY A OKREŚLENIE WYSOKOŚCI ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO  
– STAN PO UCHWALE NSA Z DNIA 27.01.2014, SYGN. AKT II FPS 5/13

#### **JUSTYNA ZAJĄC-WYSOCKA**

TEORETYCZNE I PRAKTYCZNE ASPEKTY KWALIFIKACJI ORAZ OPODATKOWANIA ŚWIADCZEŃ  
ZŁOŻONYCH W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

### ARTYKUŁY

#### **MICHAŁ BRUDZIŃSKI**

OPODATKOWANIE PODATKIEM OD TOWARÓW I USŁUG SAMORZĄDOWYCH JEDNOSTEK  
BUDŻETOWYCH W ŚWIELE ORZECZNICTWA POLSKICH SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH  
I TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ

#### **KATARZYNA KNAWA**

ZASADA OKREŚLONOŚCI ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO JAKO POSTULAT NAUKI I WYMÓG PRAWNY

#### **IRENEUSZ NOWAK, BOGDAN RUTKOWSKI**

PEŁNOMOCNICTWO W ŚWIELE ORDYNACJI PODATKOWEJ – STAN OBECNY A PLANOWANE ZMIANY

#### **MICHAŁ TORUŃSKI**

SKUTKI ZAMIANY NIERUCHOMOŚCI MIĘDZY SKARBEM PAŃSTWA A MIASTEM NA PRAWACH  
POWIATU W ŚWIELE PRZEPISÓW USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

#### **JOANNA NIEDOJADŁO**

INTERPRETATION OF LAW AS AN ALTERNATIVE TO THE NORMATIVE METHOD AGAINST THE TAX  
AVOIDANCE

### GLOSY

#### **JAROSŁAW WITKOWSKI**

GŁOSA DO WYROKU TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ Z DNIA 29 LIPCA 2010 R., C-40/09

© Copyright by Katedra Prawa Finansów Publicznych  
Wydział Prawa i Administracji  
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu  
Polska

**Toruń 2014**

**Rada Naukowa:**

**Przewodniczący Rady Naukowej:**

Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

**Członkowie Rady Naukowej:**

Prof. dr hab. Jan Głuchowski

Prof. dr hab. Marek Kalinowski

Prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel

Doc. dr Petr Mrkývka

**Redakcja:**

Redaktor Naczelny

Dr hab. Agnieszka Olesińska

Sekretarz redakcji:

Dr Ewa Prejs

**Kontakt:**

Katedra Prawa Finansów Publicznych  
Wydział Prawa i Administracji  
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu  
ul. W. Bojarskiego 3  
87-100 Toruń  
Polska

tel. +48 56 611 40 86

fax. +48 56 611 40 89

<http://www.trp.umk.pl>

[redakcja@trp.umk.pl](mailto:redakcja@trp.umk.pl)

**Projekt okładki:**

Ewa Prejs

**Deklaracja o wersji pierwotnej:**

Redakcja „Toruńskiego Rocznika Podatkowego” informuje, że wersją pierwotną (referencyjną) czasopisma jest wydanie elektroniczne (ISSN 2080-9573).

---

# SPIS TREŚCI

---

## **STUDIA**

### *1. PAWEŁ MIKUŁA*

*ZASADA PROPORCJONALNOŚCI W PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ – ANALIZA ORZECZNICTWA TSUE..... 4*

### *2. RAFAŁ BROLL*

*STWIERDZENIE NADPŁATY A OKREŚLENIE WYSOKOŚCI ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO – STAN PO UCHWALE NSA Z DNIA 27.01.2014, SYGN. AKT II FPS 5/13 ..... 56*

### *3. JUSTYNA ZAJĄC-WYSOCKA*

*TEORETYCZNE I PRAKTYCZNE ASPEKTY KWALIFIKACJI ORAZ OPODATKOWANIA ŚWIADCZEŃ ZŁOŻONYCH W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG ..... 92*

## **ARTYKUŁY**

### *4. MICHAŁ BRUDZIŃSKI*

*OPODATKOWANIE PODATKIEM OD TOWARÓW I USŁUG SAMORZĄDOWYCH JEDNOSTEK BUDŻETOWYCH W ŚWIETLE ORZECZNICTWA POLSKICH SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH I TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ ..... 140*

### *5. KATARZYNA KNAWA*

*ZASADA OKREŚLONOŚCI ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO JAKO POSTULAT NAUKI I WYMÓG PRAWNY ..... 166*

### *6. IRENEUSZ NOWAK, BOGDAN RUTKOWSKI*

*PEŁNOMOCNICTWO W ŚWIETLE ORDYNACJI PODATKOWEJ – STAN OBECNY A PLANOWANE ZMIANY ..... 184*

### *7. MICHAŁ TORUŃSKI*

*SKUTKI ZAMIANY NIERUCHOMOŚCI MIĘDZY SKARBEM PAŃSTWA A MIASTEM NA PRAWACH POWIATU W ŚWIETLE PRZEPISÓW USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG ..... 205*

### *8. JOANNA NIEDOJADŁO*

*INTERPRETATION OF LAW AS AN ALTERNATIVE TO THE NORMATIVE METHOD AGAINST THE TAX AVOIDANCE ..... 215*

## **GLOSY**

### *9. JAROSŁAW WITKOWSKI*

*GŁOSA DO WYROKU TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ Z DNIA 29 LIPCA 2010 R., C-40/09 ..... 227*

# STUDIA

---

# ZASADA PROPORCJONALNOŚCI W PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ – ANALIZA ORZECZNICTWA TSUE

---

PAWEŁ MIKUŁA

---

## SPIS TREŚCI

---

---

1. Wstęp.....	5
2. Cel artykułu.....	6
3. Zasada proporcjonalności w sprawach VAT – analiza orzecznictwa TSUE .....	7
3.1. Orzeczenia dotyczące środków specjalnych.....	7
3.1.1. Komisja przeciwko Belgii (C-324/83).....	7
3.1.2. Walter Skripalle C-63/96 .....	9
3.1.3. Ampafrance Sanofi (C-181/99).....	10
3.1.4. Walter Sudholz (C-17/01).....	11
3.1.5. Landewijck SARL (C-494/04) oraz Vandoorne (C-489/09).....	13
3.1.6. Wnioski .....	14
3.2. Orzeczenia dotyczące obowiązków formalnych.....	16
3.2.1. Albert Collee (C-146/05), EGI (C-123 oraz C-330/87), Komisja przeciwko Hiszpanii (C-96/91).....	17
3.2.2. Bockemühl (C-90/02), Ecotrade (C-95/07 oraz C-96/07), Uszodaéptő (C-392/09), EMS Bułgaria (C-284/11) .....	20
3.2.3. Société générale (C-361/96).....	23
3.2.4. Polski Trawertyn (C-280/10), Reisdorf (C-85/95) .....	25
3.2.5. Nidera (C-385/09), Dankowski (C-438/09), VSTR (C-587/10).....	27
3.2.6. Stadeco (C-566/07), Kraft Foods (C-588/10).....	29
3.2.7. Petroma Transport (C-271/12) .....	31
3.2.8. Profaktor Kulesza (C-188/09), Redlihs (C-263/11) .....	33
3.2.9. Almos (C-337/13).....	35
3.2.10. Wnioski.....	36
3.3 Orzeczenia dotyczące dobrej wiary .....	37
3.3.1. Teleos.....	37

3.3.2. Netto Supermarkt (C-271/06) .....	40
3.3.3. Mahageben (C-80/11) i David (C-142/11).....	42
3.3.4. Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10).....	43
3.3.5. Wnioski.....	43
3.4. Orzeczenia dotyczące zwrotu VAT .....	44
3.4.1. Molenheide .....	45
3.4.2. Alicja Sosnowska (C-25/07).....	47
3.4.3. Mednis (C-525/11).....	49
3.4.4. Wnioski.....	50
3.5. Pozostałe orzeczenia .....	51
3.5.1. Federation of Technological Industries .....	51
3.5.2. Ablessio .....	52
3.5.3. Goldsmiths .....	53
4. Wnioski płynące z analizy orzecznictwa .....	54

## 1. WSTĘP

---

Przed przystąpieniem Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej pojęcie proporcjonalności<sup>1</sup> w nauce i praktyce polskiego prawa podatkowego pojawiało się stosunkowo rzadko. W ostatnich latach zauważyć można jednak wzrastające zainteresowanie tym pojęciem. Widoczne jest to coraz częściej w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych w sprawach podatkowych.<sup>2</sup> Dotyczy to w szczególności orzecznictwa z zakresu zharmonizowanych podatków pośrednich. Źródła tego zjawiska należy upatrywać zapewne przede wszystkim w stosowaniu zasady proporcjonalności przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej („TSUE”, „Trybunał”).

---

<sup>1</sup> Najczęściej w literaturze prawniczej mowa jest o proporcjonalności jako „zasadzie”. Status proporcjonalności jako zasady nie jest jednak jednoznaczny. W szczególności jeden z najważniejszych badaczy tego pojęcia - Robert Alexy – twierdzi, że proporcjonalność nie jest zasadą, a wynika z samego charakteru zasad. Innymi słowy, „stosunek” proporcjonalności „zachodzi pomiędzy” zasadami, a sam w sobie zasadą nie jest. W niniejszym artykule mowa przeważnie o „zasadzie” proporcjonalności, a czasem po prostu o „proporcjonalności”. Zob. R. Alexy, *Teoria praw podstawowych*, Warszawa 2010, s. 97.

<sup>2</sup> Zob. np. wyrok NSA z 14.12.2010 r. (sygn. I FSK 88/10, I FSK 69/10), uchwała NSA z 25.06.2012 r. (sygn. I FPS 3/12), wyrok NSA z 31.08.2011 r. (sygn. I FSK 1188/10), wyrok WSA w Lublinie z 22.10.2010 r. (sygn. I SA/Lu 141/10), wyrok WSA z 26.04.2012 r. w Warszawie (sygn. III SA/Wa 2114/11), wyrok NSA z 26.06.2008 r. (I FSK 1172/08), wyrok NSA z 23.05.2013 r. (sygn. I FSK 452/13), wyrok WSA we Wrocławiu z 17.10.2013 r. (sygn. I SA/Wr 980/13).

## 2. CEL ARTYKUŁU

---

Celem tego artykułu jest szczegółowa ilustracja analizy orzecznictwa Trybunału w sprawach z zakresu opodatkowania podatkiem od wartości dodanej („VAT”), w których zasada proporcjonalności miała istotny wpływ na rozstrzygnięcie.

Analiza ta została przeprowadzona w szczególności pod kątem poszukiwania odpowiedzi na następujące pytania:

- 1) W jakiego rodzaju sprawach zasada proporcjonalności była stosowana przez Trybunał – tj. jaki problem interpretacyjny rozstrzygała?
- 2) W jaki sposób Trybunał wskazuje na stosowanie zasady proporcjonalności?
- 3) Jaka jest treść zasady w kształcie stosowanym przez Trybunał? Czy można tutaj mówić o „klasycznych” trzech testach wypracowanych w orzecznictwie i doktrynie niemieckiej (przydatności, konieczności, proporcjonalności *sensu stricto*)?
- 4) Czy zauważalny jest jakiś dający się odtworzyć (przewidywalny) schemat rozumowania Trybunału przy stosowaniu zasady proporcjonalności?
- 5) Czy Trybunał stosując zasadę proporcjonalności bada relację danego środka do jego celu, czy też zastosowanie znajduje tutaj jakaś inna metodologia?
- 6) Wreszcie, czy można wywieść z dotychczasowego stosowania zasady proporcjonalności przez Trybunał jakieś konkretne reguły obowiązujące w opodatkowaniu VAT?

Pytania te, jako pomocnicze, zostały sformułowane w celu udzielenia odpowiedzi na pytanie o bardziej ogólnym charakterze: **w jaki sposób Trybunał stosuje zasadę proporcjonalności oraz w jaki sposób kształtuje jej treść w orzecznictwie z zakresu opodatkowania VAT.**

Podsumowanie rozważań, wyciągnięcie wniosków oraz odpowiedź na postawione ogólne pytanie nie jest celem niniejszego artykułu. Zostało to bowiem uczynione w odrębnej publikacji autora.<sup>3</sup> W niniejszym tekście zaprezentowano zaś szczegółową analizę orzecznictwa z wyciągnięciem wniosków cząstkowych.

---

<sup>3</sup> Wnioski z przedmiotowej analizy zostały zaprezentowane w odrębnym artykule, opublikowanym w Kwartalniku Prawa Podatkowego 2014, nr 2, s. 31 i nast. W tamtym artykule przedstawione też zostały ogólne ramy pojęciowe dotyczące zasady proporcjonalności, jej miejsca w systemie prawa, treści oraz zakresu zastosowania.

### 3. ZASADA PROPORCJONALNOŚCI W SPRAWACH VAT – ANALIZA ORZECZNICTWA TSUE

---

Liczba wyroków TSUE dotyczących VAT, w których zastosowano zasadę proporcjonalności, sięga kilkudziesięciu. Aby zilustrować stosowanie tej zasady, przydatne jest ich pogrupowanie. Za każdym razem jest to – rzecz jasna – wybór określonej konwencji. Mając na uwadze cele artykułu, zasadne wydaje się pogrupowanie przedmiotowych orzeczeń według kryterium rozstrzyganego problemu interpretacyjnego.

#### 3.1. ORZECZENIA DOTYCZĄCE ŚRODKÓW SPECJALNYCH

---

Wśród rozstrzygnięć z zastosowaniem zasady proporcjonalności można wyodrębnić te dotyczące stosowania środków specjalnych. Chodzi tu o to, w jakim zakresie dopuszczalne jest wprowadzenie odstępstwa od zasad opodatkowania VAT przewidzianych w VI Dyrektywie<sup>4</sup> na podstawie jej art. 27.<sup>5</sup>

##### 3.1.1. KOMISJA PRZECIWKO BELGII (C-324/83)<sup>6</sup>

---

Wyrok ten jest pierwszym z zakresu VAT, w którym zastosowana została zasada proporcjonalności. Przepisy belgijskie przewidywały, że podstawa opodatkowania dla nowych samochodów nie może być niższa niż określona cena katalogowa (ustalona cena dla danego typu samochodu notyfikowana kompetentnemu organowi). Takie ustalenie podstawy opodatkowania stało w oczywistej sprzeczności z art. 11 VI Dyrektywy. Zgodnie z nim podstawą opodatkowania jest cena otrzymana przez podatnika (przy czym oczywiście otrzymane wynagrodzenie było czasami niższe niż „sztywno” ustalona cena katalogowa – wówczas podstawa opodatkowania powinna być niższa).

---

<sup>4</sup> Szósta Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG; Dz.U. L 145 z 13.6.1977, str. 1 ze zm.) – w niniejszym artykule powoływana jako „VI Dyrektywa”.

<sup>5</sup> Państwa członkowskie były uprawnione do wprowadzenia odstępstw od przepisów VI Dyrektywy na podstawie art. 27 VI Dyrektywy.

<sup>6</sup> Wyrok Trybunału z 10.04.1984 r., Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Królestwu Belgii, C-324/83, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:1984:152.

Zasadnicza kwestia dotyczyła tego, czy przepisy belgijskie spełniają wymogi derogacji, o której mowa w art. 27 ust. 1 VI Dyrektywy. Chodziło zatem o to, czy ustalenie podstawy opodatkowania na „sztywnym” poziomie było środkiem wprowadzonym „w celu uproszczenia procedury poboru podatków oraz zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijania opodatkowania”, jak stanowił art. 27 ust. 1 Dyrektywy.

Trybunał nie przeprowadził szerszej refleksji wskazującej na kryteria, którym musi odpowiadać środek specjalny. Wskazał jedynie, że środki specjalne „muszą być takiej natury, aby zapobiegać unikaniu lub uchylaniu się od opodatkowania i nie mogą zasadniczo stanowić odstępstwa od podstawy opodatkowania z art. 11, poza zakresem ściśle koniecznym do osiągnięcia tego celu”.<sup>7</sup> Następnie wskazał, że rzeczywiście istnieje ryzyko nadużyć w handlu samochodami oraz że „usztynienie” podstawy opodatkowania może być środkiem zmierzającym do wyeliminowania tego zjawiska. Uznał jednak, że generalne i abstrakcyjne (nie przewidujące wyjątków) odstępstwo od art. 11 dla wszystkich określonych samochodów - bez możliwości uznania jakichkolwiek rabatów - wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia założonego celu.

Trybunał dosyć lakonicznie wytłumaczył swoje stanowisko. Po analizie późniejszych analogicznych orzeczeń rozumowanie Trybunału staje się nieco jaśniejsze. Uwzględniając tę wiedzę, uznać można, że, zdaniem TSUE, definicja podstawy opodatkowania tworzy jedną z podstawowych zasad konstrukcyjnych VAT. Zasada ta jest normą odpowiadającą prawu podatnika (w wielu przypadkach działa na korzyść podatnika, wspierając tym samym interes indywidualny). Zgodnie z wymogiem proporcjonalności<sup>8</sup>, odstępstwa od takiej zasady mogą być wprowadzone, jeżeli są konieczne do osiągnięcia celu w postaci zapobiegania nadużyciom. Jeżeli zatem obiektywnie nadużycia nie było, to taki środek przestaje być konieczny. Z powyższego zatem wynika, że generalne i abstrakcyjne „usztynienie” podstawy opodatkowania w przypadku sprzedaży każdego samochodu, bez możliwości udowodnienia przez podatnika, że w istocie cena była niższa, wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celu w postaci zapobiegania nadużyciom.

Nie jest przy tym całkowicie jasne, jakimi testami posłużył się Trybunał. Wydaje się, że zastosowanie znalazło kryterium przydatności oraz konieczności. Brak przy tym wskazań na stosowanie zasady proporcjonalności „sensu stricto”.

---

<sup>7</sup> Ust. 29 wyroku.

<sup>8</sup> W tym wyroku jeszcze przez Trybunał nie nazywanym tak wprost, choć wskazywanym w stanowisku Komisji.

### 3.1.2. WALTER SKRIPALLE C-63/96 <sup>9</sup>

---

Podobne rozstrzygnięcie zapadło w sprawie Walter Skripalle. W stanie faktycznym sprawy Pan Skripalle wynajął lokal spółce powiązanej (gdzie współnikami byli członkowie jego rodziny). Czynnosc została ustalona na poziomie porównywalnym do stosowanych w okolicy. Był on jednak na poziomie niższym niż to, co wynikało z mechanizmu przewidzianego w niemieckiej ustawie. Zgodnie z tymi przepisami podstawę opodatkowania w takim wypadku stanowił „koszt świadczenia usług”. Ta regulacja ustawy niemieckiej była środkiem specjalnym, o którym mowa w art. 27 ust. 1 VI Dyrektywy.

Rozstrzyganą kwestią było to, czy „szacowanie” podstawy opodatkowania wg „kosztów świadczenia usług” jest dopuszczalnym środkiem specjalnym mieszczącym się w przesłankach z art. 27 ust. 1 VI Dyrektywy – pomimo, że wynagrodzenie zastosowane przez podatnika było rzeczywiście ustalone na poziomie rynkowym.

W rozstrzygnięciu Trybunał wskazał, że odstępstwa od art. 11 (definicja podstawy opodatkowania) na podstawie art. 27 VI Dyrektywy, jako środki specjalne, są wprowadzane m.in. w celu zapobiegania nadużyciom. Jednakże „(...) odstępstwa wprowadzone w celu zapobiegania uchylaniu się lub unikaniu opodatkowania muszą być interpretowane ściśle i nie mogą odstępować od podstawy opodatkowania określonej w art. 11 z wyjątkiem zakresu ściśle koniecznego do osiągnięcia tego celu”.<sup>10</sup>

Następnie Trybunał wskazał, że regulacje niemieckie są przydatne do osiągnięcia założonego celu, ponieważ służą one zapobieganiu nadużyciom (ustalaniu przez strony ceny poniżej poziomu rynkowego w przypadku podmiotów powiązanych). Jednakże, jeżeli obiektywne fakty wskazują, że podatnik określił cenę na poziomie rynkowym, to wówczas takie ryzyko nie istnieje. Wobec tego, w takim zakresie, regulacje nie są zgodne z art. 27, ponieważ nie są konieczne do zapobiegania nadużyciom (skoro ryzyka takiego nadużycia nie ma).

Wyrok ten wykazuje istotne podobieństwo do sprawy Komisja przeciwko Belgii. Również tutaj chodzi o derogację od jednej z zasad systemu VAT (dot. podstawy opodatkowania). Jeżeli zatem środek krajowy (specjalny) stanowi odstępstwo od definicji podstawy opodatkowania, to nie jest możliwe stosowanie takiego środka, jeżeli z obiektywnych faktów wynika, że odpadł cel jego stosowania. Jeżeli

---

<sup>9</sup> Wyrok Trybunału z 29.05.1997 r., Finanzamt Bergisch Gladbach przeciwko Werner Skripalle, C-63/96, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:1997:263.

<sup>10</sup> Ust. 29 wyroku.

bowiem fakty wskazują na to, że brak jest nadużycia, to nie jest konieczne stosowanie środka zmierzającego do walki z nadużyciami.

Analiza wyroku prowadzi do wniosku, że – podobnie jak w wyroku poprzednio omawianym – Trybunał konfrontuje dwie „wartości” zawarte w VI Dyrektywie: z jednej strony interes podatnika realizowany w danej sprawie przez zasadę konstruowania podstawy opodatkowania jako otrzymanej ceny, a z drugiej interes publiczny w postaci celu zapobiegania nadużyciom. Pomiędzy tymi „wartościami” dochodzi do swego rodzaju „konfrontacji” rozstrzyganej przy pomocy zasady proporcjonalności.

### 3.1.3. AMPAFRANCE SANOFI (C-181/99)<sup>11</sup>

---

Trybunał kontynuował swoją dotychczasową linię orzeczniczą dotyczącą środków specjalnych również w sprawie Ampafrance Sanofi. Przyczyną sporu w tym wypadku stały się francuskie regulacje, które wyłączały możliwość wykonania prawa do odliczenia w odniesieniu do zakupów dotyczących „zakwaterowania, żywności, gościny i rozrywki” (z pewnymi drobnymi wyjątkami). Francja została upoważniona do wyłączenia odliczeń w tym zakresie decyzją derogacyjną wydaną na podstawie art. 27 VI Dyrektywy.

W stanie faktycznym sprawy, po wprowadzeniu decyzji, spółka Ampafrance ponosiła koszty na towary i usługi wyłączone z odliczenia na mocy decyzji Rady. Istotą sporu było to, czy taki zakaz odliczenia był zgodny z VI Dyrektywą.

Trybunał powołał zasadę proporcjonalności (odmiennie niż w podobnych sprawach wcześniej) wprost ją tak nazywając. Następnie wskazał, że konieczna jest ocena, czy postanowienia decyzji derogacyjnej są „konieczne i odpowiednie do osiągnięcia celów, którym służą oraz czy mają najmniejszy możliwy wpływ na inne cele i zasady VI Dyrektywy”. Wydaje się zatem, że Trybunał przywołał w tym wypadku trzy „klasyczne” kryteria proporcjonalności.

Analizując te przesłanki, choć w niezupełnie czytelny sposób, TSUE zauważył, że może istnieć trudność w kontrolowaniu wykorzystania spornych dóbr do celów prywatnych, a zatem i istnieje ryzyko nadużyć w tym zakresie (test przydatności?). Jednocześnie jednak ryzyko takie nie istnieje, jeżeli z obiektywnych

---

<sup>11</sup> Wyrok Trybunału 19.09.2000 r., Ampafrance SA przeciwko Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire (C-177/99) i Sanofi Synthelabo przeciwko Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne (C-181/99), publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2000:470.

faktów wynika, że dobra zostały użyte do celów działalności gospodarczej (test konieczności?). Dodatkowo, całkowite wyłączenie z odliczenia może mieć ten skutek, że może ono być sprzeczne z zasadą prawa do odliczenia, które zapewnia neutralność podatku (test proporcjonalności sensu stricto?).

W konsekwencji Trybunał doszedł do wniosku, że środek, który wyłącza z możliwości odliczenia wszystkie zakupy w zakresie „zakwaterowania, żywności, gościny i rozrywki”, choć inne odpowiednie mniej dolegliwe dla tej zasady środki mogą być przewidziane albo już obecnie mogą istnieć w prawie Państwa Członkowskiego, nie wydają się być konieczne do tego, aby zwalczać unikanie lub uchylanie się od opodatkowania. Trybunał stwierdził przy tym, że nie jest zgodny z zasadą proporcjonalności środek, który uniemożliwia podatnikowi wykazanie, że brak było nadużycia.

W wyroku *Ampafrance Sanofi* Trybunał doszedł do podobnych wniosków, które znane są z dwóch wyżej wspomnianych spraw: środki derogacyjne (takie jak zakaz odliczenia określonych wydatków) muszą być zgodne z zasadą proporcjonalności. A zgodne z tą zasadą są wyłącznie wówczas, gdy są konieczne do realizacji ich celów. Generalny zakaz odliczenia od określonych zakupów nie jest konieczny do zapobiegania nadużyciom, gdy podatnik wykaże, iż nadużycie nie ma miejsca. Wówczas odpada bowiem konieczność osiągnięcia celu regulacji.

Warto zauważyć również, że szeroki wywód na temat dopuszczalności niewzruszalnych domniemań przeprowadził Rzecznik Generalny w opinii do przedmiotowej sprawy<sup>12</sup>, poddając w wątpliwość możliwość ich wprowadzania. Abstrahując jednak od tego Rzecznik zauważył również, że można sobie z pewnością wyobrazić mniej godzące w zasadę neutralności (i w system VAT w ogóle) środki chroniące przed nadużyciami - jak choćby wprowadzenie domniemania nieodliczalności określonych wydatków z możliwością obalenia takiego domniemania przez podatnika.<sup>13</sup>

#### 3.1.4. WALTER SUDHOLZ (C-17/01)<sup>14</sup>

---

Trybunał nie był tak kategoryczny w odniesieniu do derogacji dotyczącej odliczeń wydatków związanych z używaniem samochodów osobowych.

<sup>12</sup> Opinia Rzecznika Generalnego Cosmas z 23.03.2000, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2000:162.

<sup>13</sup> Ust. 79 opinii.

<sup>14</sup> Wyrok Trybunału z 29.04.2004 r., Finanzamt Sulingen przeciwko Walter Sudholz, C-17/01, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2004:242.

Decyzja derogacyjna Rady (na podstawie art. 27 VI Dyrektywy) umożliwiła RFN wprowadzenie ograniczenia w odliczeniu VAT od zakupu samochodów. Odliczenie było ograniczone do 50% kwoty podatku, jeżeli samochód był używany do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą w wymiarze większym niż 5%. Pan Sudholz prowadził przedsiębiorstwo malarskie. Zakupił do tego celu samochód i przyporządkował go w 70% do swojej działalności gospodarczej, a w 30% do celów prywatnych. Odliczył 70% podatku twierdząc, że wprowadzone ograniczenie jest niezgodne z VI Dyrektywą.

Trybunał badał zgodność decyzji z art. 27 VI Dyrektywy. Jak uznał, konieczne jest zbadanie, czy środek w postaci ograniczenia odliczenia podatku może być uznany za konieczny i przydatny do osiągnięcia celów decyzji oraz jakie jest przy tym prawdopodobieństwo naruszenia celów i zasad VI Dyrektywy.<sup>15</sup>

Trybunał szczegółowo wskazał cel decyzji. Uznał, że została ona wydana w celu zapobiegania nadużyciom oraz w celu uproszczenia poboru podatku.

Zarówno Komisja Europejska, jak i Rzecznik Generalny podnosili, że sytuacja w tej sprawie wykazuje podobieństwo do tej ze sprawy *Ampafrance Sanofi*. Trybunał nie podzielił jednak tego poglądu: (i) w tamtej sprawie istniało całkowite wyłączenie odliczenia, (ii) celem tamtej decyzji było wyłącznie zapobieganie nadużyciom, (iii) istniały w odrębnych regulacjach inne mechanizmy weryfikacji nieodliczalnych wydatków.

Trybunał szczegółowo przeprowadził następnie test przydatności. Wskazał, że (i) istnieją znaczne trudności w przyporządkowaniu przez podatnika samochodu do danej sfery działalności, (ii) istnieje trudność w weryfikacji faktycznego użycia samochodu, (iii) zostały zidentyfikowane nieprawidłowości w prawie każdej badanej sprawie. Trybunał wskazał również, że 50% to średni unijny poziom ograniczeń proponowany przez Komisję, a równolegle istnieje 5% próg użycia do celów prywatnych. Trybunał podkreślił również, że jednym z celów środka jest również uproszczenie poboru podatku, a wyłącznie ustalenie pewnego formalnego limitu może stanowić uproszczenie poboru.

Wydaje się więc na pierwszy rzut oka, że Trybunał odszedł od kursu przyjętego w poprzednio wskazanych sprawach. Po bliższej analizie można zauważyć, że Trybunał w odniesieniu do wydatków „samochodowych” dokonał bardzo szczegółowego uzasadnienia, dlaczego w tych przypadkach uznaje możliwość dopuszczenia środka upraszczającego. Z jednej strony istnieje bowiem prawo do odliczenia

---

<sup>15</sup> Konstruując ten test Trybunał odwołał się do wyroku w sprawie *Ampafrance Sanofi*.

podatku (zasada neutralności). Z drugiej jednak występuje konieczność osiągnięcia celu w postaci zapobiegania nadużyciom, a jednocześnie uproszczenia poboru. Przy tym jednak istnieją faktyczne przesłanki pozwalające uznać, że w przypadku samochodów osobowych nie istnieje możliwość stosowania łagodniejszego środka.

Zauważyć można, że Trybunał przeprowadził testy konieczności oraz przydatności. Nie jest jednak całkowicie jasne, czy zastosował test proporcjonalności sensu stricto.

### 3.1.5. LANDEWIJCK SARL (C-494/04)<sup>16</sup> ORAZ VANDOORNE (C-489/09)<sup>17</sup>

---

Pewną wspólną specyfiką charakteryzują się wyroki w dwóch sprawach: Landewijck SARL oraz Vandoorne. Obydwe wynikają ze specyficznego systemu poboru podatku VAT od wyrobów tytoniowych, które obowiązywały w Holandii. Polegał on na tym, że podatek VAT stanowił określoną część ceny detalicznej uwzględnianej dla celów obliczania akcyzy (19/119). Raz zapłacony wraz z akcyzą (przykładowo przez hurtownika), nie był nakładany na kolejnych etapach obrotu, ale nie był również odliczany przez kolejnych w łańcuchu nabywców. VAT był płacony wraz z zakupem znaków skarbowych. System ten stanowił oczywiste odstępstwo od zasad opodatkowania VAT oraz został utrzymany przez Holandię jako środek specjalny na podstawie art. 27 ust. 5 VI Dyrektywy.

Spółka Landewijck prowadziła działalność w zakresie hurtowego handlu wyrobami tytoniowymi. Zamówiła znaki skarbowe, z których części nie otrzymała – na skutek ich zaginięcia. Organy holenderskie odmówiły zwrotu należności za te znaki akcyzy.

W sprawie Vandoorne spółka o tej nazwie domagała się zwrotu podatku VAT z tego tytułu, że dostarczyła papierosy swojemu nabywcy, a wierzytelność z tego tytułu stała się nieściągalna. W związku z tym Vandoorne zapłaciła w cenie swojemu dostawcy podatek VAT, ale nie odzyskała podatku w cenie swojej dostawy oraz nie miała możliwości go odzyskać.

Istota sporu w dwóch wspomnianych sprawach sprowadzała się do odpowiedzi na pytanie, czy brak zwrotu podatku VAT w takich okolicznościach (a w zasadzie system poboru podatku przez banderole)

---

<sup>16</sup> Wyrok Trybunału z 15.06.2006 r., Heintz van Landewijck SARL przeciwko Staatssecretaris van Financiën, C-494/04, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2006:407.

<sup>17</sup> Wyrok Trybunału z 27.01.2011 r., Vandoorne NV przeciwko Belgische Staat, C-489/09, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2011:33.

jest zgodny z art. 27 ust. 1 i ust. 5, a więc czy nie wykracza poza to, co jest niezbędne w celu uproszczenia poboru podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym oraz omijania opodatkowania.

Jak wskazał Trybunał w sprawie *Landewijck*, przepisy krajowe stanowiące odstępstwo, o którym mowa w art. 27 ust. 5 VI Dyrektywy, które są dozwolone „celem uproszczenia procedury poboru podatków oraz zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijaniu opodatkowania”, należy poddawać wykładni ścisłej. Jeśli chodzi o zdefiniowaną w art. 11 VI Dyrektywy podstawę opodatkowania, odstępstwa dopuszczalne są „tylko w zakresie absolutnie niezbędnym do osiągnięcia powyższego celu (...). Ponadto powinny one być niezbędne i stosowne dla realizacji szczególnych celów oraz w jak najmniejszym stopniu oddziaływać na cele i zasady, które są zawarte w szóstej dyrektywie (...)”. Analizowane holenderskie przepisy prawa podatkowego skutkują uproszczeniem poboru podatku. Wiążą one kwotę podatku do zapłaty z ostateczną kwotą, która zawarta jest w wynagrodzeniu. Może wprawdzie dochodzić w określonych okolicznościach, takich jak utrata produktów lub niedokonanie sprzedaży do tego, że kwota do zapłaty będzie przewyższać kwotę podatku, który miały zapłacić konsumenci. Sama jednak taka ewentualność nie powoduje, że system jest niezgodny z art. 27 ust. 5 ww. Dyrektywy. Z tych samych powodów nie wykracza on poza to, co jest niezbędne w celu uproszczenia poboru podatku VAT. Podobnymi przesłankami Trybunał kierował się w sprawie *Vandoorne*.

Należy zwrócić uwagę, że Trybunał nie wyjaśnił dostatecznie, jakimi kryteriami kierował się oceniając, że holenderski system nie jest niezgodny z art. 27 VI Dyrektywy. W drodze analogii do dotychczas omówionych przez Trybunał wyroków należałoby uznać, że gdy podatnik wykazał, że banderole zagubił, a do dostawy nie doszło, to wówczas powinien mu przysługiwać zwrot VAT z tego tytułu (niedopuszczalne powinno być bowiem niewzruszalne domniemanie dokonania czynności opodatkowanej poprzez sam zakup banderol). Należy jednak zauważyć pewną różnicę. Co do poprzednich wyroków można stawiać tezę, że brak prawa do odliczenia lub odstępstwo od przyjętych w Dyrektywie zasad ustalania podstawy opodatkowania były wyjątkami, które nie pozwalały podatnikowi na powrót do zasady – tu jednak odstępstwa od zasad opodatkowania VAT mogły zdarzyć się wyjątkowo.

### 3.1.6. WNIOSKI

---

Na podstawie wyroków dotyczących środków specjalnych można wysnuć pewne wnioski o charakterze ogólnym.

Widać, że Trybunał nie zawsze posługuje się wprost terminem „proporcjonalności” lub „zasady proporcjonalności”, choć z kontekstu sprawy (ewentualnie z wypowiedzi innych uczestników postępowania) wynika, że bezsprzecznie Trybunał tę zasadę stosuje. We wszystkich omówionych wyżej wyrokach Trybunał powołał kryterium konieczności (niezbędności). To kryterium było w każdym przypadku bardzo wyraźnie eksponowane. Również kryterium przydatności zasadniczo jest przywoływane w każdym orzeczeniu. Kryterium proporcjonalności sensu stricto w niektórych wyrokach nie było powoływane w ogóle, albo było powoływane, ale nie było tak nazywane wprost (czasami wskazanie, że środki powinny mieć „najmniejszy możliwy wpływ na cele i zasady VI Dyrektywy” albo „w jak najmniejszym stopniu oddziaływać na cele i zasady zawarte w szóstej dyrektywie”).

Trudno jednak wprost „odszyfrować”, które testy Trybunał stosuje. W odniesieniu do testu przydatności w zasadzie wątpliwości nie powstawały (każdy badany środek wydawał się przydatny do postawionego celu). Najbardziej wyraźne wydaje się stosowanie kryterium konieczności. W zasadzie można twierdzić, że w każdym z wyroków test ten został zastosowany. Nie jest jednoznacznie jasne, czy Trybunał zastosował zasadę proporcjonalności sensu stricto.

Na podstawie analizy powołanej grupy wyroków stwierdzić można, że Trybunał odwołuje się do „klasycznego” trójczłonowego testu znanego z niemieckiej doktryny. Wydaje się przy tym, że stosowanie znajduje kryterium konieczności, czasami przydatności. Stosowanie proporcjonalności sensu stricto jest już natomiast mniej czytelne.

Z analizowanych wyroków wynika, że Trybunał stosowanie zasady proporcjonalności werbalizuje jako **badanie środka** przewidzianego przez prawo krajowe. W pierwszej kolejności jest to odpowiedź na pytanie, czy środek jest przydatny do postawionego mu celu, czy jest konieczny do jego osiągnięcia, a następnie (ewentualnie), czy wpływa on w jak najmniejszym możliwym stopniu na inne cele oraz zasady Dyrektywy VAT. Trudno zatem mówić o tym, że zasada proporcjonalności determinuje wyłącznie treść relacji środka do celu. W zakresie dwóch pierwszych kryteriów tak z pewnością jest. W zakresie proporcjonalności sensu stricto natomiast następuje badanie, w jakim zakresie środek ten narusza inne zasady i cele Dyrektywy.

Da się jednak zaobserwować wyraźny wspólny mianownik we wszystkich powołanych wyrokach. We wszystkich tych sprawach Trybunał eksponował istnienie określonej zasady opodatkowania VAT, przyznającej w konkretnej sprawie podatnikom prawo, która to zasada wspierała **interes prywatny**

**podatnika.**<sup>18</sup> Z drugiej strony do prawa krajowego wprowadzony był określony **środek**, którego celem było **zapobieganie nadużyciom lub uproszczenie poboru podatku**, a więc środek ten zmierzał do celu wspierającego **interes publiczny**.

W każdym przypadku chodziło zatem o swego rodzaju „konfrontację” pomiędzy interesem prywatnym a interesem publicznym: pomiędzy sprawnością poboru podatku a prawem podatnika. Ta konfrontacja była przeprowadzana przez Trybunał przy użyciu testów proporcjonalności.

Jasne stają się również pewne wypracowane przez Trybunał reguły: niedopuszczalne w świetle zasady proporcjonalności powinny być niewzruszalne domniemania (przeciw „podstawowym zasadom” systemu VAT). Innymi słowy, można z powyższych orzeczeń wywieść regułę, że jeżeli dany środek (przepis) jest odstępstwem od podstawowych zasad opodatkowania VAT, to wówczas podatnik musi mieć możliwość udowodnienia, że powinien zostać opodatkowany zgodnie z tymi zasadami.

### 3.2. ORZECZENIA DOTYCZĄCE OBOWIĄZKÓW FORMALNYCH

---

Najliczniejsza grupa wśród przedmiotowych orzeczeń dotyczy stosowania obowiązków formalnych. Chodzi tutaj o sprawy wynikłe z faktu, że podatnik nie spełnił określonego obowiązku o charakterze formalnym (brak posiadania określonego dokumentu, braki w treści dokumentów, braki w odpowiednim ewidencjonowaniu istotnych dla opodatkowania zdarzeń, brak rejestracji podatnika lub jego kontrahenta dla celów opodatkowania, brak wystawienia określonego dokumentu), co spowodowało, że nie mógł skorzystać z korzystnego dla siebie standardu opodatkowania (brak prawa do odliczenia podatku naliczonego, brak zwolnienia z podatku, brak zwrotu podatku, brak możliwości skorygowania „in minus” wykazanego wcześniej podatku). Te orzeczenia są przedmiotem omówienia w niniejszym rozdziale.

---

<sup>18</sup> W sprawach Komisja przeciwko Belgii oraz Walter Skripalle, jak również w sprawach Landewijk i Vandoorne była to zasada ustalania podstawy opodatkowania według reguł określonych w Dyrektywie; w Sudholz oraz Ampafrance Sanofi była to zasada neutralności i prawo do odliczenia podatku.

3.2.1. ALBERT COLLEE (C-146/05)<sup>19</sup>, EGI (C-123 ORAZ C-330/87)<sup>20</sup>, KOMISJA  
PRZECIWKO HISZPANII (C-96/91)<sup>21</sup>

---

Jednymi z pierwszych spraw, w których poruszana była kwestia obowiązków formalnych były sprawy EGI oraz Komisja przeciwko Hiszpanii.

W pierwszej z nich belgijscy podatnicy nabywali towary udokumentowane fakturami, które zawierały błędy: co do identyfikacji stron transakcji (w tym błędne numery VAT), co do przedmiotu transakcji, jak i osób podpisujących faktury. Istota sporu sprowadzała się do tego, czy państwo członkowskie może odmówić prawa do odliczenia podatku naliczonego z tego powodu, że faktura nie zawiera określonych informacji. Trybunał nie odpowiedział jednoznacznie na to pytanie. Stwierdził jednak, że w celu wykonania prawa do odliczenia VI Dyrektywa wymaga jedynie posiadania faktury, która zawiera określone informacje. Państwa członkowskie mogą przewidzieć dodatkowe wymogi treściowe faktury. Jednakże takie wymogi, które miałyby uzależniać prawo do odliczenia VAT od ich spełnienia „muszą być ograniczone do tego, co konieczne, aby zapewnić prawidłowy pobór podatku VAT oraz aby umożliwić nadzór organów podatkowych. Ponadto takie elementy nie mogą, z racji swojej ilości lub natury, uniemożliwiać wykonania prawa do odliczenia albo czynić go nadmiernie utrudnionym”.<sup>22</sup>

Podobne przesłanki sąd unijny przedstawił w drugiej powołanej sprawie. Zgodnie z art. 6 ust. 2 Dyrektywy 68/169<sup>23</sup> państwa członkowskie mogły zapewnić zwrot podatku dla podróżnych opuszczających dane państwo. Ust. 3 wskazywał, że Państwa Członkowskie mogą wprowadzać dodatkowe warunki zwrotu podatku. Ust. 4 przewidywał warunek formalny takiego zwrotu: „zwrot będzie uzależniony od (...) przedstawienia kopii faktury albo innego dokumentu w jej miejsce, potwierdzonego przez właściwe władze państwa eksportu”. Przepisy hiszpańskie przewidywały

---

<sup>19</sup> Wyrok Trybunału z 27.09.2007 r., Albert Collée przeciwko Finanzamt Limburg an der Lahn, C-146/05, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2007:549.

<sup>20</sup> Wyrok Trybunału 14.07.1988 r., Léa Jeunehomme i Société anonyme d'étude et de gestion immobilière "EGI" przeciwko państwu belgijskiemu, sprawy połączone C-123 oraz C-330/87, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:1988:408.

<sup>21</sup> Wyrok Trybunału z 9.06.1992 r., Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Królestwu Hiszpanii, C-96/91, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:1992:253.

<sup>22</sup> Ustęp 16 i 17 omawianego wyroku. Najczęściej uznaje się, iż Trybunał stosuje „zasadę skuteczności” danego prawa, gdy wskazuje na zakaz stosowania środków, które mogą czynić wykonanie prawa „niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym”. Równocześnie jednak zakaz naruszenia istoty prawa należy rozumieć jako wynik stosowania zasady proporcjonalności sensu stricto – tak zob. przykładowo J. Schwarze, *op. cit.*, s. 859.

<sup>23</sup> Dyrektywa Rady z dnia 28 maja 1969 r. w sprawie harmonizacji przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych odnoszących się do zwolnienia z podatku obrotowego i podatku akcyzowego towarów przywożonych w międzynarodowym ruchu pasażerskim (69/169/EWG), EUR-LEX dokument nr 31969L0169.

natomiast warunek przedstawienia specjalnego oficjalnego formularza. Istota sporu sprowadzała się zatem do odpowiedzi na pytanie, czy taki dodatkowy formularz może warunkować dokonanie zwrotu.

Trybunał podkreślił, że dyrektywa nie wymaga prezentacji żadnego specjalnego dokumentu, a jedynie faktury. Po drugie wskazał, że taki wymóg byłby nieproporcjonalny. Powołał się na sprawę EGI i wskazał, że VI Dyrektywa VAT przewiduje możliwość nakładania dodatkowych obowiązków przez państwa członkowskie. Lecz środki te nie mogą wykraczać poza to, co jest ściśle konieczne do osiągnięcia celu zapobiegania nadużyciom oraz zapewnieniu kontroli przez organy podatkowe, a charakter wymogów formalnych nie może czynić prawa do odliczenia praktycznie niemożliwym do wykonania lub nadmiernie utrudnionym. Prezentacja takiego specjalnego formularza tymczasem wykracza poza to, co jest konieczne do zapewnienia prawidłowego poboru podatku, a obowiązek ten jest takiej natury, że czyni prawo do zwrotu bardzo utrudnionym. Dodatkowo obowiązek taki powoduje podwójne opodatkowanie, podczas gdy celem przedmiotowej regulacji jest zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu.

Choć pomiędzy wspomnianymi wyżej wyrokami a rozstrzygnięciem w sprawie Albert Collee były wydane inne w podobnych sprawach (omówione również poniżej), to właśnie ten zasługuje na szczególną uwagę ze względu na swoją fundamentalną tezę. Znalazła ona odzwierciedlenie w szerokiej, względnie konsekwentnej linii Trybunału w odniesieniu do obowiązków formalnych.

W sprawie Albert Collee podatnik niemiecki dokonywał sprzedaży samochodów, które wywoził do Belgii. Pierwotnie sprzedawca wystawiał faktury ze stawką podstawową – właściwą dla sprzedaży krajowej. Następnie jednak dokonał korekty swoich ewidencji w odniesieniu do tych transakcji, ujmując je jako zwolnione dostawy wewnątrzspółnotowe. Organ podatkowy odmówił możliwości dokonania takiej korekty powołując się na praktykę orzeczniczą. Zgodnie z nią zapisy w księgach powinny być dokonane na bieżąco i bezpośrednio po dokonaniu danej czynności. Stąd Trybunał był zobowiązany do udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy organy podatkowe mogą odmówić zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzspółnotowej, która bezsprzecznie miała miejsce, jedynie na tej podstawie, że podatnik nie przedstawił wymaganego dokumentu księgowego we właściwym czasie.

Trybunał rozpoczął swoje uzasadnienie wskazując, że zwolnienie WDT odnosi się do kilku zasad opodatkowania VAT. Po pierwsze, stanowi ono odstępstwo od zasady, że VAT znajduje zastosowanie do wszystkich czynności obejmujących „produkcję lub dystrybucję”. Po drugie, realizuje zasadę neutralności podatku VAT z tego powodu, że pozwala uniknąć podwójnego opodatkowania. Po trzecie zaś, realizuje zasadę, z godnie z którą wpływy podatkowe zapewnione są temu Państwu, na terenie

którego następuje końcowe wykorzystanie towaru. Trybunał zatem w pierwszej kolejności wskazuje zasady systemu VAT, które są realizowane poprzez konstrukcję zwolnienia WDT. Wskazuje również, że zwolnienie takie stanowi wyjątek od zasady powszechności opodatkowania.

Dalej Trybunał wskazuje, że istnieje możliwość wprowadzenia dodatkowych środków uzależniających zastosowanie zwolnienia. Zwraca więc uwagę, że dyrektywa przewiduje możliwość wprowadzenia przez państwa członkowskie środków zmierzających do prostego stosowania zwolnień oraz zapobiegania nadużyciom. Ponadto, art. 22 ust. 8 VI Dyrektywy przewiduje również możliwość wprowadzenia innych dodatkowych obowiązków formalnych w celu zapewnienia prawidłowego poboru i zapobiegania oszustwom podatkowym. Jednakże, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, środki takie nie mogą wykroczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia ich celów. „Przepisy te nie mogą być więc wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność podatku VAT, stanowiącą podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez przepisy wspólnotowe w tej dziedzinie”.<sup>24</sup>

Stosując powyższe ustalenia do stanu faktycznego sprawy, Trybunał stwierdził, że „przepis krajowy, który uzależnia w istocie prawo do zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzspółnotowej od spełnienia obowiązków formalnych, nie uwzględniając wymogów merytorycznych, a w szczególności nie biorąc pod uwagę kwestii, czy zostały one spełnione, wykacza poza to, co jest niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku”.<sup>25</sup>

„(...) w odniesieniu do sprawy przed sądem krajowym, skoro z postanowienia odsyłającego wynika, że fakt dokonania dostawy wewnątrzspółnotowej jest bezsporny, zasada neutralności podatkowej wymaga jak to słusznie podnosi Komisja Wspólnot Europejskich by zwolnienie od podatku VAT zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek merytorycznych, nawet jeśli podatnik pominął pewne wymogi formalne. Inaczej byłoby jedynie w przypadku, gdyby naruszenie tych wymogów formalnych uniemożliwiło przedstawienie przekonującego dowodu spełnienia przesłanek merytorycznych. Jednak nie wydaje się, by tak było w sprawie przed sądem krajowym”.<sup>26</sup>

Trybunał w tej sprawie bardzo wyraźnie zarysował różnicę pomiędzy przesłankami merytorycznymi oraz formalnymi opodatkowania. Taka różnica była już widoczna na podstawie dotychczasowych wyroków dotyczących obowiązków formalnych (choć nie tylko) – jednakże w tym orzeczeniu widać to wyraźnie: jeżeli przesłanki merytoryczne zwolnienia (wywóz z kraju członkowskiego) zostały

---

<sup>24</sup> Pkt 26 wyroku.

<sup>25</sup> Pkt 29 wyroku.

<sup>26</sup> Pkt 31 wyroku.

spełnione, to spełnienie dodatkowych warunków formalnych nie jest konieczne. Celem tych dodatkowych warunków jest bowiem zapewnienie poboru oraz zapobieganie nadużyciom. Skoro żaden podatek od tej danej transakcji nie jest należny (zwolnienie), to nie ma konieczności zapewnienia poboru ani zapobiegania nadużyciom. Skoro jasne jest, że nadużycia nie było, to środek zabezpieczający przed nadużyciami przestaje być konieczny do osiągnięcia jego celu. Kryterium konieczności nie zostaje spełnione. Dodatkowo niejako Trybunał wskazuje, że ustalanie skutków podatkowopravných na podstawie przesłanek formalnych bez uwzględnienia przesłanek merytorycznych naruszyłoby zasadę neutralności.

Warto również zauważyć, że Trybunał na początku uzasadnienia przywołał różne „zasady” systemu VAT, które mają być realizowane przez zwolnienie WDT. Z tego faktu można wyciągać wniosek, że brak zwolnienia powodowałby z jednej strony brak opodatkowania towarów w miejscu konsumpcji, złamanie zakazu podwójnego opodatkowania oraz naruszenie neutralności podatku. Z drugiej zaś strony brak zwolnienia wspierałby zasadę powszechności opodatkowania (od której zwolnienie jest wyjątkiem) oraz pozwoliłby zapobiegać nadużyciom. Ostatecznie wypracowana reguła wydaje się więc wynikiem wyważenia pomiędzy tymi określonymi – w pewnej mierze przeciwstawnymi - zasadami.

### 3.2.2. BOCKEMÜHL (C-90/02)<sup>27</sup>, ECOTRADE (C-95/07 ORAZ C-96/07)<sup>28</sup>, USZODAÉPÍTŐ (C-392/09)<sup>29</sup>, EMS BULGARIA (C-284/11)<sup>30</sup>

---

Na podstawie wyżej omówionych wyroków można postawić hipotezę, że zasadne jest rozróżnienie merytorycznych oraz formalnych przesłanek opodatkowania, a przy tym niespełnienia formalnych nie powinno się brać pod uwagę, jeżeli nie ma wątpliwości co do spełnienia merytorycznych (co zawsze jest wynikiem wzięcia pod uwagę różnorodnych zasad, wartości lub celów realizowanych przez Dyrektywę VAT).

---

<sup>27</sup> Wyrok Trybunału z 1.04.2004 r., Finanzamt Gummersbach przeciwko Gerhard Bockemühl, C-90/02, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2004:206.

<sup>28</sup> Wyrok Trybunału z 8.05.2008 r., Ecotrade SpA przeciwko Agenzia delle Entrate - Ufficio di Genova 3, sprawy połączone C-95/07 oraz C-96/07, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2008:267.

<sup>29</sup> Wyrok Trybunału z 30.09.2010 r., Uszodaépitő kft przeciwko APEH Központi Hivatal Hatóságí Főosztály, C-392/09, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2010:569.

<sup>30</sup> Wyrok Trybunału z 12.07.2012 r., EMS-Bulgaria Transport OOD przeciwko Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Plovdiv, C-284/11, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2012:458.

Hipotezę taką wspiera szereg wyroków tworzących zasadniczo jednolitą linię orzecznictwa dotyczącą tzw. mechanizmu „reverse charge”.<sup>31</sup> We wszystkich powołanych sprawach podatnik dokonywał nabyć (towarów lub usług) rozliczanych w ten właśnie sposób. We wszystkich tych przypadkach nie było wątpliwości co do tego, że nabycia rzeczywiście miały miejsce, a merytoryczne przesłanki odliczenia podatku naliczonego były spełnione. Jednocześnie jednak w każdej z tych spraw określone obowiązki formalne nie zostały wypełnione. W sprawie Bockemühl otrzymane przez podatnika-nabywcę faktury były nierzetelne – m.in. podmiot wskazany na fakturze jako dostawca nie istniał. W sprawie Ecotrade podatnik nabył usługi transportu wewnątrzspółnotowego – jednak nie wykazał z tego tytułu ani podatku należnego, ani podatku naliczonego. Organy podatkowe nakazały wykazać podatek należny, lecz w odniesieniu do podatku naliczonego prawo to należało wykonać w 2-letnim terminie. Aby wykonać to prawo, należało ująć kwoty wynikające z tych transakcji w odpowiednich rejestrach prowadzonych przez Spółkę. Trybunał rozstrzygał tu m.in., czy w takich okolicznościach można stosować „sankcję”<sup>32</sup> w postaci odmowy prawa do odliczenia podatku. W sprawie Uszodaépitő organy podatkowe uznały, że podatnik nie ma prawa do odliczenia podatku z tego powodu, że nowe przepisy węgierskie nakazywały korektę przeszłych deklaracji (na podstawie przepisów obowiązujących z mocą wsteczną) oraz od korekty faktur wystawionych w przeszłości.

W powyższych sprawach Trybunał uznał, że spełnienie warunków formalnych nie może prowadzić – w przypadku stosowania mechanizmu reverse charge – do odmowy prawa do odliczenia podatku naliczonego, jeżeli materialne przesłanki opodatkowania są spełnione.

Uzasadnienie przesłanek, którymi TSUE się kierował są relatywnie czytelne w przypadku sprawy Bockemühl oraz Uszodaépitő. W obydwu sprawach najpierw powołana została zasada neutralności ze wskazaniem na realizujące ją prawo do odliczenia, jako podstawowe prawo podatnika. Jednocześnie Dyrektywa wskazuje, że podatnik, w celu odliczenia, powinien spełnić warunki przewidziane w prawie państwa członkowskiego. Warunki te powinny być zgodne z jednym z celów dyrektywy, którym w tym przypadku jest zapewnienie prawidłowego poboru podatku oraz kontroli przez organy podatkowe. Wymogi te nie mogą czynić prawa do odliczenia praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym. Dlatego też nałożone warunki nie mogą wykraczać poza to, co jest konieczne do zapewnienia kontroli mechanizmu odwrotnego obciążenia. Dalej Trybunał konkluduje, że gdy administracja podatkowa posiada informacje o tym, że transakcja miała miejsce, a więc, że jest

---

<sup>31</sup> Chodzi tutaj o mechanizm rozliczania podatku VAT przez nabywcę. Oznacza to w praktyce, że, najczęściej, nabywca rozlicza podatek należy oraz naliczony od nabytego przez siebie towaru, a w konsekwencji – jeżeli ma on pełne prawo do odliczenia, żadne zobowiązanie podatkowe z tytułu takiego nabycia nie powstaje.

<sup>32</sup> Taki termin używany jest w omawianym orzeczeniu.

zobowiązany do wykazania podatku należnego z tytułu nabycia towarów, to wymaganie spełnienia dodatkowych wymogów formalnych celem wykazania podatku naliczonego powodowałoby, że prawo do odliczenia byłoby niewykonalne.

Podobne wnioski Trybunał wyciągnął w sprawie *Ecotrade* oraz *EMS Bulgaria*. W obydwu tych wyrokach powołuje się on na sprawy *Albert Collee* oraz *Bockemühl*, wskazując, że jeżeli organy podatkowe uznają za udowodnione, że nabycie rzeczywiście miało miejsce (i podatnik jest zobowiązany do zapłaty podatku należnego), to nie ma mowy o oszustwie. Skoro zaś spełnienie obowiązków formalnych ma służyć zapobieganiu nadużyciom, to ich spełnienie przestaje w takiej sytuacji być konieczne oraz narusza zasadę neutralności. Dlatego też nałożenie sankcji w postaci odmowy odliczenia wykracza poza to, co jest konieczne do zapewnienia prawidłowego poboru podatku (*Ecotrade*). Podobnie w *EMS Bulgaria* Trybunał uznał niedopuszczalność stosowania sankcji w postaci odmowy prawa do odliczenia, uznając, że „zgodnie z postanowieniem odsyłającym w sprawie przed sądem krajowym dostawa wewnątrzspółnotowa nie została zatajona i informacje jej dotyczące są dostępne w księgowości podatnika. Organ podatkowy dysponuje zasadniczo niezbędnymi informacjami pozwalającymi mu na zbadanie, czy rzeczywiście zostały spełnione materialne przesłanki, co w każdym razie należy do oceny sądu krajowego”.<sup>33</sup> Trybunał uznał tutaj, że dopuszczalne jest stosowanie sankcji w postaci nałożenia odsetek za spóźnioną zapłatę podatku (o ile sankcja taka jest proporcjonalna).

Stanowisko dotyczące proporcjonalności obowiązków formalnych staje się również czytelniejsze po lekturze opinii Rzecznika Generalnego w sprawie *Ecotrade*. Istotę prezentowanego dotychczas przez Trybunał podejścia podsumować można następującym fragmentem tejże opinii:

„System odwrotnego obciążenia ma na celu unikanie podwójnego opodatkowania oraz zapewnienia neutralności podatkowej. Przepisy wydane na podstawie art. 18 ust. 1 lit d) albo art. 22 ust. 7 lub ust. 8 szóstej dyrektywy nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia przewidzianych w nich celów, ani nie powinny podważać neutralności. Przepis, który uzależnia prawo do odliczeń od spełnienia obowiązków formalnych, nie uwzględniając wymogów merytorycznych, wykracza poza to, co jest niezbędne. Czynności powinny być opodatkowane z uwzględnieniem ich obiektywnych cech. Jeśli dana czynność spełnia przesłanki przewidziane dla dokonania odliczenia, to podatek VAT podlega odliczeniu. Jeżeli nie ulega wątpliwości, że zobowiązanie podatkowe w ramach systemu odwrotnego obciążenia powoduje powstanie prawa do odliczenia, to zasada neutralności podatkowej

---

<sup>33</sup> Pkt 72 wyroku.

wymaga, by odliczenie<sup>34</sup> było dozwolone w razie spełnienia przesłanek merytorycznych, nawet jeśli podatnik pominął pewne wymogi formalne. Istotne jest, by umożliwić zmiany sposobu zakwalifikowania dostawy w księgowości podatnika. Dlatego też w przypadku późniejszej korekty zapisów księgowych należy uznać jej prawdziwy charakter, o ile spełnione są obiektywne kryteria. Jeżeli nie występuje zagrożenie utraty wpływów podatkowych, to zasada neutralności podatku VAT wymaga, by nieprawidłowo wypełnione deklaracje podatkowe mogły być skorygowane. Takie zagrożenie nie występuje, jeżeli zobowiązanie podatkowe i prawo do odliczenia wzajemnie siebie znoszą. Tym niemniej, odpowiednie i proporcjonalne grzywny mogą być nakładane z tytułu nieprawidłowego zadeklarowania czynności<sup>35</sup>.

### 3.2.3. SOCIÉTÉ GÉNÉRALE (C-361/96)<sup>36</sup>

---

Powyższy sceptycyzm Trybunału w stosunku do obowiązków formalnych wzmaga również teza wyroku w sprawie Société générale. Okazuje się bowiem, że określony obowiązek formalny powinien być pominięty w specyficznych okolicznościach faktycznych – ze względu na zasadę proporcjonalności – również wówczas gdy sam przepis Dyrektywy wprost wymaga spełnienia takiego obowiązku. Innymi słowy, zwrot podatku powinien nastąpić nawet jeżeli podatnik nie spełni określonego obowiązku formalnego, od którego Dyrektywa uzależnia ten zwrot – jeżeli spełnienie tego obowiązku w danych okolicznościach będzie bezcelowe.

Wyrok ten zapadł na gruncie (nie obowiązującej już) VIII Dyrektywy.<sup>37</sup> Zgodnie z jej przepisami podatnik mógł ubiegać się o zwrot podatku pod warunkiem posiadania „oryginału faktury albo dokumentu importowego”. Podatnik nie posiadał jednak oryginałów faktur, ponieważ zostały zagubione. Zawnioskował on zatem o zwrot podatku na podstawie duplikatu wystawionego przez sprzedawcę. Ze względu na upływy terminów zawitych, nie było prawnej możliwości, aby podatnik aplikował ponownie na podstawie oryginałów o zwrot podatku. Organy podnosiły, że wykładnia

---

<sup>34</sup> W oficjalnym tłumaczeniu (pkt 68 wyroku) wkradło się tu przejęzyczenie, gdyż w tekście znalazło się słowo „doliczenie”, co uznać należy za pomyłkę pisarską. Zob. [http://publications.europa.eu/resource/ellar/ea3bdcba-e537-4749-b2dc-4457734dbfcf.0018.01/DOC\\_1](http://publications.europa.eu/resource/ellar/ea3bdcba-e537-4749-b2dc-4457734dbfcf.0018.01/DOC_1)

<sup>35</sup> Pkt 68 opinii Rzecznika Generalnego Eleanor Sharpston z 13.03.2008 r., publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2008:173.

<sup>36</sup> Wyrok Trybunału 11.06.1998 r., Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises przeciwko Bundesamt für Finanzen, C-361/96, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:1998:282.

<sup>37</sup> VIII Dyrektywa Rady z 6.12. 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (79/1072/EWG), Dz.U. L 331 z 27/12/1979 ze zm., publ. [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu).

językowa dyrektywy nie pozostawia im żadnego wyboru, jak wyłącznie odrzucić wnioski o zwrot na podstawie duplikatów faktur. Zastrzeżenie, że oryginał faktury jest wymagany, znajdowało się również w preambule dyrektywy.

Trybunał wskazał, że celem wymogu posiadania oryginału faktury jest zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania. Jednakże państwo członkowskie może przyznać zwrot „w wyjątkowych sytuacjach gdy nie ma wątpliwości, że transakcja miała miejsce, utrata faktury nie jest skutkiem okoliczności zależnych od podatnika oraz nie ma ryzyka ponownego wnioskowania o zwrot”. Wniosek taki ma wynikać – zdaniem TSUE – z tego, że prawo wtórne (dyrektywa) musi być zgodne z ogólnymi zasadami prawa, a w szczególności z zasadą proporcjonalności. Tymczasem wyłączenie zwrotu w tym danym stanie faktycznym nie było konieczne, aby zapobiegać nadużyciom (skoro nie było możliwości ponownego wnioskowania o zwrot na podstawie oryginałów faktur, to nie ma ryzyka nadużycia, a w konsekwencji odmowa zwrotu nie jest konieczna).

Należy również zwrócić uwagę, że Rzecznik Generalny w opinii do sprawy<sup>38</sup> dokonał rozbudowanej analizy dotyczącej proporcjonalności. W szczególności zauważył, że istnieją pewne granice przy ustanawianiu nowych warunków formalnych, jak również przy interpretacji minimalnych istniejących w prawie unijnym. Te granice powinny gwarantować możliwość wykonania prawa do odliczenia przez podatnika. Z powyższego wynika, że wspólnotowy system opodatkowania jest zbudowany na dwóch fundamentalnych zasadach/celach: z jednej strony jest to nakładanie podatków oraz zapobieganie nadużyciom, a z drugiej zabezpieczenie prawa do odliczenia podatku VAT przez podatnika (zasada neutralności podatkowej). Zgodnie z zasadą proporcjonalności powinna zostać zachowana odpowiednia równowaga pomiędzy obydwoma celami i szala nie powinna zostać przesadnie przechylona na korzyść jednej z nich.<sup>39</sup> Dlatego też – zdaniem Rzecznika Generalnego – jak już wywodził dotychczas Trybunał, wymaganie oryginalnych faktur w takim stanie faktycznym nie byłoby zgodne z zasadą proporcjonalności, zgodnie z którą obowiązki formalne nie mogą „wychodzić poza to, co jest rozsądnie konieczne w celu weryfikacji i kontroli podatkowej”.<sup>40</sup>

Co warto podkreślić na tle powyższego wyroku, Trybunał wprost powołał zasadę proporcjonalności, a zastosował kryterium konieczności. Taki zabieg nie pozostawia wątpliwości: wszędzie tam, gdzie mowa o konieczności, Trybunał stosuje zasadę proporcjonalności (a przynajmniej jeden z jej elementów

<sup>38</sup> Opinia Rzecznika Generalnego Reischl z 21 września 1978 r., publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:1998:56.

<sup>39</sup> Pkt 13 oraz 14 opinii.

<sup>40</sup> Pkt 21 opinii.

składowych). Inny istotny wniosek to ten, że w danym konkretnym stanie faktycznym zasada proporcjonalności może przełamać rezultaty wykładni językowej.

### 3.2.4. POLSKI TRAWERTYN (C-280/10)<sup>41</sup>, REISDORF (C-85/95)<sup>42</sup>

---

Linia orzecznicza wyznaczająca pewną rezerwę Trybunału wobec formalizmów, budowaną na gruncie zasady proporcjonalności, znalazła swoje wyraźne odzwierciedlenie również w wyroku w polskiej sprawie Polski Trawertyn. Rozstrzygane zagadnienie dotyczyło tego, czy faktura wystawiona na wspólników przed założeniem spółki (dokumentująca dostawę gruntów z kopalinami, który został następnie wniesiony do spółki), jak również faktura wystawiona na spółkę przed jej formalnym powstaniem (przez notariusza sporządzającego umowę spółki) dają prawo do odliczenia podatku naliczonego. A właściwie – czy państwo członkowskie może odmówić odliczenia z powyższych powodów. Odpowiedź Trybunału była negatywna.

Tok myślenia, który doprowadził Trybunał do takich wniosków wydaje się być analogiczny do innych wyżej wskazanych orzeczeń. Prawo do odliczenia jest integralną częścią systemu i nie podlega ograniczeniu. A także, jak wskazuje Trybunał „(...) podstawowa zasada neutralności podatku VAT wymaga, by prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT zostało przyznane w razie spełnienia podstawowych wymagań, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych wymagań formalnych. W konsekwencji, jeżeli organy podatkowe posiadają informacje niezbędne do ustalenia, że podatnik, jako odbiorca danych transakcji, jest zobowiązany z tytułu podatku VAT, to nie mogą one wprowadzać dodatkowych warunków w zakresie przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia tego podatku, które to warunki mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie tego prawa”.<sup>43</sup> W przedmiotowej sprawie przesłanki materialne odliczenia zostały spełnione (tzn. doszło do nabycia dóbr inwestycyjnych, które zostaną wykorzystane w działalności gospodarczej). „Skoro brak możliwości wykonania przez Polski Trawertyn prawa do odliczenia podatku naliczonego wiąże się z okolicznością, że w dniu wystawienia faktury dotyczącej rzeczono nabycia spółka ta nie była jeszcze zarejestrowana ani zidentyfikowana do celów podatku VAT oraz że z tego względu faktura została wystawiona na wspólników, podczas gdy – jak stwierdził sąd krajowy – istnieje tożsamość osób zobowiązanych do

---

<sup>41</sup> Wyrok Trybunału z dnia 1.03.2012 r., Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna przeciwko Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, C-280/10, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2012:107.

<sup>42</sup> Wyrok Trybunału z 5.12.1996 r., John Reisdorf przeciwko Finanzamt Köln-West, C-85/95, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:1996:466.

<sup>43</sup> Punkt 43 wyroku.

zapłaty podatku naliczonego oraz osób tworzących Polski Trawertyn, ów brak możliwości należy uważać za wynik czysto formalnego obowiązku”.<sup>44</sup>

Wymóg spełnienia warunku posiadania faktury o treści w pełni zgodnej z wymogami Dyrektywy VAT<sup>45</sup> podważałby prawo do odliczenia, a tym samym naruszałoby zasadę neutralności. Trybunał również powołał się na wyrok w sprawie Bockemühl, stwierdzając, że w niektórych sytuacjach pomimo braku faktury jest możliwe ustalenie faktów będących podstawą odliczenia, a więc wymóg faktury nie zawsze jest niezbędny; a w przedmiotowej sprawie dane niezbędne do odliczenia zostały ustalone.

W orzeczeniu nie wskazano wprost na zastosowanie zasady proporcjonalności. Po lekturze opinii Rzecznika Generalnego jednak fakt ten nie budzi wątpliwości. Wskazuje on na reguły wypracowane przez Trybunał na bazie zasady proporcjonalności w dotychczasowym orzecznictwie, które zostały zastosowane przez Trybunał w przedmiotowym orzeczeniu.

Warto zatem zauważyć, że również i w sprawie Polski Trawertyn, rezultaty wykładni językowej (wymóg posiadania faktury ze wskazaniem nabywcy) zostały przełamane na skutek zastosowania zasady proporcjonalności, a przez nią innych zasad Dyrektywy VAT.

Na marginesie należy wspomnieć, że podobne tezy zostały postawione w wyroku w sprawie Reisdorf. W sprawie tej organy podatkowe kwestionowały prawo do odliczenia podatku naliczonego przez przedsiębiorcę nieposiadającego oryginałów faktur dokumentujących jego zakupy. Podatnik ten posiadał jednak kopie tychże faktur. W takim stanie rzeczy pytanie prejudycjalne zasadniczo zmierzało do ustalenia, czy państwo członkowskie może wymagać prezentacji wyłącznie oryginału faktury. Choć Trybunał nie rozstrzygnął ostatecznie tego problemu, również i tutaj bardzo wyraźnie zaakcentował różnicę pomiędzy materialnymi przesłankami opodatkowania a obowiązkami formalnymi. Wskazał także na utrwaloną już regułę, że wymogi formalne (posiadanie odpowiedniego dokumentu celem kontroli podatkowej) nie mogą wykraczać poza to, co jest konieczne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku i jego kontroli przez organy podatkowe oraz wymogi takie nie mogą czynić wykonania prawa do odliczenia niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym.

---

<sup>44</sup> Pkt 45 wyroku.

<sup>45</sup> Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.U.UE z 11.12.2006 r. L 347/1 ze zm., publ. [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu), zwana w niniejszym artykule „Dyrektywą VAT”.

3.2.5. NIDERA (C-385/09)<sup>46</sup>, DANKOWSKI (C-438/09)<sup>47</sup>, VSTR (C-587/10)<sup>48</sup>

---

Hipoteza, że zasada proporcjonalności wymaga, aby obowiązki formalne nie wpływały na wysokość płaconego podatku, znajduje wsparcie również w konsekwentnym podejściu Trybunału do kwestii rejestracji podatnika dla celów VAT.

W pierwszej z wymienionych spraw, litewska spółka Nidera nabywała towary, które przeznaczone były do odsprzedaży. Organy podatkowe odmówiły jej prawa do zwrotu podatku z tego powodu, że nie była zarejestrowana dla celów VAT podczas dokonywania zakupów. W tym zakresie Trybunał wskazał na swoje dotychczasowe tezy w podobnych sprawach: powołał wyroki dotyczące mechanizmu reverse charge, wskazując, że w braku wątpliwości co do spełnienia przesłanek materialnych odliczenia, nałożenie dodatkowych wymagań formalnych naruszałoby zasadę neutralności. Wymóg rejestracji jest obowiązkiem formalnym zmierzającym do zapewnienia prawidłowej kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych. Trybunał orzekł już przy tym, że „przepisy, do których przyjęcia państwa członkowskie są upoważnione na podstawie art. 273 dyrektywy 2006/112 celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tych celów i nie mogą podważać neutralności podatku VAT”.<sup>49</sup> W konsekwencji powyższych rozważań, podatnik zasadniczo nie może być pozbawiony prawa do odliczenia z powodu braku rejestracji.

Zupełnie podobne wnioski wynikają z wyroku w polskiej sprawie Dankowski. W stanie faktycznym tej sprawy podatnik otrzymywał faktury od innego podatnika, które dokumentowały faktycznie wykonane usługi – jednak sprzedawca nie był zarejestrowany dla celów VAT (pomimo, że był podatnikiem oraz wystawiał rzetelne faktury). Trybunał ponownie powtórzył swoje dotychczasowe tezy: państwa członkowskie mogą wprowadzać obowiązek spełnienia określonych wymogów formalnych, „to jednak te środki nie powinny wykraczać poza to, co jest w tym celu niezbędne. W konsekwencji wspomniane środki nie mogą być wykorzystywane w sposób systematycznie podważający prawo do odliczenia podatku VAT, które jest podstawową zasadą wspólnego systemu podatku VAT”.<sup>50</sup>

---

<sup>46</sup> Wyrok Trybunału z 21.10.2010 r., Nidera Handelscompagnie BV przeciwko Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, C-385/09, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2010:627.

<sup>47</sup> Wyrok Trybunału z dnia 22.12.2010 r., Bogusław Juliusz Dankowski przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi, C-438/09, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2010:818.

<sup>48</sup> Wyrok Trybunału z dnia 27.09.2012 r., Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) przeciwko Finanzamt Plauen, C-587/10, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2012:592.

<sup>49</sup> Pkt 49 wyroku.

<sup>50</sup> Pkt 37 wyroku.

Identyczne wnioski wynikają ze sprawy VSTR, w której Trybunał w sposób obszerny wykorzystał swoje tezy z dotychczasowego orzecznictwa w podobnych sprawach. W stanie faktycznym Spółka z siedzibą w Niemczech sprzedała spółce amerykańskiej kruszarki do skał. Kruszarki zostały przetransportowane z Niemiec do Finlandii. Na fakturze podano numer VAT spółki fińskiej – docelowego odbiorcy (a nie spółki amerykańskiej, która była nabywcą kruszarek). Organy niemieckie odmówiły zwolnienia dostawy twierdząc, iż spółka niemiecka nie przedstawiła numeru identyfikacyjnego nabywcy - spółki amerykańskiej.

Istotą rozstrzyganego problemu było to, czy dopuszczalne jest uzależnienie zwolnienia WDT od podania przez dostawcę na fakturze prawidłowego numeru VAT nabywcy, przy założeniu, że materialne przesłanki zwolnienia dostawy zostały spełnione. Trybunał Sprawiedliwości powołał się na wyrok w sprawie *Albert Collee*, jak również wskazał, że państwo członkowskie może nakładać obowiązki, od których uzależnia się zwolnienie. Środki takie nie mogą jednak wykraczać poza to, co konieczne do osiągnięcia ich celów, a także nie powinny podważać zasady neutralności. Wymogi takie powinny zatem spełnić wymóg proporcjonalności. Na tej podstawie Trybunał doszedł do wniosku, że bezwzględne wymaganie podania numeru nabywcy celem skorzystania ze zwolnienia nie jest zgodne z przepisami Dyrektywy VAT. Należy zaznaczyć, że wyrok jest wysoce skomplikowany w swym uzasadnieniu. Sąd unijny bierze pod uwagę różne reguły wypracowane przez siebie w dotychczasowym orzecznictwie: m.in. fakt, że konstrukcja zwolnienia WDT realizuje zasadę neutralności oraz unikania podwójnego opodatkowania. Z drugiej strony (co wynika z innego zaś orzecznictwa) państwa członkowskie mogą wymagać przedstawienia dowodu na status nabywcy. Jednocześnie od podatnika nie można wymagać więcej niż zachowania dobrej wiary. Bazując na wszystkich powyższych regułach Trybunał wypracował regułę postępowania, zgodnie z którą „art. 28c część A akapit pierwszy szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, aby organ podatkowy państwa członkowskiego uzależniał zwolnienie z podatku VAT dostawy wewnątrzspółnotowej od przekazania przez dostawcę numeru identyfikacji podatkowej dla celów VAT nabywcy z zastrzeżeniem jednak, że odmowa przyznania korzystania z tego zwolnienia nie będzie opierała się na jednym tylko powodzie, iż obowiązek ten nie został wykonany, jeżeli dostawca działający w dobrej wierze nie może po podjęciu wszystkich środków, które w sposób rozsądny mogą być od niego wymagane, przekazać tego numeru identyfikacji, przy czym przedstawia wskazówki, które mogą w sposób wystarczający udowodnić, że nabywca jest podatnikiem działającym w takim charakterze w danych transakcjach”.

### 3.2.6. STADECO (C-566/07)<sup>51</sup>, KRAFT FOODS (C-588/10)<sup>52</sup>

---

Powyższe wyroki mogą prowadzić do wniosku, że obowiązki formalne niemal nigdy nie mogą wpływać na wysokość płaconego podatku. Taki wniosek wymaga jednak dalszej weryfikacji. Delimitacji granicy tego, kiedy obowiązki takie stają się konieczne dla ochrony wpływów budżetowych mogą posłużyć wyroki dotyczące wymogów skutecznej korekty podstawy opodatkowania (a zatem i wysokości należnego podatku). Na uwagę zasługują w tym zakresie wyroki w sprawach Stadeco oraz Kraft Foods.

W pierwszej z przywołanych spraw spółka Stadeco świadczyła usługi w zakresie obsługi stoisk targowych na rzecz EVD – podmiotu publicznego niebędącego podatnikiem, niemającego prawa do odliczenia VAT. Jak później się okazało, część tych usług nie podlegała opodatkowaniu VAT (ze względu na miejsce opodatkowania poza terytorium Holandii). Stadeco otrzymała zwrot podatku nie przedstawiając organom faktur korygujących, które – jak się później okazało – nigdy nie zostały wysłane do EVD. W tym kontekście TSUE rozstrzygał, czy można uzależnić zwrot podatku od wystawienia faktur korygujących na rzecz podmiotu, który nie ma prawa do odliczenia.

W zakresie kwestii obowiązku korekty faktury należy wskazać, że w znany już sposób Trybunał powołał swoje dotychczasowe ustalenia: przepisy, do przyjęcia których upoważnione są państwa członkowskie celem zapewnienia prawidłowego poboru i zapobiegania nadużyciom nie mogą wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia ich celów. W rezultacie nie mogą one naruszać zasady neutralności.<sup>53</sup>

Konkluzja Trybunału, po dalszych rozważaniach, sprowadzała się do tego, że sam wymóg wystawienia faktury korygującej (jako warunek obniżenia podstawy opodatkowania oraz zwrotu podatku) jest dopuszczalny (nie jest nieproporcjonalny), o ile podatnik nie wyeliminował we właściwym czasie ryzyko utraty wpływów podatkowych. Wymóg taki może służyć zapobieganiu nadużyciom (w szczególności może zapobiegać temu, aby nabywca odliczył nienależny podatek, a jeżeli jest podmiotem, który prawa do odliczenia nie posiada, to może służyć temu, aby podatnik odzyskał podatek nie był bezpodstawnie wzbogacony dysponując zwrotem z organu podatkowego, jak i ceną zapłaconą przez kontrahenta).

---

<sup>51</sup> Wyrok Trybunału z 18.06.2009 r., Staatssecretaris van Financiën przeciwko Stadeco BV, C-566/07, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2009:380.

<sup>52</sup> Wyrok Trybunału z 26.01.2012 r., Minister Finansów przeciwko Kraft Foods Polska SA., C-588/10, [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2012:40.

<sup>53</sup> Pkt 39 wyroku.

Należy podkreślić, że konkluzja ta wydaje się bardzo istotna z punktu widzenia zasady proporcjonalności. Warto zwrócić uwagę, że jeżeli podatnik wyeliminował jakiegokolwiek ryzyko utraty wpływów podatkowych, to wówczas wystawienie faktury korygującej nie jest konieczne. Jeżeli natomiast istnieje wątpliwość czy tak się stało, to wówczas wystawienie takiej faktury wydaje się mieścić w granicach proporcjonalności.

Warto również wskazać przy tym na interesujący wywód Rzecznika Generalnego nt. relacji pomiędzy obowiązkami formalnymi a proporcjonalnością:

„27. Uregulowanie krajowe, które generalnie wymaga wymiany błędnej faktury na fakturę skorygowaną, nie wydaje się nieproporcjonalne. Obowiązek ten jest z reguły odpowiednim środkiem, aby wyłączyć nieuprawnione odliczenie podatku VAT przy pomocy pierwotnej faktury. Sytuacja, gdy organy podatkowe nie muszą w każdym przypadku sprawdzać, czy odbiorca faktury ewentualnie nie jest uprawniony do odliczenia podatku, i wobec czego czy istnieje zagrożenie utraty przychodów podatkowych, służy uproszczeniu procedur administracyjnych.

28. Należy mieć przy tym na względzie, że podatnik poprzez wystawienie błędnej faktury sam wywołał potrzebę dokonania zwrotu i że wymiana faktury w zwykłym przypadku nie utrudnia nadmiernie dochodzenia zwrotu. Odmowa zwrotu ze względu na brak wymiany faktury mogłaby być sprzeczna z zasadą proporcjonalności ewentualnie wtedy, gdy wymiana faktury nie jest w konkretnym przypadku możliwa, na przykład ponieważ faktura została zagubiona i jej wykorzystanie w celu powołania się na odliczenie podatku jest wyłączone”.<sup>54</sup>

Nieco bardziej precyzyjne wyjaśnienie mechanizmów stosowania zasady proporcjonalności jest natomiast rozstrzygnięcie Trybunału w polskiej sprawie Kraft Foods. Sprawa dotyczyła polskich przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, które uzależniały możliwość obniżenia podatku należnego od otrzymania potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę. Rozstrzygając ten problem Trybunał w pierwszej kolejności powołał zasadę podstawy opodatkowania VAT, jako otrzymanej od nabywcy ceny. Podkreślił następnie, że państwa członkowskie mają pewną swobodę (na podstawie art. 90 oraz art. 273 Dyrektywy VAT) w zakresie ustanawiania warunków formalnych obniżenia podstawy opodatkowania. Zauważył również, że wprowadzony warunek otrzymania potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę zasadniczo mieści się w granicach zarysowanych przez powołane przepisy. Dalej Trybunał stwierdził, że „z orzecznictwa wynika również,

---

<sup>54</sup> Pkt 27 i 28 opinii Rzecznika Generalnego Juliane Kokott z 12.03.2009 r., publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2009:149.

że przepisy, których przedmiotem jest zapobieganie oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania, zasadniczo mogą ustanawiać odstępstwa od poszanowania podstawy opodatkowania podatkiem VAT jedynie w granicach tego, co bezwzględnie jest konieczne dla osiągnięcia tego szczególnego celu. Powinny one bowiem w możliwie najmniejszym stopniu naruszać cele i zasady Dyrektywy VAT i w związku z tym nie mogą być wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność podatku VAT, która stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez przepisy Unii w tej dziedzinie”.<sup>55</sup>

W konsekwencji Trybunał doszedł do wniosku, że jeżeli warunki zwrotu podatku okazałyby się niemożliwe lub nadmiernie utrudnione do spełnienia, to należy ustanowić inne warunki. Na podstawie tego Trybunał skonkludował, że wymóg posiadania potwierdzenia może przyczynić się do realizacji celu zapobiegania nadużyciom. Jednakże jeżeli otrzymanie potwierdzenia byłoby niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, to wówczas zasada neutralności zostałaby naruszona. W takim wypadku należy dopuścić inne środki, które dowodziłyby tego, że podatnik dochował należytej staranności w uzyskaniu takiego potwierdzenia.

### 3.2.7. PETROMA TRANSPORT (C-271/12)<sup>56</sup>

---

Innym wyrokiem, który (przynajmniej na pierwszy rzut oka) może wydawać się pewnym odstępstwem od dotychczasowych poglądów Trybunału na obowiązki formalne jest ten w sprawie Petroma Transport. W stanie faktycznym sprawy belgijskie spółki powiązane świadczyły sobie nawzajem szereg różnorodnych usług. Spółki te konsekwentnie wystawiły wobec siebie wzajemnie szereg faktur. Były one jednak wystawione z istotnymi brakami - nie można było wskazać ilości roboczogodzin wykonanych na rzecz siostrzanych spółek. Decydującym, jak się wydaje, faktem było to, że większość rzeczonych faktur uniemożliwiała wszelką kontrolę prawidłowego poboru podatku przez administrację podatkową. Faktury zostały uzupełnione podczas postępowania dowodowego po zakwestionowaniu już odliczenia przez administrację podatkową w sposób, który nie gwarantował wiarygodności (wątpliwe zapiski odręczne na fakturach). Kwestie, które rozstrzygał Trybunał dotyczyły tego, czy można odmówić odliczenia z powodu braków w treści faktur, które następnie zostały uzupełnione nowymi danymi, a jeżeli państwo członkowskie odmawia odliczenia ze względu na nieprecyzyjność faktur, to czy powinno dostawcy przyznać zwrot podatku w zakresie, w którym zakwestionowano odliczenie.

---

<sup>55</sup> Pkt 28 wyroku.

<sup>56</sup> Wyrok Trybunału z 8.05.2013 r., Petroma Transports SA i inni przeciwko państwu belgijskiemu, C-271/12, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2013:297.

Trybunał rozstrzygając przedmiotowy problem powołał zasadę neutralności. Wskazał na konieczność posiadania faktury, jako warunek odliczenia oraz upoważnienie państwa członkowskiego do doprecyzowania wymogów treściowych faktury. Przywołał również dotychczasowe orzecznictwo, zgodnie z którym wymogi te nie mogą wykraczać poza to, co jest konieczne do zapewnienia poboru podatku oraz zapewnienia kontroli. Ponadto, takie wymogi nie mogą czynić wykonania prawa do odliczenia praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym.

Ostatecznie Trybunał skonkludował, że przepisy dyrektywy dopuszczają możliwość skorygowania faktur zawierających błędy. W postępowaniu krajowym przed wydaniem decyzji przez organ podatkowy skorygowane faktury nie zostały przedstawione administracji, co uniemożliwiło zapewnienie prawidłowego poboru podatku. Z tego też powodu zasadniczo możliwa jest odmowa prawa do odliczenia podatku przez nabywców.

Jednocześnie, w doniesieniu do drugiego pytania Trybunał, zaskakująco jednoznacznie stwierdził, że „ze względu na to, że w sporze w postępowaniu głównym prawdziwość świadczenia usług objętych podatkiem VAT została potwierdzona, podatek VAT dotyczący tych czynności był wymagalny i słusznie został zapłacony administracji podatkowej. W tym kontekście nie można przywoływać zasady neutralności podatkowej w celu uzasadnienia zwrotu podatku VAT w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym. Jakakolwiek inna interpretacja uprzywilejowałaby sytuacje mogące utrudnić prawidłowy pobór podatku VAT, czego uniknięcie ma właśnie na celu art. 22 szóstej dyrektywy”.<sup>57</sup>

Konkluzje poczynione przez Trybunał w przedmiotowej sprawie mogą budzić poważne zdziwienie – aczkolwiek samo rozstrzygnięcie mieści się w dotychczasowej linii interpretacyjnej. Zgodnie z dotychczasowymi tezami wypracowanymi na gruncie proporcjonalności Trybunał powinien – jak się wydaje – orzec, iż jeżeli wystawione faktury zostały uzupełnione dodatkowym materiałem dowodowym, co doprowadziło do ustalenia faktu oraz wielkości świadczonej usługi, to wówczas prawo do odliczenia powinno zostać przyznane, ponieważ wówczas wymóg posiadania prawidłowej faktury przestaje być konieczny.

Warto zwrócić jednak uwagę, że w uzasadnieniu założono, że faktury dostawców nie zostały należycie skorygowane przed kontrolą podatkową, co „uniemożliwiło zapewnienie prawidłowego poboru podatku i kontroli”. Choć Trybunał nie werbalizuje takiego wniosku, można stawiać tezę, że odmowa odliczenia

---

<sup>57</sup> Pkt 43 wyroku.

w tej sytuacji była konieczna (kryterium konieczności zostało spełnione), ponieważ cel w postaci zapewnienia kontroli podatkowej byłoby niemożliwy do zrealizowania. Z rozstrzygnięciem przy takim założeniu można się zgodzić. Nie sposób jednak się zgodzić z uzasadnieniem co do drugiej kwestii.

Jak należałoby twierdzić, skoro fakt, że usługa została wykonana nie budzi wątpliwości, to należałoby w pierwszej kwestii umożliwić prawo do odliczenia nabywcy (bez względu na posiadane faktury). Skoro jednak faktury okazały się nierzetelne, to prawa do odliczenia nie ma, ale wystawca powinien albo móc fakturę skorygować albo – w braku dobrej wiary – być zobowiązany do zapłaty podatku „sankcyjnego” z samego faktu wystawienia faktur, a nie z tego powodu, że rzetelnie dokumentuje wyświadczoną usługę, która została wykonana.

Ostatecznie jednak należy podkreślić, że wyroku tego nie można uznać za zmieniający definitywnie linię orzecznictwa. W stanie faktycznym sprawy faktury uniemożliwiały prawidłową kontrolę zapłaty podatku oraz nie zostały skorygowane przed kontrolą podatkową. Te fakty same w sobie mogą przesądzać o znacznej różnicy w stosunku do dotychczasowych rozstrzygnięć Trybunału w przedmiocie obowiązków formalnych.

### 3.2.8. PROFAKTOR KULESZA (C-188/09)<sup>58</sup>, REDLIHS (C-263/11)<sup>59</sup>

---

Jako odrębną kategorię spraw, w których proporcjonalność odegrała swoją istotną rolę można postrzegać te, w których Trybunał badał proporcjonalność sankcji (z powodu niespełnienia obowiązków formalnych).<sup>60</sup> Jedną z reprezentatywnych spraw w tym zakresie jest polska sprawa Profaktor Kulesza.

W stanie faktycznym sprawy podatnik nie rejestrował swojego obrotu za pomocą kas fiskalnych. W związku z tym, organ podatkowy, zastosował wobec niego, przewidzianą w polskiej ustawie o VAT sankcję administracyjną w postaci odmowy prawa do odliczenia 30% podatku naliczonego za czas, w którym dopuszczono się tego uchybienia. Pytania prejudycjalne dotyczyły tego, czy stosowanie takiej sankcji jest dopuszczalne.

---

<sup>58</sup> Wyrok Trybunału z 29.07.2010 r., Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku przeciwko Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski sp. j., C-188/09, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2010:454.

<sup>59</sup> Wyrok Trybunału z 19.07.2012 r., Ainārs Rēdlihs przeciwko Valsts ieņēmumu dienests, C-263/11, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2012:497.

<sup>60</sup> Pewną trudność sprawia odkodowanie pojęcia sankcji w rozumieniu Trybunału. W niektórych sprawach (jak np. EMS Bulgaria) Trybunał sankcją nazywa odmowę prawa do odliczenia podatku naliczonego, co przecież może być postrzegane jako nie-sankcja. Delimitacja tego pojęcia leży poza obszarem rozważań w tym artykule.

Trybunał wskazał, że podatnik jest zobowiązany do prowadzenia odpowiednich ewidencji na podstawie art. 22 VI Dyrektywy. Ponadto, państwa członkowskie są upoważnione do stosowania innych środków w celu zwalczania oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć. Środki takie nie powinny jednak wykraczać poza to, co konieczne do realizacji tych celów. Nie mogą więc naruszać zasady neutralności.

Trybunał wskazał, że jego zdaniem przedmiotowy środek w postaci sankcji jest odpowiedni do postanowionego mu celu – jest to sankcja administracyjna, której zniechęcający skutek ma na celu zapewnienie wypełniania obowiązku ewidencjonowania obrotu na kasach fiskalnych. Co do samej sankcji Trybunał wskazał, że środek ten ma charakter ciężaru finansowego nakładanego w sytuacji naruszenia przepisów i przez czas trwania tego naruszenia, więc nie jest oczywiście nieodpowiednia. Z drugiej strony rozwiązanie to może zagrażać zasadzie neutralności - zwłaszcza, jeżeli byłoby zastosowane w taki sposób, że pozbawiałoby prawo do odliczenia samej jego istoty. Skoro ograniczenie wynosi tylko 30%, to nie jawi się jako nadmierna ani niewystarczająca do zagwarantowania zniechęcającego skutku. Taka sankcja nie jest pozbawiona związku z rozmiarem działalności.

Warto wskazać, że Trybunał uznał analizowany środek za sankcję administracyjną, której proporcjonalność została następnie oceniona. Ocena ta nie jest jasna. Trudno jednoznacznie wskazać kryteria, którymi Trybunał w tym wypadku się kierował. Charakterystyczne, że Trybunał „waży” dotkliwość sankcji „przeciwko” prawu do odliczenia. Nie jest jasne, czy i dlaczego sankcja powinna być konfrontowana z prawem do odliczenia podatku. Wydaje się, że sankcja za niestosowanie kas fiskalnych powinna być proporcjonalna do wagi naruszenia i nie powinna zależeć od tego, ile podatnik dokonał zakupów, a od tego, jak wielkiego obrotu nie wykazał za pomocą kas. Kwestie te jednak wykraczają poza zakres rozważań w niniejszym artykule.

Kwestia proporcjonalności sankcji była również rozstrzygana w sprawie Redlihs. W sprawie tej osoba fizyczna sprzedawał towary rozliczane na zasadzie reverse charge (rozliczenie podatku przez nabywcę). Nie była przy tym zarejestrowana dla celów VAT, co było warunkiem „przerzucenia” obowiązku rozliczenia podatku na nabywcę. Jednym z problemów rozstrzyganych przez Trybunał było to, czy „sankcja” w postaci obowiązku zapłaty kwoty równej podatkowi z tytułu dostaw w okresie braku rejestracji jest proporcjonalna.

Trybunał wskazał, że Dyrektywa VAT przewiduje obowiązki formalne – w tym obowiązek rejestracji. Dyrektywa nie przewiduje jednak systemu sankcji. Dlatego też ich ustanowienie należy do państw członkowskich. Muszą one przy tym przestrzegać zasad prawa unijnego – w tym zasady

proporcjonalności. Państwa członkowskie mogą zatem wprowadzać sankcje w celu zapewnienia prawidłowego poboru i uniknięcia oszustw. Nie powinny one wykraczać poza to, co niezbędne do osiągnięcia ich celów. Należy tutaj brać pod uwagę wagę i charakter naruszenia oraz sposób ustalania jej kwoty.

W tym zakresie – jak wskazał Trybunał – „nie jest wykluczone, że sposób ustalania kwoty sankcji może wykraczać poza to, co konieczne do osiągnięcia celów wskazanych w pkt. 45 niniejszego wyroku. (...) W konsekwencji sankcja taka może okazać się nieproporcjonalna. (...) Do sądu krajowego należy sprawdzenie, czy kwota sankcji nie wykracza poza to, co konieczne do osiągnięcia celów polegających na zapewnieniu prawidłowego pobierania podatku i uniknięcia oszustw z uwzględnieniem okoliczności sprawy, a w szczególności kwoty, jaka została faktycznie nałożona, i ewentualnego istnienia możliwego do przypisania podatnikowi, któremu wymierzono sankcję za brak wpisu do rejestru, oszustwa lub obejścia mających zastosowanie przepisów”.<sup>61</sup>

### 3.2.9. ALMOS (C-337/13)<sup>62</sup>

---

Ostatecznie należy wskazać, że Trybunał w sposób dosyć jednoznaczny potwierdził w tym jednym z ostatnich wyroków swoje dotychczasowe konkluzje w zakresie obowiązków formalnych: „przepisy te przyznają państwom członkowskim zakres swobodnego uznania, w szczególności w odniesieniu do formalności, które muszą zostać dochowane przez podatników względem organów podatkowych owych państw celem obniżenia podstawy opodatkowania (...) przepisy, których przedmiotem jest zapobieganie oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania, zasadniczo mogą ustanawiać odstępstwa od poszanowania podstawy opodatkowania jedynie w granicach tego, co bezwzględnie jest konieczne dla osiągnięcia tego szczególnego celu. Powinny one bowiem w możliwie najmniejszym stopniu naruszać cele i zasady dyrektywy VAT i w związku z tym nie mogą być wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność podatku VAT (...) Oznacza to, że formalności, jakie mają spełnić podatnicy, by móc skutecznie powoływać się przed organami podatkowymi na prawo do obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem VAT, powinny ograniczać się do formalności umożliwiających wykazanie, że po zawarciu transakcji zapłata części lub całości wynagrodzenia ostatecznie nie nastąpi (...)”.<sup>63</sup>

---

<sup>61</sup> Pkt 51 – 54 wyroku.

<sup>62</sup> Wyrok Trybunału z 15.05.2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi Kft przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága, C-337/13, publ. www.curia.eu, ECLI:EU:C:2014:435.

<sup>63</sup> Punkty 36-38 wyroku.

### 3.2.10. WNIOSKI

---

Z analizowanych licznych wyroków wyłania się obraz relatywnie konsekwentnej linii orzeczniczej dotyczącej obowiązków formalnych. Tezy sformułowane w pierwszych omówionych wyrokach<sup>64</sup> doczekała swojego uszczegółowienia i skonkretyzowania przede wszystkim w wyroku *Albert Collee*, w którym Trybunał stwierdził, że uzależnienie zwolnienia od spełnienia wymogów formalnych, podczas gdy wymogi merytoryczne zostały spełnione, wykracza poza to, co konieczne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku. Teza taka została jednoznacznie podtrzymana w wyrokach dotyczących mechanizmu *reverse charge* oraz w wyroku *Polski Trawertyn*. Skoro bowiem organy podatkowe ustaliły, że przesłanki materialne zostały spełnione, to brak jest konieczności wymagania spełnienia obowiązków formalnych. Wyrok *Société générale* potwierdził również, że proporcjonalność może nakazywać zwrot podatku również wówczas, gdy nie został spełniony obowiązek formalny *expressis verbis* wymagany przez przepisy dyrektywy. Powyższe nie oznacza, że wymogi formalne można zignorować. Państwo członkowskie może wymagać posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę<sup>65</sup>, może również wymagać wystawienia faktury korygującej celem obniżenia podstawy opodatkowania<sup>66</sup> - przynajmniej pod pewnymi warunkami. Pamiętać również należy o konieczności badania proporcjonalności sankcji.

We wszystkich sprawach dotyczących obowiązków formalnych Trybunał w dosyć przejrzysty sposób werbalizował stosowanie tej zasady wskazując, że państwa członkowskie są upoważnione do stosowania określonych środków, lecz nie mogą one wykraczać poza to, co konieczne do osiągnięcia określonych celów fiskalnych, a także nie mogą naruszać zasady neutralności (ewentualnie uniemożliwiać prawa do odliczenia albo czynić je nadmiernie uciążliwym). W niektórych orzeczeniach nazywał powyższą zasadę *expressis verbis* proporcjonalnością.

Tym samym widać, że Trybunał w sposób dosyć podobny przywoływał kryteria proporcjonalności. Przy tym kryterium przydatności przywoływane było w niektórych przypadkach, kryterium konieczności powołane było w zasadzie w każdym orzeczeniu. Trudno natomiast jednoznacznie wskazywać, czy i w jakim zakresie zasada proporcjonalności *sensu stricto* była powoływana. Gdy przyjąć, że naruszenie „innych zasad dyrektywy” albo ich „naruszenie w jak najmniejszym stopniu”, czy też „czynienie prawa do odliczenia nadmiernie uciążliwym” jest wyrazem powołania tego testu – to powoływana była ona w

---

<sup>64</sup> Wyroki w sprawach Komisja przeciwko Hiszpanii oraz EGI.

<sup>65</sup> Wyrok w sprawie *Kraft Foods*.

<sup>66</sup> Wyrok w sprawie *Stadeco*.

prawie każdym orzeczeniu. Nie sposób jednak bez wątpliwości ustalić, które kryteria Trybunał faktycznie zastosował, gdyż precyzyjne wyjaśnienie przesłanek, którymi sąd unijny się kieruje w tym zakresie jest co najmniej nieczytelne.

Co charakterystyczne, zasada proporcjonalności sensu stricto jest bardzo silnie powiązana z kryterium konieczności. Czasami Trybunał wręcz wprost uznaje, że testy te są ze sobą tak ściśle związane, że niespełnienie jednego powoduje również niespełnienie drugiego.<sup>67</sup>

Powyższe orzecznictwo skłania zatem do uznania za prawdziwą tezę, że Trybunał dokonuje „konfrontacji” lub „ważenia” przeciwstawnych zasad chroniących interes publiczny w postaci interesu skarbu państwa (poprzez m.in. ustanawianie określonych obowiązków formalnych) z jednego strony a interesem podatnika (w postaci przykładowo prawa do odliczenia) z drugiej.

### 3.3 ORZECZENIA DOTYCZĄCE DOBREJ WIARY

---

Zasada proporcjonalności była stosowana przez Trybunał również w sprawach, w których Trybunał zastosował zasadę ochrony dobrej wiary. Choć związek pomiędzy tymi dwoma zasadami nie jest w pełni wyjaśniony, orzeczenia w tej grupie pozwalają taki związek dostrzec i bliżej zdefiniować. Choć pojęcie dobrej wiary pojawia się również w innych orzeczeniach<sup>68</sup>, to jej związek z zasadą proporcjonalności jest eksponowany w wyrokach w sprawach Teleos, Netto oraz Mahageben/David.

#### 3.3.1. TELEOS<sup>69</sup>

---

Jednym z pierwszych rozstrzygnięć, w którym widoczny jest związek zasady dobrej wiary z zasadą proporcjonalności jest wyrok w sprawie Teleos. Uzasadnienie orzeczenia naświetla obraz zależności pomiędzy tymi dwoma pojęciami.

---

<sup>67</sup> Jak zauważył Trybunał przykładowo w sprawie Bockemül: wymogi te nie mogą czynić prawa do odliczenia praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym. Dlatego też nałożone warunki nie mogą wykraczać poza to, co jest konieczne do zapewnienia kontroli mechanizmu odwrotnego obciążenia. Podobnie w sprawie Stadeco: środki nie mogą wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia ich celów. W rezultacie nie mogą one naruszać zasady neutralności.

<sup>68</sup> Przytoczenia i opisu orzecznictwa Trybunału dotyczącego dobrej wiary w sprawach VAT dokonała D. Dominik-Ogińska: zob. D. Dominik-Ogińska, *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, cz. 1, cz. 2 oraz cz. 3*, Przegląd Podatkowy nr 7 z 2013 r., nr 8 z 2013 r., nr 9 z 2013 r.

<sup>69</sup> Wyrok Trybunału z 27.09.2007 r., The Queen, na wniosek Teleos plc i inni przeciwko Commissioners of Customs & Excise, C-409/04, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2007:548.

W stanie faktycznym sprawy podatnik brytyjski Teleos sprzedawał telefony komórkowe do różnych krajów członkowskich UE. Kupujący odbierał towary z magazynu dostawcy, a następnie był zobowiązany do wywiezienia ich poza granice Wielkiej Brytanii. Za każdym razem Teleos jako dostawca otrzymywał dokumenty potwierdzające wywóz towarów w taki sposób, że nie mógł podejrzewać, iż dokumenty są sfałszowane, a takimi właśnie sfałszowanymi się okazały (jak wykryto po kontroli podatkowej - towary nigdy nie opuściły Wielkiej Brytanii). Trybunał w sprawie tej zobowiązany był zatem rozstrzygnąć, czy w takiej sytuacji należy przyznać Teleos zwolnienie z tytułu WDT – nawet jeżeli nie doszło do spełnienia materialnych jego przesłanek (wywozu towarów poza granice Wlk. Brytanii), o czym podatnik nie wiedział i nie mógł wiedzieć.

Co przykuwa uwagę, Trybunał w swoim uzasadnieniu eksponuje podstawowe zasady systemu VAT, które mogą mieć wpływ na rozstrzygnięcie. Z jednej strony konstrukcja zwolnienia WDT oraz opodatkowania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów pozwala na unikanie podwójnego opodatkowania, a tym samym realizuje zasadę neutralności VAT. Trybunał równolegle podkreśla, że na gruncie Dyrektywy VAT funkcjonuje zasada pewności prawa. Wynika z niej, że państwa członkowskie powinny przyznać zwolnienie, jeżeli podatnik wypełnił obowiązki dokumentacyjne ustanowione przez to państwo (nawet jeżeli przesłanki merytoryczne nie zostały spełnione). Z drugiej strony Trybunał przypomina, że państwa członkowskie mogą ustanawiać środki służące zabezpieczeniu interesów skarbu państwa. Jednak środki te nie mogą wykraczać poza to, co jest konieczne do ochrony tych interesów; powinny one tym samym w jak najmniejszym stopniu naruszać zasady i cele dyrektywy.

Dalej, Trybunał podsumowuje w pewien sposób konflikt przedstawionych zasad i celów, stwierdzając, że „zawsze rozłożenie ryzyka pomiędzy dostawcą a organami podatkowymi w następstwie oszustwa popełnionego przez osobę trzecią musi odpowiadać zasadzie proporcjonalności. Ponadto uregulowanie nakładające całą odpowiedzialność za zapłatę podatku VAT na dostawcę, niezależnie od jego udziału w oszustwie, zamiast zapobiegać oszustwom podatkowym nienależycie chroni zharmonizowany system podatku VAT przed oszustwem i nadużyciami ze strony nabywcy”.<sup>70</sup>

Dodatkowo Trybunał podkreśla, że zasada neutralności (jej aspekt „równościowy”) wymaga, aby nie istniały znaczne różnice dokumentacyjne w handlu wewnątrzspółnotowym oraz krajowym. Trybunał zwraca również uwagę na swobodę przepływu towarów, jako jedną z podstawowych zasad prawa unijnego: reguły dowodzenia ustanowione przez państwa członkowskie powinny być zgodne z tą

---

<sup>70</sup> Ust. 58 wyroku.

zasadą. Trybunał zauważył również, że – zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem – można wymagać od dostawcy, aby przedsięwziął wszystkie możliwe środki pozostające w jego dyspozycji, aby upewnić się, że nie bierze udziału w oszustwie.

Umiarkowanie jasne uzasadnienie Trybunału staje się nieco bardziej przejrzyste po lekturze opinii Rzecznika Generalnego. Zgodnie z nią wykładni dyrektywy należy dokonywać mając na względzie cel dyrektywy polegający na ograniczeniu oszustw w podatku VAT, ale z drugiej strony również swobodę handlu wewnątrzspółnotowego. Mając to na uwadze należy odpowiedzieć na pytanie, kto powinien ponosić ryzyko oszustwa: dostawca (działający w dobrej wierze), nabywca, czy państwo. Na tak postawione pytanie Rzecznik Generalny odpowiedział: „Uznany i propagowany przez szóstą dyrektywę cel, polegający na zapewnieniu prawidłowego pobierania podatku od wartości dodanej i zwalczaniu oszustw podatkowych, może uzasadniać ograniczenia swobodnego przepływu towarów. Opinia reprezentowana przez państwa członkowskie może także zapobiec stratom we wpływach z podatków, spowodowanym przez zachowanie przestępcze, prowadzi ona jednak do nieodpowiedniego rozłożenia ryzyka pomiędzy dostawcę a skarb państwa, związanego z przestępczym działaniem osoby trzeciej, a tym samym stoi w sprzeczności z zasadą proporcjonalności”.<sup>71</sup>

Odpowiadając zatem na pytanie prejudycjalne, Trybunał odpowiedział, że nie jest dopuszczalne, by właściwe organy państwa członkowskiego dostawy zobowiązały dostawcę, który działał w dobrej wierze i przedstawił dowody wykazujące prima facie przysługiwanie mu prawa do zwolnienia od podatku wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, do późniejszego rozliczenia podatku VAT od tych towarów, w przypadku gdy powyższe dowody okazują się fałszywe, lecz jednak uczestnictwo dostawcy w oszustwie podatkowym nie zostało ustalone, o ile dostawca ten przedsięwziął wszelkie racjonalne środki, jakie pozostawały w jego mocy w celu zagwarantowania, by dokonywana przez niego czynność nie prowadziła do udziału w tego rodzaju oszustwie.

W świetle powyższego wyroku uzasadnione wydaje się twierdzenie, że Trybunał przeprowadził analizę różnorodnych „wartości” (zasad oraz celów) systemu opodatkowania VAT oraz dokonał ich ważenia. Obiektywne przesłanki opodatkowania dostawy zostały spełnione (towar nie opuścił kraju). Jednocześnie dyrektywa powinna realizować cel dyrektywy polegający na ochronie interesów skarbu państwa oraz zapobiegania nadużyciom. Z drugiej jednak strony zasada pewności prawa, zasada neutralności oraz swobodnego przepływu towarów wspierały tezę o zwolnieniu. Wreszcie, biorąc pod

---

<sup>71</sup> Pkt 74 opinii Rzecznika Generalnego Juliane Kokott, z 11 stycznia 2007 r., publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2007:7.

uwagę wspomniane zasady oraz cele, a także zasadę proporcjonalności, Trybunał na ich podstawie zbudował konkretną regułę postępowania.

Na podstawie orzeczenia w sprawie Teleos uzasadniona może wydawać się hipoteza, że zasada dobrej wiary w opodatkowaniu wynika, a przynajmniej jest ściśle związana z zasadą proporcjonalności. Jak można bowiem sądzić po uzasadnieniu Trybunału, ponoszenie ryzyka odpowiedzialności za zapłatę podatku przez podatnika z powodu spełnienia obiektywnych przesłanek opodatkowania bez względu na stopień jego wiedzy o spełnieniu tych przesłanek powoduje nieproporcjonalną „absolutyzację” interesu skarbu państwa nad innymi zasadami opodatkowania.

### 3.3.2. NETTO SUPERMARKT (C-271/06)<sup>72</sup>

---

Wyrokiem, którego uzasadnienie również dalekie jest od całkowitej jasności, ale który jednocześnie może być odczytywany, jako wspierający wyżej postawioną hipotezę jest orzeczenie w sprawie Netto Supermarkt.

W stanie faktycznym sprawy sieć niemieckich sklepów Netto dokonywała sprzedaży towarów m.in. na rzecz konsumentów spoza UE. Sieć zwracała klientom podatek VAT, gdy przedstawili oni pieczęć urzędu celnego na paragonie oraz formularzu celnym potwierdzającym wywóz zakupionych towarów poza granice UE.<sup>73</sup> Powziąwszy uzasadnione podejrzenia, podatnik zwrócił się do właściwych organów o sprawdzenie, czy stemple na dokumentach zostały sfalszowane. Pomimo pierwotnego potwierdzenia, że dokumenty są prawidłowe, badanie powtórne podczas kontroli wykazało ostatecznie, że jednak były sfalszowane. Organy określiły zobowiązanie do zapłaty za okres objęty oszustwami. Stwierdziły one, że sklep nie był w stanie przedstawić należytych dowodów uprawniających do zwolnienia, dowodzących wywozu towarów. Przepisy VI Dyrektywy przewidywały zwolnienie (zwrot podatku), jeżeli towary są wywożone poza Unię, przy czym dowód wywozu ma stanowić faktura lub inny dokument potwierdzony przez urząd celny. Istotą kwestii rozstrzyganej przez Trybunał było pytanie, czy należy przyznać zwolnienie, gdy jego obiektywne przesłanki nie zostały spełnione, lecz gdy jednocześnie podatnik nie mógł sobie zdawać z tego sprawy nawet przy zachowaniu staranności sumiennego kupca (ponieważ dowody wywozu były sfalszowane przez kontrahenta).

---

<sup>72</sup> Wyrok Trybunału z dnia 21 lutego 2008 r. Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG przeciwko Finanzamt Malchin, C-271/06, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2008:105.

<sup>73</sup> Transakcje miały miejsce w latach 1993 – 1998.

Trybunał rozstrzygając przedmiotową kwestię w podobny jak dotychczas sposób przywołał zasadę proporcjonalności. Wskazał, że dyrektywa nadaje państwom członkowskim możliwość określenia warunków stosowania zwolnienia. Warunki te wprowadzane są w celu „zapobieżenia wszelkim oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom”. Jednakże przy wprowadzaniu tych środków państwa członkowskie powinny przestrzegać „zasad stanowiących część wspólnotowego porządku prawnego, wśród których znajdują się między innymi zasady pewności prawa i proporcjonalności oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań (...) w szczególności, w odniesieniu do zasady proporcjonalności Trybunał orzekł, że zgodnie z tą zasadą państwa członkowskie muszą stosować środki, które przy jednoczesnym umożliwieniu im efektywnego osiągnięcia realizowanego celu w jak najmniejszym stopniu zagrażają celom i zasadom wynikającym z odpowiednich przepisów wspólnotowych (...). Zatem o ile uzasadnione jest, by środki stosowane przez państwa członkowskie zmierzały do jak najskuteczniejszej ochrony praw skarbu państwa, to nie powinny one wykroczać poza to, co jest niezbędne dla osiągnięcia tego celu”.<sup>74</sup> Dostawcy w podatku VAT działają jako poborcy podatku. To uzasadnia nałożenie na nich wymagań szczególnie wysokich w zakresie dbałości o pobór podatku. Jednakże w każdym przypadku rozłożenie ryzyka pomiędzy dostawcą a organami podatkowymi w następstwie oszustwa popełnionego przez osobę trzecią musi odpowiadać zasadzie proporcjonalności. „Nie byłoby tak w przypadku, gdyby regulacja podatkowa przerzucała całą odpowiedzialność za zapłatę podatku VAT na dostawcę, niezależnie od jego udziału w oszustwie popełnionym przez nabywcę (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 58). Jak bowiem podniósł rzecznik generalny w pkt 45 swojej opinii, przypisywanie podatnikowi utraty dochodów podatkowych spowodowanej oszukańczym działaniem osób trzecich, na które podatnik nie ma żadnego wpływu, byłoby oczywiście nieproporcjonalne”.<sup>75</sup> Dodatkowo Trybunał powtórzył swoje tezy z wyroku w sprawie Teleos zwracając uwagę, że nie jest sprzeczne z prawem wspólnotowym wymaganie dochowania należytej staranności przez podatnika, a także że odmowa zwolnienia przy posiadaniu dokumentów wymaganych przez ustawę krajową w celu skorzystania z niego byłoby sprzeczne z zasadą pewności prawa.

Przedmiotowe rozstrzygnięcie jest orzeczeniem analogicznym do tego wydanego w sprawie Teleos. Trybunał w zupełnie podobny sposób powołał cel dyrektywy w postaci zapobiegania nadużyciom oraz zabezpieczenia interesów skarbu państwa. Jednocześnie wskazał na zasady systemu VAT: pewności prawa, uzasadnionych oczekiwań. W sposób wyraźny wskazał również na zasadę proporcjonalności łącząc zasadę proporcjonalności sensu stricto z warunkiem konieczności: środki mają efektywnie osiągnąć zakładany cel, jednocześnie w jak najmniejszym stopniu naruszać inne cele i zasady

---

<sup>74</sup> Pkt 20 wyroku.

<sup>75</sup> Pkt 23 wyroku.

dyrektywy, a w konsekwencji, zdaniem Trybunału, nie mogą wykroczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tego celu.

Wyrok w sprawie Netto Supermarkt zdaje się potwierdzać hipotezę z wyroku Teleos: zastosowanie zasady proporcjonalności nakazuje wyważenie przeciwstawnych celów i zasad dyrektywy, a wynikiem tego wyważenia jest wniosek o konieczności uwzględniania dobrej wiary podatnika. O ile bowiem stosowane środki mogą nakładać obowiązek na dostawcę obowiązek zachowania daleko idącej staranności, to obciążenie go całkowitą odpowiedzialnością za działania osób trzecich, na co nie miał on wpływu, jest nieproporcjonalne.

### 3.3.3. MAHAGEBEN (C-80/11) I DAVID (C-142/11)<sup>76</sup>

---

Wyrok w sprawie Netto został powołany między innymi w wyroku w połączonych sprawach Mahageben i David. W sprawach tych podatnicy nabywali towary i usługi od swoich dostawców. Nie ulegało zasadniczym wątpliwościom, że świadczenia zostały rzeczywiście wykonane. Jednocześnie dostawcy ci nie dysponowali dokumentacją potwierdzającą, skąd nabyli zasoby niezbędne do dostarczenia swoich towarów oraz usług. Prawdopodobnie zasoby te pochodziły z „nieoficjalnych” źródeł (pracownicy oraz podwykonawcy dostawców wykonywali swoje usługi w „szarej strefie”).

W takim stanie faktycznym Trybunał rozstrzygał dopuszczalność ograniczenia prawa do odliczenia podatników Mahageben i David. Unijny sąd powtórzył przy tym swoje dotychczasowe tezy. Prawo do odliczenia realizuje zasadę neutralności. Skoro warunki materialne i formalne (posiadanie faktury) odliczenia zostały spełnione, to odmówić prawa do odliczenia można wyłącznie wówczas, gdy nabywca wiedział lub powinien był wiedzieć, że uczestniczy w przestępstwie. Bowiem „wprowadzenie systemu odpowiedzialności bez winy wykaczałoby bowiem poza zakres niezbędny do ochrony interesów skarbu państwa”.<sup>77</sup>

---

<sup>76</sup> Wyrok Trybunału z 21.06.2012 r., Mahagében Kft przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11) i Péter Dávid przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11), publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2012:373.

<sup>77</sup> Pkt 48 wyroku.

### 3.3.4. VLAAMSE OLIEMAATSCHAPIJ (C-499/10)<sup>78</sup>

---

Warto zauważyć również, iż tezy wynikające z wyżej analizowanych wyroków zostały potwierdzone w sprawie Vlaamse Oliemaatschappij. Jak zauważył sąd unijny „Trybunał orzekł już, że przepisy krajowe skutkujące de facto powstaniem systemu opierającego się na odpowiedzialności na zasadzie ryzyka wykraczają poza to, co jest konieczne dla ochrony praw skarbu państwa (...). Przerzucenie odpowiedzialności za zapłatę podatku VAT na osobę inną niż osoba zobowiązana do jego zapłaty, chociażby nawet był nią uprawniony właściciel składu podatkowego podlegający szczególnym obowiązkom określonym w dyrektywie 92/12, bez umożliwienia jej uwolnienia się od odpowiedzialności poprzez przedstawienie dowodu, iż nie można jej powiązać z działaniami osoby zobowiązanej do zapłaty podatku należy uznać za niezgodne z zasadą proporcjonalności. Bezwarunkowe przypisywanie tej osobie utraty dochodów podatkowych spowodowanej działaniem osób trzecich, na które podatnik nie ma żadnego wpływu, byłoby oczywiście nieproporcjonalne”.<sup>79</sup>

W wyroku tym Trybunał potwierdził zatem również ściśle powiązanie kryterium konieczności z zasadą proporcjonalności.

### 3.3.5. WNIOSKI

---

W omówionych wyrokach fakt zastosowania zasady proporcjonalności jest bardzo wyraźny. Świadczy o tym kilka okoliczności. Najbardziej oczywista jest ta, że Trybunał powołuje tą zasadę wprost ją tak nazywając. Równoległe we wszystkich wskazanych wyrokach bardzo wyraźne eksponowane jest kryterium konieczności.<sup>80</sup> Kryterium przydatności jest również widoczne.

Trybunał wymienia zatem wszystkie kryteria proporcjonalności znane z klasycznych trzech testów. Jednocześnie nie jest jednak pewne, który test jest stosowany i który doprowadził Trybunał do ostatecznego rozstrzygnięcia. Najbardziej prawdopodobna wydaje się teza o zastosowaniu zasady proporcjonalności sensu stricto (ważenie zasady swobody przepływu towarów oraz ochrony interesów skarbu państwa).

---

<sup>78</sup> Wyrok Trybunału z 21.12.2011 r., Vlaamse Oliemaatschappij NV przeciwko FOD Financiën, C-499/10, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2011:871.

<sup>79</sup> Pkt 24 wyroku.

<sup>80</sup> W sprawie Teleos – środki nie mogą wychodzić poza to, co konieczne do ochrony interesów skarbu państwa; w sprawie Netto – identycznie; w sprawie Mahageben i David – odpowiedzialność bez winy wykracza poza zakres niezbędny do ochrony interesów skarbu państwa.

Pewne jednak jest, że w powołanych wyrokach do rozstrzygnięcia Trybunał prowadzi podobny schemat wyводу: w pierwszej kolejności Trybunał zarysowuje istotne **zasady systemu VAT**, które w danej sprawie mogą chronić **interes indywidualny podatnika** (zasada zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, zasada neutralności, zasada pewności prawa, zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań). Następnie Trybunał wskazuje również na pewne określone cele chronione przez Dyrektywę VAT, wspierające **interes publiczny** (ochronę interesu budżetu państwa, zapobiegania nadużyciom). W dalszej kolejności Trybunał stwierdza, co interesujące, że podejmowane środki mające na celu ochronę interesu skarbu państwa powinny w jak najmniejszym stopniu naruszać odpowiednie cele i zasady dyrektywy, **a tym samym** nie mogą wykroczać poza to, co konieczne do osiągnięcia tego celu. Widać zatem – przynajmniej na płaszczyźnie językowej – że Trybunał traktuje testy w ramach proporcjonalności dosyć kompleksowo. Sugeruje bowiem, że naruszenie celów i zasad dyrektywy będzie powodowało jednocześnie, że dany środek wykrocza poza to, co konieczne do osiągnięcia jego celu. To zaś prowadzić może do wniosku, że Trybunał po prostu bierze pod uwagę różne „wartości” (cele, zasady) chronione przez dyrektywę i wając je, doprowadza do zbudowania konkretnej reguły postępowania.

W tej grupie orzeczeń widoczne jest, że Trybunał stosuje terminologię „środka i celu”. Oznacza to, że **środki** powinny być konieczne do osiągnięcia określonego **celu**, a zarazem te **środki** powinny w jak najmniejszym stopniu naruszać **cele i zasady dyrektywy**. Pomimo takiego słownictwa, jak się wydaje, Trybunał dokonuje wyważenia pomiędzy różnymi zasadami i celami. W omawianych orzeczeniach ostateczne rozstrzygnięcie Trybunał opiera na wyważeniu pomiędzy zasadami i celami dyrektywy: pomiędzy celem realizującym interes publiczny w postaci ochrony wpływów budżetowych (a w tym zapobiegania nadużyciom) a zasadami Dyrektywy VAT realizującymi interes prywatny podatnika - takimi jak zasada neutralności, pewności prawa, swobodnego przepływu towarów itd. Z tego wyważenia Trybunał wyprowadził wniosek o niedopuszczalności absolutyzacji interesu publicznego – a zatem niedopuszczalności bezwzględnej odpowiedzialności podatnika za okoliczności, które są poza jego kontrolą.

### 3.4. ORZECZENIA DOTYCZĄCE ZWROTU VAT

---

Uzupełnieniu obrazu stosowania zasady proporcjonalności przez Trybunał mogą służyć sprawy rozstrzygające zasadność ograniczeń zwrotu VAT. Trybunał zajmował się tą kwestią przede wszystkim w orzeczeniach w sprawach Molenheide, Alicja Sosnowska oraz Mednis.

### 3.4.1. MOLENHEIDE<sup>81</sup>

---

Te połączone sprawy dotyczyły regulacji belgijskich. Zgodnie z nimi organy podatkowe mogły wstrzymać zwrot podatku naliczonego, jeżeli powziął on uprawdopodobnione wątpliwości, czy rozliczenie podatnika jest prawidłowe. Organ mógł wówczas wstrzymać zwrot podatku do czasu ostatecznej decyzji administracyjnej lub innego (w tym sądowego) ostatecznego rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. Spór sprowadzał się do odpowiedzi na pytanie, czy takie belgijskie regulacje są dopuszczalne w świetle art. 18 ust. 4 VI Dyrektywy.<sup>82</sup>

Trybunał rozstrzygając tę kwestię postawił tezy podobne do tych sformułowanych już wcześniej w podobnych sprawach. Zauważył, że stosowanie środków zabezpieczających (zwrot) nie jest regulowane przez Dyrektywę VAT, a zatem środki takie co do zasady mieszczą się w zakresie swobody regulacji państw członkowskich. Jednocześnie jednak, zgodnie z zasadą proporcjonalności, państwa członkowskie mogą ustanawiać tylko takie środki, które, umożliwiając im skuteczne osiągnięcie ich celów, w jak najmniejszym stopniu naruszają cele i zasady przewidziane ustawodawstwem unijnym.<sup>83</sup> Jednocześnie państwa członkowskie uprawnione są do ochrony swoich wpływów budżetowych, lecz realizując to prawo nie mogą iść dalej niż jest to konieczne dla tego celu. Dlatego też nie mogą być użyte w taki sposób, aby systematycznie podważać prawo do odliczenia, które jest fundamentalną zasadą wspólnego systemu VAT.<sup>84</sup> W konsekwencji „zasada proporcjonalności znajduje zastosowanie do środków krajowych, jak te będące przedmiotem sprawy (...) ponieważ jeżeli wychodzą one poza to, co konieczne do osiągnięcia ich celów, to wówczas podważyłyby one zasady wspólnego systemu VAT, a w szczególności reguły dotyczące odliczenia, które stanowią kluczowy składnik systemu”.

Dalej Trybunał stwierdza, że to do sądu krajowego należy ocena, czy przedmiotowe środki są proporcjonalne. Jednocześnie daje ścisłe wskazówki, jak należy ocenić przedmiotowe regulacje. Zwraca uwagę, że jeżeli przepisy belgijskie przewidują środek zabezpieczający oparty na niewzruszalnym domniemaniu, którego nie można obalić na drodze sądowej kontroli zabezpieczenia (podatnik za każdym razem musi czekać do ostatecznego rozstrzygnięcia merytorycznego samej sprawy

---

<sup>81</sup> Wyrok Trybunału z 18.12.1997 r., *Garage Molenheide BVBA (C-286/94)*, *Peter Schepens (C-340/95)*, *Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95)* i *Sanders BVBA (C-47/96)* przeciwko Belgische Staat., publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:1997:623.

<sup>82</sup> Zgodnie z art. 18 ust. 4 VI Dyrektywy w przypadkach, gdy za określony okres rozliczeniowy kwota dozwolonych odliczeń przekracza kwotę należnego podatku, Państwa Członkowskie mogą albo zwrócić nadpłatę albo przenieść nadpłatę na następny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez nich warunki. Państwa Członkowskie mogą odmówić zwrotu lub przeniesienia, jeśli wysokość nadpłaty jest nieznaczną.

<sup>83</sup> Pkt 46 wyroku.

<sup>84</sup> Pkt 47 wyroku.

podatkowej), to taki środek idzie dalej niż jest to konieczne do zapewnienia efektywności poboru oraz ma nieproporcjonalny wpływ na prawo do odliczenia. Po drugie, skoro można przewidzieć łagodniejsze środki jak np. gwarancja bankowa celem zabezpieczenia, to środek zatrzymania zwrotu nie jest konieczny. Po trzecie, zabezpieczenie obejmowało nie tylko samą potencjalną zaległość, ale również koszty postępowania oraz odsetki, co powodowało, że wysokość zabezpieczenia mogła wynieść nawet 200% spornego podatku. Taki środek nie jest konieczny, skoro sądowa kontrola mogłaby rozstrzygnąć wątpliwości zwrotu wcześniej niż rozstrzygnięcie merytoryczne sporu. Po piąte wreszcie, uzasadniona była obawa, że w wielu przypadkach mogło dojść do sytuacji, w której wstrzymanie zwrotu nie byłoby zrekomensowane odpowiednimi odsetkami.

Należy zauważyć, że zasada proporcjonalności została powołana przez samo państwo członkowskie w pytaniu prejudycjalnym. Nie było zatem wątpliwości, co do jej stosowania. Być może to jest przyczyną dokładnej analizy przez Trybunał tego zagadnienia. Dlatego też orzeczenie jest istotnie przydatne dla celów badania proporcjonalności. W wyroku powołane zostały wyraźnie wszystkie testy składające się na proporcjonalność: przydatności, konieczności oraz proporcjonalność sensu stricto poprzez wymóg jak najmniejszego naruszenia innych celów i zasad prawa unijnego. Jednocześnie, jak można było zaobserwować w innych orzeczeniach, Trybunał wyraźnie traktuje te testy jako ściśle ze sobą powiązane (niespełnienie kryterium konieczności będzie powodować jednocześnie nadmierne naruszenia innych zasad i celów prawa unijnego).

Trybunał nie zwerbalizował stosowania kryterium przydatności. Przeprowadził jednak – w zasadzie wyjątkowo dokładnie – test konieczności: wskazał jakie inne ewentualnie alternatywne środki mniej inwazyjne można zastosować. Wskazał również, jakie okoliczności powodują, że środek narusza inne zasady lub cele dyrektywy (proporcjonalność sensu stricto). Da się również zauważyć, że Trybunał wyraźnie przeciwstawia ochronę wpływów budżetowych państwa członkowskiego zasadzie neutralności, która realizowana jest przez zwrot podatku. Tym samym Trybunał, choć bada szczegółowo kryterium konieczności, to jednocześnie zwraca uwagę, że środki niekonieczne naruszają w zbyt dużym stopniu neutralność. W konsekwencji mamy tutaj do czynienia ze swego rodzaju rozstrzygnięciem konfliktu pomiędzy dwoma przeciwstawnymi wartościami, który to konflikt jest rozstrzygany za pomocą narzędzi w postaci m.in. stosowanego testu konieczności. Sprawa ta ukazuje, że przepisy krajowe są przedmiotem testu proporcjonalności, gdy naruszają podstawowe zasady oraz cele dyrektywy.<sup>85</sup>

---

<sup>85</sup> F. G. Jacobs, *Recent developments in the principle of proportionality in European community law* [w:] E. Ellis (red.), *op. cit.*, s. 19.

Tok myślenia o proporcjonalności, jako przeplatających się kryteriów konieczności oraz proporcjonalności sensu stricto, ilustrują również fragmenty opinii Rzecznika Generalnego, który wskazał m.in., że konieczne jest zachowanie prawidłowego „balansu pomiędzy prawami i interesami podatnika oraz prawami i interesami władzy podatkowej”, a także że „podstawowym testem jest to, że środek podjęty powinien być proporcjonalny do zamierzonego celu”; „innymi słowy, nie powinien iść dalej niż jest to ściśle konieczne w dążeniu do tego celu, a mianowicie ochronie organu podatkowego w jego obowiązku zapewnienie finansowej integralności systemu i poboru podatku”.

Wyrok zdaje się budować konkretną regułę postępowania, że nieproporcjonalne są niewzruszalne domniemania, jak również środki zabezpieczające uniemożliwiające sądową kontrolę ich stosowania.

### 3.4.2. ALICJA SOSNOWSKA (C-25/07)<sup>86</sup>

---

Kontynuacją linii zapoczątkowanej przez wyrok Molenheide oraz inne wyroki dot. proporcjonalności jest wyrok w polskiej sprawie Alicja Sosnowska. Sprawa wynikła na gruncie polskich przepisów ustawy o VAT, które przewidywały, że nowi podatnicy mogą ubiegać się o zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w terminie 180 dni od dnia złożenia wniosku, podczas gdy „normalnie” termin zwrotu wynosił 60 dni. Nowi podatnicy mogli skrócić swój termin do 60 dni pod warunkiem wpłacenia wysokiej kaucji (250 tys. zł).

Rozstrzygając kwestię, czy przepisy takie są dopuszczalne, Trybunał wskazał, że „zagwarantowane w art. 17 szóstej dyrektywy prawo podatników do odliczenia (...) stanowi zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasadę podstawową wspólnego systemu podatku VAT (...)”. Wskazał również, że „prawo do odliczenia stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane”. Następnie Trybunał wskazał, że wcześniej wyjaśnił, że o ile art. 18 ust. 4 przyznaje państwom członkowskim pewną swobodę w zakresie trybu zwrotu nadwyżki, to tryby te nie mogą podważać zasady neutralności systemu VAT przenosząc na podatnika ciężar podatku, a zatem „pytanie skierowane przez sąd krajowy należy zbadać w świetle zasad podstawowych wspólnego systemu podatku VAT, przypomnianych w poprzedzających punktach”. Trybunał podkreślił, że państwa członkowskie mają „uzasadniony interes w podejmowaniu odpowiednich kroków w celu ochrony swoich interesów finansowych”, a „zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę”. „Jednak (...) państwa

---

<sup>86</sup> Wyrok Trybunału z 10.07.2008 r., Alicja Sosnowska przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu, C-25/07, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2008:395.

członkowskie muszą zgodnie z zasadą proporcjonalności stosować środki, które umożliwiając im efektywne osiągnięcie takiego celu, jednocześnie w jak najmniejszym stopniu zagrażają celom i zasadom wynikającym z odpowiednich przepisów wspólnotowych, takim jak zasada podstawowa prawa do odliczenia podatku VAT”.

W bezpośrednio kolejnym punkcie Trybunał powołuje regułę postępowania wypracowaną już na podstawie zasady proporcjonalności w sprawach *Ampafrance Sanofi* oraz *Molenheide*, wskazując, iż tryb zwrotu bardziej uciążliwy dla jednej kategorii podatników bez umożliwienia wykazania braku oszustwa lub unikania opodatkowania nie jest instrumentem proporcjonalnym.

Ustaliwszy powyższe kryteria, Trybunał dokonał oceny stosowanego środka w postaci wydłużenia zwrotu do 180 dni. Sąd unijny zauważył tutaj, że „władze polskie nie wskazały okoliczności, które umożliwiłyby wyjaśnienie potrzeby wprowadzenia w celu zwalczania oszustw i unikania opodatkowania tak znacznej różnicy traktowania”. Trybunał zasugerował zatem, że to państwo członkowskie powinno wykazać, że środek jest proporcjonalny. Dodatkowo podkreślił, że w prawie krajowym istniały już podobne środki o mniej inwazyjnym charakterze: „tak długi termin wydaje się tym bardziej niepotrzebny, że w każdym przypadku organ podatkowy może zgodnie z art. 87 ust. 2 ustawy VAT, jeśli okaże się to zasadne, sprawdzić w szerszym zakresie zgodność z prawem tego zwrotu i celem uzyskania wyjaśnień przedłużyć 60 dniowy termin, w którym ma nastąpić zwrot”.<sup>87</sup>

Dodatkowo Trybunał zauważył, że możliwość złożenia kaucji nie zmienia powyższych konkluzji: jej wysokość nie zależy od możliwości ekonomicznych podatnika, a tak wysokie zabezpieczenie może stanowić istotne obciążenie ekonomiczne dla nowopowstałych przedsiębiorstw.

W przedmiotowym wyroku Trybunał wyraźnie powołał kryterium przydatności oraz zasady proporcjonalności *sensu stricto* (poprzez wskazanie, że środki nie mogą naruszać nadmiernie celów i zasad dyrektywy). Przywołał również orzecznictwo, w którym stosował kryterium konieczności. Wyraźne jest przy tym zastosowanie tego ostatniego kryterium: istnieją bowiem mniej inwazyjne środki w prawie krajowym (zwrot w ciągu 60 dni), a więc zwrot w ciągu 180 dni nie jest konieczny. Jednocześnie widoczne jest odwołanie w wyroku do zasady neutralności, która może zostać naruszona przez tak wydłużony zwrot.

---

<sup>87</sup> Pkt 28 wyroku.

Widać również charakterystyczny „tok rozumowania” Trybunału: najpierw powołuje on zasady wspierające interes podatnika, wskazuje na prawo państwa członkowskiego do obrony swoich interesów fiskalnych, a następnie dokonuje „rozważenia” tych przeciwstawnych celów i zasad, wyprowadzając z nich określoną regułę postępowania.

Wydaje się zatem, że w wyroku decydującym było kryterium konieczności, a jednocześnie w jakimś stopniu Trybunał zastosował kryterium konieczności, a jednocześnie zauważając naruszenie przeciwstawnej neutralności, z którą środek krajowy musi być skonfrontowany.

Rzecznik Generalny w sposób jeszcze bardziej wyraźny eksponuje aspekt „ważenia” dwóch przeciwstawnych „wartości”. Rzecznik w swojej opinii wskazał, że na gruncie dyrektywy obowiązuje zasada neutralności, która wymaga zwrotu podatku w rozsądnym terminie oraz aby podatek ten nie stanowił obciążenia finansowego. Z drugiej strony państwa członkowskie mają prawo do zwalczania oszustw i zapobiegania nadużyciom. Ostatecznie Rzecznik konkluduje, że „według mnie państwa członkowskie nie powinny mieć możliwości ochrony przed oszustwami podatkowymi i unikaniem opodatkowania przez zmuszanie wszystkich lub tylko niektórych nowych podatników VAT UE do ponoszenia ciężaru podatku VAT. Zbyt długie terminy oznaczają, że podatek ponosi, choćby częściowo, ciężar podatku VAT, co stanowi zagrożenie dla neutralności systemu. To raczej państwo powinno ponosić: 1) odpowiedzialność za zarządzanie systemem podatkowym, w tym za zapobieganie oszustwom lub unikaniu opodatkowania, oraz 2) związane z tym ryzyko”.<sup>88</sup>

### 3.4.3 MEDNIS (C-525/11)<sup>89</sup>

---

Kontynuacją zarysowanej linii orzeczniczej jest wyrok w sprawie Mednis. Tłem sporu były litewskie przepisy podatkowe, które przewidywały, że jeżeli zwrot podatku wykazany przez podatnika w rozliczeniu przekracza określony (procentowo) próg, to wówczas organ podatkowy może nie zwrócić nadpłaty do czasu weryfikacji dokumentów. Weryfikacja taka w praktyce mogła wynosić nawet rok.

Trybunał uznał taki środek za nieproporcjonalny. Swoje rozstrzygnięcie uzasadnił w sposób analogiczny do podobnych dotychczasowych decyzji. W znany sposób najpierw wskazał, że państwa członkowskie mają swobodę w odraczaniu terminu zwrotu podatku VAT, jednakże takie zabiegi nie

---

<sup>88</sup> Pkt 34 opinii.

<sup>89</sup> Wyrok Trybunału z 18.10.2012 r., Mednis SIA przeciwko Valsts ieņēmumu dienests, C-525/11, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2012:3839.

mogą naruszać zasady neutralności podatkowej, która wymaga, aby koszt podatku VAT był choćby w części przeniesiony na podatnika, a tym samym zwrot powinien zostać dokonany w rozsądnym terminie nie narażając podatnika na ryzyka podatkowego.

Jednocześnie zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę. Jednakże środki stosowane w tym zakresie muszą być zgodne z zasadą proporcjonalności, a więc muszą być skuteczne do osiągnięcia ich celu, ale jednocześnie w jak najmniejszym stopniu zagrażać celom i zasadom wynikającym z uregulowań Unii, takim jak podstawowa zasada prawa do odliczenia podatku VAT.

Przedłużenie terminu zwrotu do roku narusza zasadę neutralności – nie jest to bowiem rozsądny termin. Dodatkowo stosowanie odroczonego terminu zwrotu zapobiegawczo tylko na podstawie przekroczenia określonego progu procentowego bez umożliwienia wykazania przez podatnika braku nadużycia jest wbrew zasadzie proporcjonalności (Trybunał powołuje wyrok w sprawie Alicja Sosnowska, co uzasadnia tezę o stosowaniu kryterium konieczności w tym zakresie).

#### 3.4.4. WNIOSKI

---

W omawianych powyżej wyrokach widać wyraźnie, że schemat rozumowania Trybunału jest w tych sprawach analogiczny do poprzednich. Powołuje się on na prawo podatnika do zwrotu podatku naliczonego, co ma być realizacją zasady neutralności. Z zasady tej wynika, że zwrot powinien być dokonany w rozsądnym terminie i nie powinien stanowić dla podatnika obciążenia finansowego. Jednocześnie, z drugiej strony, państwo ma prawo do ochrony swoich interesów fiskalnych, co jest celem wspieranym przez dyrektywę. Trybunał konfrontuje te dwie przeciwstawne zasady. Konfrontacja ta jest przeprowadzana poprzez łączne zastosowanie kryterium konieczności oraz zasady proporcjonalności sensu stricto (właściwie oceny stosowanego środka przez pryzmat przeciwstawnej zasady neutralności podatkowej).

Z powyższej konfrontacji Trybunał wyciąga wniosek, że wstrzymanie zwrotu na dłuższy czas wyłącznie z tego powodu, że rozliczenie podatkowe budzi wątpliwości (Molenheide), podatnik jest nowym przedsiębiorcą (Alicja Sosnowska), czy z tego powodu, że zwrot przekracza procentowo określony próg (Mednis) bez możliwości udowodnienia przez podatnika braku nadużycia i poddania decyzji o przedłużeniu zwrotu kontroli sądu nie jest środkiem koniecznym do zapobiegania nadużyciom oraz narusza zasadę neutralności.

Tym samym również i w tej grupie orzeczeń mamy do czynienia z konfrontacją celów fiskalnych państwa i środków podejmowanych w interesie publicznym a zasadami/celami wspierającymi interes indywidualny podatnika.

### 3.5. POZOSTAŁE ORZECZENIA

---

W kontekście zasady proporcjonalności na uwagę zasługują również niektóre pozostałe orzeczenia. Są to wyroki dotyczące solidarnej odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe (Federation of Technological Industries) oraz możliwości odmowy rejestracji podatnika dla celów VAT (Ablesio).

#### 3.5.1. FEDERATION OF TECHNOLOGICAL INDUSTRIES<sup>90</sup>

---

W stanie faktycznym przepisy brytyjskie przewidywały odpowiedzialność solidarną nabywcy za zobowiązanie podatkowe dostawcy. Jeżeli nabywca miał uzasadnione podstawy, aby twierdzić, że podatek nie został zapłacony przez dostawcę, to wówczas organ mógł uczynić go solidarnie zobowiązanym do zapłaty VAT. Przepisy ustanawiały przy tym charakterystyczny system domniemań. Przykładowo: cena odbiegająca od rynkowej powodowała domniemanie oszustwa, chyba że nabywca wskazał uzasadnienie dla takiej ceny.

Trybunał w uzasadnieniu zaznaczył, że państwa członkowskie są uprawnione na podstawie Dyrektywy VAT do wprowadzenia odpowiedzialności solidarnej. Jednakże wykonując te uprawnienia, państwa członkowskie powinny przestrzegać ogólnych zasad prawa będących częścią wspólnotowego porządku prawnego – w tym zwłaszcza zasad pewności prawa i proporcjonalności. W odniesieniu do proporcjonalności Trybunał wskazał, że przepisy państw członkowskich powinny zmierzać do możliwie skutecznej ochrony praw budżetu państwa, jednak nie powinny wykraczać poza to, co niezbędne do osiągnięcia tego celu.

Następnie Trybunał – opierając się na dotychczasowych orzeczeniach dotyczących dobrej wiary oraz zasady proporcjonalności – wskazał, że dopuszczalna jest odpowiedzialność solidarna, jeżeli odbiorca powinien był wiedzieć, że podatek z tytułu wcześniejszej transakcji nie był zapłacony oraz dopuszczalne

---

<sup>90</sup> Wyrok Trybunału z 11.05.2006 r., Commissioners of Customs & Excise i Attorney General przeciwko Federation of Technological Industries i in., C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309.

jest oparcie się w tym zakresie na domniemaniach. Jednakże nie są dopuszczalne takie domniemania, których obalenie byłoby nadmiernie utrudnione. Wówczas takie domniemania skutkowałyby powstaniem odpowiedzialności na zasadzie ryzyka, co wykracza poza to, co jest konieczne dla ochrony praw budżetu państwa<sup>91</sup>.

Dodatkowej ilustracji powyższego rozumowania dostarcza opinia Rzecznika Generalnego, którego tezy powtarza w dużej mierze sąd, ale który jednocześnie zauważa, że „w tej sprawie, sąd krajowy będzie musiał ustalić balans pomiędzy koniecznością zapewnienia poboru VAT oraz koniecznością zapewnienia, że handel nie jest nieracjonalnie utrudniony poprzez niebezpieczeństwo odpowiedzialności za VAT niezapłacony przez inną osobę”<sup>92</sup>.

Trybunał zatem przeciwstawia w istocie swobodę działalności gospodarczej (handlu) interesom skarbu państwa. Na podstawie dotychczasowego dorobku orzeczniczego odwołuje się do zasad dobrej wiary oraz zakazu naruszania zasady neutralności, jak również powołuje kryterium konieczności. W istocie Trybunał dokonuje wyważenia pomiędzy ochroną wpływów budżetowych a zasadą neutralności, pewności prawa oraz swobodą działalności gospodarczej. Na tej podstawie buduje konkretną regułę postępowania.

### 3.5.2. ABLESSIO<sup>93</sup>

---

Wyrokiem, który jest w dużej mierze nietypowy, ale który również zasługuje na analizę, to wyrok w sprawie Ablessio.

W stanie faktycznym sprawy litewski podmiot podjął próbę zarejestrowania się dla celów VAT. Organ podatkowy odmówił mu jednak rejestracji ze względu na to, że nie posiadał on wystarczających zasobów do prowadzenia zgłaszanej działalności gospodarczej. Celem zgłoszenia było bowiem zarejestrowanie spółki, która następnie miała zostać sprzedana jako przedsiębiorstwo gotowe do prowadzenia działalności gospodarczej.

---

<sup>91</sup> Pkt 32 wyroku.

<sup>92</sup> Pkt 25 opinii Rzecznika Generalnego M. Poiaresa Madura, z 7.12.2005 r., publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2005:745.

<sup>93</sup> Wyrok Trybunału z 14.03.2013 r., Valsts ieņēmumu dienests pretī Ablessio SIA, C-527/11, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2013:168.

Trybunał stwierdził, że nie jest dopuszczalna odmowa odliczenia z tego powodu, że podmiot nie dysponuje odpowiednimi zasobami do prowadzenia działalności gospodarczej. Aby rejestracji odmówić, konieczne byłoby udowodnienie, że dany podmiot zmierza do popełnienia oszustwa. Uzasadnienie takiego rozstrzygnięcia nie jest jednak całkowicie jasne.

Trybunał wskazał, że państwa członkowskie posiadają dosyć szeroką swobodę przy rejestracji i mają ważny interes w tym, aby zapobiegać nadużyciom oraz chronić interesy finansowe państwa. Mają tym samym prawo do zapobiegania nadużyciom przy rejestracji dla celów VAT. Jednakże środki te nie mogą wykroczać poza to, co konieczne do osiągnięcia wspomnianych celów, a ponadto nie mogą podważać prawa do odliczenia, a tym samym neutralności podatku (przy czym nie jest pewne, dlaczego organ powołuje prawo do odliczenia jako zasadę „przeciwstawną” interesom państwa).

Trybunał konkluduje wreszcie, iż „aby odmowę identyfikacji podatnika poprzez nadanie indywidualnego numeru można było uznać za proporcjonalną wobec celu polegającego na zapobieganiu oszustwom podatkowym, musi ona opierać się na poważnych przesłankach pozwalających obiektywnie stwierdzić istnienie prawdopodobieństwa, iż nadany temu podatnikowi numer identyfikacji podatkowej VAT zostanie wykorzystany do popełnienia oszustwa. Taka decyzja musi być oparta na całościowej ocenie wszystkich okoliczności danej sprawy oraz na dowodach zebranych w ramach weryfikacji informacji, których udzieli zainteresowany przedsiębiorca”.<sup>94</sup>

### 3.5.3. GOLDSMITHS<sup>95</sup>

---

W sprawie Goldsmiths Trybunał rozstrzygał, czy możliwe jest wyłączenie ulgi na złe długi w stosunku do transakcji barterowych, podczas gdy w stosunku do zapłaty pieniężnej ulga ta znajduje zastosowanie. W stanie faktycznym sprawy spółka Goldsmiths zobowiązała się wobec swojego kontrahenta do dostarczenia odpowiedniej ilości towarów, które w istocie dostarczyła. W zamian kontrahent zobowiązał się do świadczenia usług reklamowych na rzecz Goldsmiths o tożsamej wartości. Kontrahent jednak został postawiony w stan upadłości, a w konsekwencji określona część usług nie mogła zostać wyświadczona. W rezultacie Goldsmiths skorygował swój podatek należy.

---

<sup>94</sup> Pkt 34 wyroku.

<sup>95</sup> Wyrok Trybunału z dnia 3.07.1997 r., Goldsmiths (Jewellers) Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise, C-330/95, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:1997:339.

Trybunał zauważył, że art. 11 VI Dyrektywy definiował podstawę opodatkowania, jako jedną z podstawowych zasad dyrektywy oraz przewidywał jej zmniejszenie w braku zapłaty – przy czym państwa członkowskie mogą wprowadzić odstępstwo od tej zasady. Prawo państwa członkowskiego do odstąpienia od tej zasady nie może podważać celu w postaci harmonizacji definicji podstawy opodatkowania. Trybunał wskazał, że przedmiotowy przepis został wprowadzony przez Wielką Brytanię celem zapobiegania nadużyciom – gdyż w przypadku transakcji barterowych ryzyko nadużyć jest istotniejsze. Jednakże, powołując się na wyrok w sprawie Komisja przeciwko Belgii, przepis zawierający generalne i abstrakcyjne wyłączenie możliwości korygowania podstawy opodatkowania wykracza poza to, co konieczne do zapobiegania nadużyciom.

Trybunał w uzasadnieniu powyższego wyroku korzysta zatem z ustaleń w dotychczasowym orzecznictwie: generalne i abstrakcyjne wyłączenie możliwości korekt, bez możliwości wykazania przez podatnika braku oszustwa wykracza poza to, co jest konieczne. Trybunał powołał również szereg kolejnych argumentów opierając się na neutralności (jej równościowym aspekcie).

Zastosowanie kryterium konieczności nie jest jednak tak wyraźne, gdy sięgnąć do opinii Rzecznika Generalnego. Twierdzi on, że „reguła” z art. 11 (podstawa opodatkowania) dąży do harmonizacji tego pojęcia. Odstępstwo od stosowania jej treści jest możliwa, ale gdy zostanie wystarczająco uzasadniona zasadami prawa wspólnotowego. Dlatego stosując takie odstępstwa od zasad VI Dyrektywy, konieczne jest zastosowanie zasady proporcjonalności (tak wprost tutaj nazwanej). Środek zastosowany przez Wielką Brytanię tymczasem narusza zasadę neutralności, której przejawem jest zakaz dyskryminacji oraz zasada równego traktowania. Widać zatem, że o ile Trybunał odwołał się do kryterium konieczności, to Rzecznik Generalny zauważył naruszenie neutralności, jako główny przejaw nieproporcjonalności środka.

#### 4. WNIOSKI PŁYNĄCE Z ANALIZY ORZECZNICTWA

---

Analiza omówionego orzecznictwa wskazuje, że zasada proporcjonalności jest szeroko stosowana przez Trybunał. Przedstawione wnioski cząstkowe pozwalają na postawienie pewnych tez o charakterze ogólnym dotyczących stosowania zasady proporcjonalności przez Trybunał w sprawach z zakresu VAT. Tezy te zostały zaprezentowane obszernie w publikacji wskazanej w przypisie nr 3. W tym miejscu warto jedynie podsumować, że zasada proporcjonalności obowiązuje na gruncie opodatkowania VAT oraz odgrywa istotną rolę w ochronie praw podatnika. Jest bardzo ważnym instrumentem równoważenia interesów państwa oraz interesów podatnika, a w konsekwencji jest istotną zaporą przed nadużyciami

tego pierwszego, chroniąc prawa drugiego. Tym samym można sobie życzyć, aby była narzędziem w budowaniu sprawiedliwego systemu podatkowego.

---

# STWIERDZENIE NADPŁATY A OKREŚLENIE WYSOKOŚCI ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO – STAN PO UCHWALE NSA Z DNIA 27.01.2014, SYGN. AKT II FPS 5/13

---

RAFAŁ BROLL

---

## SPIS TREŚCI

---

1. Wstęp.....	56
2. Rozstrzygnięcie o nadpłacie wymaga wcześniejszego rozstrzygnięcia o wysokości zobowiązania podatkowego .....	60
3. Rozstrzygnięcie o nadpłacie nie wymaga wcześniejszego rozstrzygnięcia o wysokości zobowiązania podatkowego .....	64
4. Uchwała z dnia 27 stycznia 2014, sygn. akt II FPS 5/13.....	66
5. Czy można stwierdzić istnienie nadpłaty bez określenia jaka jest rzeczywista wysokość zobowiązania podatkowego? .....	70
6. Skutki prawne skorygowanej deklaracji złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty.....	74
7. Zmiany przepisów regulujących model stwierdzenia nadpłaty .....	78
8. Dalsze argumenty przeciwko koncepcji „warunkowego” skutku korekty deklaracji.....	81
9. Właściwa odpowiedź na pytanie Prezesa NSA .....	83
10. Krajobraz po bitwie – końcowa ocena uchwały NSA.....	85
11. Nieśmiały postulat de lege ferenda.....	90

---

## 1. WSTĘP

---

Wnioskiem z dnia 8 lipca 2013 Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wystąpił o podjęcie uchwały w składzie 7 sędziów NSA (tzw. uchwały abstrakcyjnej), wyjaśniającej:

„Czy w przypadku zakwestionowania przez organ podatkowy prawidłowości skorygowanej deklaracji podatkowej złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, zgodnie z art. 75 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r., organ podatkowy przed rozpatrzeniem tego wniosku powinien wszcząć z urzędu postępowanie podatkowe celem określenia wysokości zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 21 § 3 tej ustawy?”.

Prezes NSA stwierdził, że przyczyną wystąpienia z wnioskiem jest stan prawny wywołujący w orzecznictwie sądów administracyjnych wątpliwości odnośnie dwóch zagadnień: po pierwsze, czy organ podatkowy przy rozpoznawaniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku zakwestionowania korekty deklaracji podatkowej złożonej wraz z tym wnioskiem zanim wypowie się co do jego zasadności, każdorazowo zobowiązany jest przeprowadzić postępowanie podatkowe w zakresie określenia prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego i wydać decyzję, o której mowa w art. 21 § 3 o.p., a po drugie, czy złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty wywołuje skutek w postaci wszczęcia postępowania podatkowego, czy też organ podatkowy musi dokonać wszczęcia takiego postępowania z urzędu.

Zdaniem Prezesa NSA rozstrzygnięcie tych dwóch zagadnień wymaga dokonania oceny relacji, jakie zachodzą pomiędzy postępowaniem podatkowym w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty w przypadkach zakwestionowania przez organ podatkowy wysokości podatku wskazanej przez podatnika w korekcie deklaracji, a postępowaniem podatkowym w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w wyżej przedstawionym zakresie.

W związku z przedstawieniem tego pytania dnia 27.01.2014 skład siedmiu sędziów NSA podjął uchwałę o sygn. akt II FPS 5/13 w brzmieniu:

„W przypadku zakwestionowania prawidłowości skorygowanej deklaracji podatkowej złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, zgodnie z art. 75 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.), organ podatkowy nie ma obowiązku przed rozpatrzeniem tego wniosku wszczynać w każdej sprawie postępowania celem określenia wysokości zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 21 § 3 wymienionej ustawy”.

Jak widać sama sentencja uchwały nie rozstrzyga żadnych wątpliwości i rozbieżności. Wynika z niej tylko, że w jednych sprawach organ podatkowy ma obowiązek wszczynać postępowanie w celu określenia wysokości zobowiązania podatkowego, a w innych nie ma. Aby jednak spróbować ustalić w jakich ma, a w jakich nie ma i dlaczego, sięgnąć trzeba do uzasadnienia uchwały.

W mojej ocenie, kontrowersje i wątpliwości wywołujące rozbieżność poglądów w orzecznictwie sądów administracyjnych w powyższej kwestii sięgają znacznie głębiej, niż wynika to z przedstawionego przez Prezesa NSA pytania i bynajmniej nie ograniczają się do zagadnień proceduralnych.

Zadane pytanie dotyczy sytuacji, kiedy organ podatkowy kwestionuje prawidłowość skorygowanej deklaracji podatkowej, co jest równoznaczne z kwestionowaniem istnienia lub wysokości nadpłaty wskazanej we wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Kwestionując wysokość nadpłaty, organ podatkowy wydać może dwa rodzaje rozstrzygnięć – odmówić jej stwierdzenia, jeżeli uważa, że nadpłata w ogóle nie istnieje, lub stwierdzić nadpłatę, ale w niższej wysokości niż domagał się tego podatnik we wniosku.

Kwestia obowiązku wszczęcia postępowania, której wprost dotyczy zagadnienie prawne przekazane do rozstrzygnięcia przez Prezesa NSA („czy organ powinien wszcząć z urzędu postępowanie podatkowe celem określenia wysokości zobowiązania podatkowego”) wydaje się być zagadnieniem wyłącznie proceduralnym. W istocie jednak, aby taką kwestię proceduralną rozstrzygnąć, w pierwszej kolejności trzeba odpowiedzieć na inne pytanie:

Czy rozstrzygnięcie przez organy podatkowe w przedmiocie nadpłaty (poprzez stwierdzenie nadpłaty w wysokości innej niż wnioskowana przez podatnika lub odmowę jej stwierdzenia) wymaga wcześniejszego określenia wysokości zobowiązania podatkowego ?

Negatywna odpowiedź na to pytanie tzn. uznanie, że dla rozstrzygnięcia kwestii nadpłaty nie jest wymagane rozstrzygnięcie kwestii wysokości zobowiązania podatkowego, **zawsze implikować musi równocześnie** odpowiedź negatywną na pytanie zadane przez Prezesa NSA. Skoro bowiem można rozstrzygać o wysokości nadpłaty (lub jej istnieniu) bez rozstrzygnięcia jaka jest wysokość zobowiązania podatkowego, to oczywiście przed wydaniem rozstrzygnięcia o nadpłacie nie ma potrzeby wszczynania odrębnego postępowania celem określenia wysokości zobowiązania podatkowego.

Wyprzedzając w tym momencie nieco dalszą analizę, stwierdzić trzeba, że w omawianej uchwale NSA takiej właśnie negatywnej odpowiedzi udzielił, tzn. uznał, że można stwierdzić, że nadpłata nie istnieje lub istnieje w innej wysokości niż twierdzi podatnik, nie rozstrzygając jednocześnie kwestii istnienia i wysokości zobowiązania podatkowego (choć nie w każdym przypadku). NSA stara się przy tym „proceduralizować” całe zagadnienie, snując dywagacje na temat zasadności, celowości, czy ekonomiki prowadzenia dwóch odrębnych postępowań podatkowych. W istocie jednak wypowiada się co do kwestii o fundamentalnym znaczeniu dla konstrukcji nadpłaty jako zdarzenia prawnego, to znaczy sposobu ustalenia czy podatek został zapłacony nienależnie (lub w wysokości wyższej od należnej). To natomiast jest kwestia materialnoprawna.

Odpowiedź pozytywna na powyższe pytanie, tzn. uznanie, że nie jest możliwe rozstrzygnięcie przez organy podatkowe w przedmiocie nadpłaty (poprzez stwierdzenie nadpłaty lub odmowę stwierdzenia nadpłaty) bez rozstrzygnięcia w przedmiocie zobowiązania podatkowego, nie pociąga za sobą automatycznie jednoznacznego wniosku co do dopuszczanego, bądź wymaganego sposobu orzekania o wysokości tego zobowiązania. Możliwe są tu różne rozwiązania, polegające na wydaniu dwóch odrębnych decyzji w sprawie stwierdzenia (lub odmowy stwierdzenia) nadpłaty i w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego (a tym samym prowadzeniu dwóch odrębnych postępowań podatkowych) lub rozstrzygnięciu obu tych kwestii w jednej decyzji, po przeprowadzeniu jednego postępowania. To zagadnienie jest faktycznie zagadnieniem proceduralnym i w istocie wtórnym. Uchwała NSA zagadnienia tego również dotyczy, gdyż NSA stwierdza w niej, że nie w każdym przypadku można rozstrzygnąć o nadpłacie bez rozstrzygnięcia o wysokości zobowiązania podatkowego, tzn. istnieją takie przypadki, gdy określenie wysokości zobowiązania podatkowego i prowadzenie postępowania w tej sprawie jest jednak konieczne. Jest to jednak wątek drugorzędny.

W pierwszej kolejności postaram się zrekonstruować dotychczasowe poglądy i stanowiska, wyrażane zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie, dotyczące konieczności wcześniejszego określenia wysokości zobowiązania podatkowego w celu rozstrzygnięcia o wysokości nadpłaty (lub braku takiej konieczności). Przegląd ten jest skrócony i uproszczony oraz nakierowany na wyodrębnienie głównych nurtów rozumowania i argumentacji, z pominięciem kwestii drugorzędnych i wtórnych wobec rozstrzyganego problemu. Następnie rozważę jak w te poglądy i stanowiska wpisuje się uzasadnienie uchwały NSA.

Biorąc pod uwagę treść podjętej przez NSA uchwały poglądy te mają już charakter historyczny i celem ich rekonstrukcji jest określenie stanu dyskusji i kontrowersji dotyczących rozstrzyganego przez NSA zagadnienia, jako tła podjęcia tej uchwały. Uchwała, która wiąże wszystkie składy orzekające sądów administracyjnych (i w tym sensie ma charakter prawotwórczy)<sup>96</sup> powinna przenieść dyskusję na nowy poziom, aby rozwiązać kontrowersje dotyczące uwarunkowań i trybu orzekania i zwracania nadpłat podatków. Twierdzę bowiem, że podjęta przez NSA uchwała kontrowersji tych nie rozwiązuje, jest błędna z punktu widzenia konstrukcji nadpłaty podatku i wprowadzi orzecznictwo sądów administracyjnych w stan chaosu.

---

<sup>96</sup> Por. art. 269 § 1 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

## 2. ROZSTRZYGNIĘCIE O NADPŁACIE WYMAGA WCZEŚNIEJSZEGO ROZSTRZYGNIĘCIA O WYSOKOŚCI ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO

---

Wśród poglądów, iż stwierdzenie lub odmowa stwierdzenia nadpłaty musi być poprzedzona określeniem wysokości zobowiązania podatkowego, wyróżnić można trzy zasadnicze nurty.

Po pierwsze, część autorów uważała, że w rozstrzygnięciu o nadpłacie podatku (jej istnieniu i wysokości) implicite zawarte jest rozstrzygnięcie o wysokości zobowiązania podatkowego, czyli, że przedmiot i zakres postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty i postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego są w istocie tożsame, a rozstrzygnięcie o nadpłacie niejako „konsumuje” rozstrzygnięcie o wysokości zobowiązania podatkowego. Maciej Ślifirczyk stwierdza, iż „Postępowanie podatkowe zmierzające bezpośrednio do określenia wysokości zobowiązania podatkowego na podstawie art. 21 § 1 o.p. oraz postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku to w istocie 2 oblicza tego samego postępowania wymiarowego”. Autor ten uważa, że istnienie takich dwóch oddzielnych procedur jest jedynie „pozornym wrażeniem”, wynikającym z braku precyzji przepisów Ordynacji podatkowej.<sup>97</sup>

Jeszcze dalej idzie Henryk Dzwonkowski, który uważa, iż: „Stwierdzenie nadpłaty to postępowanie wymiarowe w sprawie nadpłaty, które wszczyna podatnik (...) Ustawodawca niepotrzebnie, jak się wydaje, komplikuje Ordynację podatkową. Należy bowiem odnotować, że każda decyzja dotycząca nadpłaty jest zarazem decyzją wymiarową w sprawie zobowiązania. Choć wydaje się na pozór, że chodzi tu o wysokość nadpłaty, to rozstrzygnięcie co do istoty sprawy nadpłaty ma dwa elementy. Pierwotnym jest wymiar zobowiązania. Wtórny - i w zasadzie mechaniczny - rozstrzygnięciem jest obliczenie różnicy między dokonaną wpłatą a prawnie uzasadnioną należnością podatkową, czyli wyznaczenie wysokości nadpłaty. Postępowanie dowodowe w sprawie nadpłaty to pełne postępowanie dowodowe w sprawie wymiaru zobowiązania, bez jego ustalenia niemożliwe jest bowiem ustalenie nadpłaty. Nie ma przecież prawnego wzorca nadpłaty. Ostatecznie zatem w postępowaniu w sprawie nadpłaty występują dwa dowody jej istnienia. Jednym jest kwota wpłaty, a drugim - wysokość zobowiązania (bądź jego brak). (...) Zaległość, nadpłata albo zgodność ustaleń postępowania z samowymiarem to tylko wynik postępowania. (...) Sprawa podatkowa jest jedna. Jest

---

<sup>97</sup> M. Ślifirczyk, „Czy możliwe jest określanie wysokości zobowiązania podatkowego i rozstrzyganie o wysokości nadpłaty w jednej decyzji? Glosa do wyroku NSA z 22 lutego 2007, II FSK 345/06”, *Jurysdykcja Podatkowa* nr 3/2008, s.72.

to sprawa wymiaru. (...) Nadpłaty nie można «stwierdzić» bez określenia wysokości zobowiązania podatkowego bądź stwierdzenia braku obowiązku podatkowego.”<sup>98</sup>

Autorzy ci uznają, że rozstrzygnięcie o nadpłacie jest równocześnie rozstrzygnięciem o wysokości zobowiązania podatkowego. Decyzja w sprawie stwierdzenia (lub odmowy stwierdzenia) nadpłaty podatku automatycznie określa wysokości zobowiązania podatkowego. Postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego i postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty różnią się w zasadzie tylko tym, że jedno inicjuje z urzędu organ podatkowy, a drugie podatnik poprzez złożenie wniosku. Natomiast przedmiotem rozstrzygnięcia w obu postępowaniach jest wymiar podatku. Różne brzmienia sentencji decyzji (określenie zobowiązania podatkowego w konkretnej wysokości lub stwierdzenie nadpłaty, albo odmowa jej stwierdzenia) mają charakter wyłącznie „techniczny”, natomiast rzeczywista treść rozstrzygnięcia jest w obu przypadkach taka sama. Wysokość nadpłaty to tylko wynik matematycznej operacji – różnicy pomiędzy właściwą wysokością zobowiązania podatkowego, a kwotą zapłaconą. Przedmiotem rozstrzygnięcia w sprawie nadpłaty jest w rzeczywistości właśnie wysokość zobowiązania.

Druga grupa poglądów znalazła najpełniejszy wyraz w wyrokach NSA z dnia 22 lutego 2007 r. (II FSK 346/06, II FSK 363/06 i II FSK 345/06), które stały się swego rodzaju precedensem dla ukształtowania się całej linii orzeczniczej sądów administracyjnych, obejmującej dziesiątki, jeżeli nie setki wyroków. NSA stwierdził w tych wyrokach, iż „...ustawodawca w cytowanej ustawie Ordynacja podatkowa wprowadził dwie odrębne procedury podatkowe: pierwszą odnoszącą się do określania zobowiązań podatkowych (art. 21 § 3) oraz drugą w sprawie stwierdzenia nadpłaty (art. 75 § 1). (...) Te dwa tryby postępowania nie wykluczają się wzajemnie, lecz w istocie uzupełniają się. Niewątpliwie jednak postępowanie w sprawie określania zobowiązań podatkowych, ma charakter procedury zasadniczej (pierwotnej), w stosunku do postępowania o stwierdzenie nadpłaty. (...) nie jest możliwe orzekanie przez organy podatkowe w sprawie stwierdzenia nadpłaty (pozytywnie lub negatywnie dla wnioskodawcy), bez uprzedniego określenia podatnikowi wysokości zobowiązania podatkowego. Decyzja wydana przez organ podatkowy pierwszej instancji w sprawie nadpłaty, musi uwzględniać sentencję rozstrzygnięcia w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego i z pewnością rozstrzygnięcie to, będzie w konsekwencji miało wpływ na treść rozstrzygnięcia w sprawie nadpłaty i jego podstawę prawną.”

Zgodnie z tymi poglądami rozstrzygnięcie o nadpłacie nie jest możliwe bez określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Jednak przepisy proceduralne Ordynacji podatkowej przewidują dwa odrębne postępowania w tych dwóch sprawach. Dlatego nie można rozstrzygać o

---

<sup>98</sup> H. Dzwonkowski (red.), „*Ordynacja podatkowa. Komentarz*”, wyd. 5, Warszawa 2014, ss. 526, 527.

stwierdzeniu lub odmowie stwierdzenia nadpłaty, jeżeli wcześniej nie rozstrzygnię się w jakiej w rzeczywistości wysokości powstało zobowiązanie podatkowe (dług podatkowy). Rozstrzygnięcie to jest rozstrzygnięciem pierwotnym, a rozstrzygnięcie o nadpłacie wtórnym i w zasadzie mechanicznym, polegającym na obliczeniu różnicy między dokonaną wpłatą, a określoną w odrębnym postępowaniu właściwą kwotą należnego podatku.

Podglądy te różnią się od podglądów pierwszej grupy tym, że uznają, iż zgodnie z przepisami proceduralnymi Ordynacji podatkowej decyzja o stwierdzeniu (lub odmowie stwierdzenia nadpłaty) nie może mieścić w sobie implicite rozstrzygnięcia o wysokości zobowiązania podatkowego, lecz musi być następstwem wcześniej wydanej decyzji wysokość tą określającej.

Trzeci pogląd wyraża Hanna Filipczyk. Uważa ona przede wszystkim, że „Nie jest możliwe rozstrzygnięcie przez organy podatkowe w przedmiocie nadpłaty (przez stwierdzenie nadpłaty lub odmowę stwierdzenia nadpłaty) bez rozstrzygnięcia w przedmiocie zobowiązania podatkowego.” Natomiast twierdzi, iż: „Skoro rozstrzygnięcie o zobowiązaniu podatkowym jest konieczne do załatwienia sprawy stwierdzenia nadpłaty, powinno nastąpić w postępowaniu wszczętym wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Należy ono bowiem do tej samej, w świetle art. 207 § 2 o.p. niepodzielnej, sprawy administracyjnej (podatkowej). Jedna sprawa powinna być rozstrzygnięta w ramach jednego postępowania (...) Rozstrzygnięcia w sprawie stwierdzenia nadpłaty (odmowy jej stwierdzenia) oraz wysokości zobowiązania podatkowego (o ile odbiega ona od wskazanej w skorygowanej deklaracji) powinny zostać wydane w jednym postępowaniu i zawarte w jednej decyzji.”<sup>99</sup>

Hanna Filipczyk uważa, że w związku z konstrukcyjnym powiązaniem nadpłaty z wysokością zobowiązania podatkowego (nienależność zapłaty podatku, w więc jego zapłata w kwocie większej niż wynika to z wysokości rzeczywistości istniejącego zobowiązania, stanowi element konstytutywny nadpłaty) rozstrzygnięcie o nadpłacie nie jest możliwe bez określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Wynika z tego jej zdaniem, że określenie wysokości zobowiązania i stwierdzenie (lub odmowa stwierdzenia) nadpłaty stanowi przedmiot jednej sprawy podatkowej i obie te sprawy powinny być rozstrzygnięte w jednej decyzji. Różnica pomiędzy tym stanowiskiem, a poglądami z prezentowanej wyżej drugiej grupy polega właśnie na tym, że H. Filipczyk kwestionuje konieczność prowadzenia dwóch odrębnych postępowań podatkowych i wydawania dwóch odrębnych decyzji, z których decyzja w sprawie nadpłaty jest jedynie pochodną decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego.

---

<sup>99</sup> H. Filipczyk, „*Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty, a postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego*” [w:] „*Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*” red. nauk. B. Brzeziński, wyd. Wolters Kluwer 2013, s. 28 i nast.

Hanna Filipczyk czyni dodatkowo jeszcze jedno zastrzeżenie, które wydaje mi się istotne (o czym będzie mowa w dalszych rozważaniach) – wskazuje, że wysokość zobowiązania podatkowego powinna zostać określona jedynie wtedy, gdy odbiega ona od wysokości zobowiązania wykazanej przez podatnika w skorygowanej deklaracji, złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenia nadpłaty zgodnie z art. 75 § 3 o.p. Jeżeli w toku prowadzonego postępowania okaże się, że wysokość zobowiązania podatkowego wykazana w skorygowanej deklaracji jest jednak prawidłowa, brak będzie przesłanki do określania wysokości zobowiązania podatkowego (którą zgodnie z art. 21 § 3 o.p jest inna niż wykazana w deklaracji wysokość tego zobowiązania). Autorka pisze o tym w następujący sposób: „Nieokreślenie zobowiązania podatkowego w decyzji wydanej w postępowaniu wszczętym wnioskiem podatnika o stwierdzenie nadpłaty może być uzasadnione wyłącznie niewypełnieniem hipotezy art. 21 § 3 o.p. Sytuacja taka zachodzi w szczególności wtedy, gdy organ prowadzący postępowanie stwierdzi, że zobowiązanie odpowiada wykazanemu w skorygowanej deklaracji”. Skorygowana deklaracja składana wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty „Stanowi (...) deklarację, do której odnosi się art. 21 § 3 o.p. Stąd potrzeba określenia zobowiązania podatkowego wystąpi tylko w przypadku stwierdzenia przez organ podatkowy, że zobowiązanie to odbiega od zadeklarowanego w skorygowanej deklaracji złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty”.<sup>100</sup>

Sądy administracyjne i autorzy prezentujący poglądy z omawianych wyżej dwóch pierwszych grup, zdają się nie dostrzegać tego zagadnienia. Ale przecież, gdyby przyjąć pogląd o konieczności prowadzenia dwóch odrębnych postępowań podatkowych (w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego i w sprawie stwierdzenia nadpłaty), to jeżeli w pierwotnym, zasadniczym postępowaniu w sprawie określenia wysokości zobowiązania zostałyby stwierdzone ostatecznie, że zobowiązanie podatkowe wykazano w skorygowanej deklaracji jednak w prawidłowej wysokości, to postępowanie to należałoby umorzyć jako bezprzedmiotowe i stwierdzić nadpłatę we wnioskowanej przez podatnika wysokości, bez określania wysokości zobowiązania podatkowego. Trudno to pogodzić z wyrażaną w cytowanych wyżej wyrokach NSA z dnia 22 lutego 2007 r. tezą: „nie jest możliwe orzekanie przez organy podatkowe w sprawie stwierdzenia nadpłaty (pozytywnie lub negatywnie dla wnioskodawcy), bez uprzedniego określenia podatnikowi wysokości zobowiązania podatkowego”. Wypowiedzi sądów administracyjnych, wyrażające poglądy zaliczone przez mnie do prezentowanej wyżej drugiej grupy, są w tym zakresie niejasne i opierają się chyba na jakimś trudnym do zrekonstruowania ukrytym założeniu. Między innymi to sprawiło moim zdaniem narastanie coraz to nowych koncepcji rozwiązania zagadnienia wzajemnych powiązań pomiędzy rozstrzygnięciem o nadpłacie i rozstrzygnięciem o wysokości zobowiązania podatkowego. Jak będę argumentował niżej kwestia skutku prawnego skorygowanej deklaracji składanej wraz z wnioskiem o stwierdzenia nadpłaty

---

<sup>100</sup> Tamże, s. 32.

może być punktem wyjścia do dalszego rozpatrywania tego zagadnienia i tylko jej właściwe rozstrzygnięcie umożliwi spójne jego rozwiązanie.

### 3. ROZSTRZYGNĘCIE O NADPŁACIE NIE WYMAGA WCZEŚNIEJSZEGO ROZSTRZYGNĘCIA O WYSOKOŚCI ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO

---

Część autorów i sądów administracyjnych uważała natomiast, że rozstrzygnięcie przez organy podatkowe w przedmiocie nadpłaty (przez stwierdzenie nadpłaty lub odmowę stwierdzenia nadpłaty) nie wymagało rozstrzygnięcia w przedmiocie zobowiązania podatkowego. Decyzja w sprawie stwierdzenia nadpłaty (lub odmowy jej stwierdzenia) ani sama nie rozstrzyga o wysokości zobowiązania podatkowego (rozstrzygnięcia takie nie jest w niej *implicite* zawarte), ani nie musi zostać poprzedzona decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego, ani ma potrzeby rozstrzygnięcia jedną decyzją zarówno wysokości zobowiązania jak i nadpłaty. Wydaje się, że wyrażający taki pogląd zakładają, że decyzja w sprawie stwierdzenia nadpłaty opiera się jedynie na jakiejś tymczasowej hipotezie o istnieniu tej nadpłaty (tzn. na tymczasowym założeniu, że podatek w określonej wysokości został zapłacony nienależnie, które może być następnie w każdej chwili zweryfikowane i zmienione poprzez dokonanie wymiaru zobowiązania podatkowego). Stwierdzenie nadpłaty podatku wcale nie oznacza, że nadpłata ta istnieje w stwierdzonej wysokości – może istnieć w innej wysokości lub w ogóle nie istnieć. Nie ma przeszkód aby została stwierdzona nadpłata podatku, mimo, że w rzeczywistości zobowiązanie podatkowe było wyższe niż zadeklarowane i należny podatek był wyższy niż zapłacony, czyli istniała naprawdę zaległość podatkowa.

Takie poglądy wyrażał np. Krzysztof Rutkowski<sup>101</sup>. Autor ten w następujący sposób rekonstruuje poglądy, w które wpisać chce również swoje stanowisko: „...zakres przedmiotowy sprawy o stwierdzenie nadpłaty, jak również wydawanej w jej wyniku decyzji, wynika ze złożonego przez podatnika wniosku i załączonej korekty deklaracji. Zakres decyzji nadpłatowej jest w tym ujęciu węższy od decyzji wymiarowej, odnosi się jedynie bowiem do wskazanego we wniosku wycinka rozliczeń, bez konieczności orzekania o całokształcie zobowiązania za dany okres. Skutkiem powyższego wszczęcie postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty ani wydanie decyzji nadpłatowej nie wyłącza możliwości późniejszego orzekania o całości rozliczeń podatnika w postępowaniu wymiarowym, tj. decyzja nadpłatowa nie „zamyka” okresu rozliczeniowego. Ewentualna późniejsza decyzja wymiarowa niejako konsumuje skutki prawne decyzji o stwierdzeniu nadpłaty. Nie wyłącza to ochrony decyzji

---

<sup>101</sup> K. Rutkowski, „Decyzja w sprawie stwierdzenia nadpłaty, a decyzja w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego”, *Monitor Podatkowy* nr 7/2011, s. 10.

nadpłatowej na podstawie art. 128 OrdPU, ale ochrona ta ogranicza się do kwestii rozstrzygniętych w tejże decyzji”. Dalej oceniając zakres rei iudicata w związku z wydaniem decyzji stwierdzającej nadpłatę K. Rutkowski odwołuje się do praktycznego przykładu pisząc: „Odniesienie natomiast do powyższego przykładu zasady trwałości decyzji ostatecznych (art. 128 OrdPU) oraz związania organu wydawaną decyzją (art. 212) miałyby ten skutek, że skoro w decyzji stwierdzającej nadpłatę organ orzekł o zasadności zaliczenia do kosztów faktury (zmniejszającej zobowiązanie o 4 tys. zł), to w ewentualnym późniejszym postępowaniu wymiarowym, badając całość rozliczeń, co do tego wydatku nie powinien rozstrzygać odmiennie.”

Również Stefan Babiaryz akcentuje ograniczony (wycinkowy) zakres postępowania nadpłatowego i to, że określenie wysokości zobowiązania podatkowego nie stanowi przesłanki wydania decyzji w przedmiocie stwierdzenia (lub odmowy stwierdzenia) nadpłaty. Przede wszystkim jednak opowiada się za możliwością równoczesnego lub późniejszego wszczęcia postępowania w sprawie zobowiązania podatkowego, jako nienaruszającej zasady trwałości decyzji podatkowej w przedmiocie nadpłaty<sup>102</sup>.

W wyroku z dnia 10.12.2012, sygn. akt II FSK 1412/09 (przewodniczącym składu orzekającego był S. Babiaryz), Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził: „Zakres rozstrzygnięcia organu podatkowego w sprawie o stwierdzenie nadpłaty, wynikający z treści wniosku oraz z treści skorygowanej deklaracji podatkowej, nie pokrywa się z zakresem rozstrzygnięcia w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, co wyklucza możliwość uznania tożsamości tych spraw. Przedmiotem oceny w postępowaniu podatkowym, określającym zobowiązanie podatkowe, muszą być wszystkie elementy konstrukcyjne tego zobowiązania, podczas gdy zakresem oceny w sprawie stwierdzenia nadpłaty jest z reguły tylko jeden z wycinków tego zobowiązania. Ponadto, ponieważ w Ordynacji podatkowej brak przepisu wprowadzającego zakaz wszczynania postępowania w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego czy to w trakcie, czy to po zakończeniu postępowania w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty, wydanie decyzji w sprawie nadpłaty nie oznacza, że nie jest możliwe wydanie kolejnej decyzji stwierdzającej zaległość podatkową, natomiast wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego uniemożliwia wszczęcie postępowania o stwierdzenie nadpłaty dopóty, dopóki w obrocie prawnym pozostaje pierwotna decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego.”<sup>103</sup>

---

<sup>102</sup> S. Babiaryz, „Wydanie decyzji w sprawie nadpłaty nie wyklucza wydania odrębnej decyzji określającej zobowiązanie podatkowe. Glosa do wyroku NSA z 19 grudnia 2007 r., II FSK 1242/06”, *Jurysdykcja Podatkowa* Nr 3/2008, s. 73; tenże: „Jak interpretować pojęcie „sprawa poprzednio rozstrzygnięta decyzją ostateczną? Glosa do wyroku NSA z 22 lutego 2007 r., II FSK 291/06”, *Jurysdykcja Podatkowa* Nr 4/2007, s. 59.

<sup>103</sup> Podobnie NSA orzekał np. w wyrokach z 15.01.2010 r., sygn. akt II FSK 1343/08; z 6.01.2010 r., sygn. akt II FSK 1221/08; z 27.02.2008 r., sygn. akt II FSK 1753/06; z 19.12.2007 r., sygn. akt II FSK 1242/06; z 22.02.2007 r., sygn. akt II FSK 291/06.

Po prezentacji wyrażanych wcześniej poglądów można przejść do analizy uchwały o sygn. akt II FPS 5/13 i zastanowić się, jak wpisuje się ono w powyższe kontrowersje, z czego wynika swoista oryginalność zawartego w tym uzasadnieniu stanowiska i jakie ma ono konsekwencje.

#### 4. UCHWAŁA Z DNIA 27 STYCZNIA 2014, SYGN. AKT II FPS 5/13

Przypomnijmy, że sama sentencja tej uchwały brzmi: „W przypadku zakwestionowania prawidłowości skorygowanej deklaracji podatkowej złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty (...), organ podatkowy nie ma obowiązku przed rozpatrzeniem tego wniosku wszczynać w każdej sprawie postępowania celem określenia wysokości zobowiązania podatkowego (...)”. Oczywiście z tak zredagowanej sentencji nic nie wynika – nie wiadomo bowiem w jaki sprawach organ ma obowiązek takie postępowanie wszczynać, a w jakich nie ma, jakie jest kryterium odróżniające te dwie kategorie spraw, a w końcu jakie jest uzasadnienie tworzenia takiego podziału.

Uchwała tej treści wprawia w pewną konsternację, trzeba jednak przeanalizować co pisze NSA w uzasadnieniu uchwały:

„Postępowanie o stwierdzenie nadpłaty wszczynane jest na wniosek, który wyznacza zakres i przedmiot postępowania, w którym jest rozpoznawany; intencją wnioskodawcy nie musi być zawsze kontrola i weryfikacja w zakresie całości samoobliczenia podatku za dany okres podatkowy, a tylko stwierdzenie nadpłaty z tytułu i na podstawie określonych -podatkowo znaczących okoliczności, na które we wniosku i związanej z nim deklaracji się powołuje. Nadpłata podatku nie musi w każdym przypadku wynikać z błędnej subsumcji czynności podlegających opodatkowaniu pod określone przepisy prawa, może być, na przykład, tylko wynikiem błędnego wyliczenia podatku, czy też nieprawidłowego wypełnienia deklaracji podatkowej, co niewątpliwie nie wymaga przeprowadzenia postępowania w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego.

Wystąpienie o nadpłatę i rozstrzygnięcie o nadpłacie mogą być uzasadnione określonymi tylko konkretnie jednostkowymi zdarzeniami okresu podatkowego oraz równie indywidualną ich oceną na podstawie obowiązującego prawa, co niewątpliwie nie wymaga zbadania i oceny prawnej wszystkich działań i zaniechań okresu podatkowego, w którego skład wchodzi.

W takich przypadkach obligatoryjne wszczynanie i prowadzenie postępowania w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego przed rozstrzygnięciem w przedmiocie nadpłaty podatku nie jest potrzebne. Prowadziłoby też do zbędnego zaangażowania zainteresowanego w różne

postępowania prawne i powodowało związane z nimi koszty, a przede wszystkim odwlekało czas merytorycznego rozstrzygnięcia o nadpłacie, możliwego bez przeprowadzenia i rozstrzygnięcia w zakresie określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Z powyższego wynika, że: w przypadku zakwestionowania prawidłowości skorygowanej deklaracji podatkowej złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, zgodnie z art. 75 § 3 O.p., organ podatkowy nie ma obowiązku przed rozpatrzeniem tego wniosku wszczynać w każdej sprawie postępowania celem określenia wysokości zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 21 § 3 wymienionej ustawy.”

Do tego momentu wszystko wydaje się zupełnie jasne. NSA w uchwale przyjmuje, że prawidłowe są omówione wyżej poglądy zgodnie z którymi rozstrzygnięcie przez organy podatkowe w przedmiocie nadpłaty (przez stwierdzenie nadpłaty lub odmowę stwierdzenia nadpłaty) nie wymaga rozstrzygnięcia w przedmiocie zobowiązania podatkowego. Skoro rozstrzygnięcie o nadpłacie ma „wycinkowy zakres” i „nie zamyka okresu rozliczeniowego” nie ma żadnego powodu, aby w celu orzekania o nadpłacie wszczynać i prowadzić postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego.

Dalej jednak sprawy nieco się komplikują: „Jeżeli natomiast wnioskodawca na poparcie żądania o nadpłatę wraz z wnioskiem o jej stwierdzenie składa zeznanie podatkowe, w którym koryguje całość albo znaczną część samoobliczenia podatku, z którego wywodzi swoje żądanie, wówczas organ podatkowy powinien z urzędu wszcząć postępowanie w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Zmiana i przedstawienie na nowo w całości albo w znacznej części samoobliczenia podatku wymaga jego kompleksowej kontroli, z czym wiąże się zbadanie, przeanalizowanie i weryfikacja okresu podatkowego, którego dotyczy, tym bardziej, że skutkiem tych działań może być wydanie rozstrzygnięcia określającego wysokość zaległości podatkowej z tytułu niewykonania należnego zobowiązania podatkowego, które nie może zostać podjęte w postępowaniu, w którym wnioskodawca dochodzi wyłącznie stwierdzenia nadpłaty. Postępowanie w przedmiocie nadpłaty nie może natomiast przekształcić się w czasie jego trwania w postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Ocena: czy wnioskujący o nadpłatę koryguje w związku z tym żądaniem całość albo znaczną część samoobliczenia podatku określonego okresu podatkowego winna być dokonywana ad casum – w każdym postępowaniu, w relacji do jego okoliczności.”

NSA modyfikuje więc znacznie pogląd o braku konieczności orzekania o wysokości zobowiązania podatkowego przed wydaniem decyzji w sprawie nadpłaty. Otóż wskazuje, że w przypadku, gdy korekta zeznania i wnioski o stwierdzenia nadpłaty dotyczą „całości lub znacznej części” zobowiązania podatkowego, powinno jednak z urzędu zostać wszczęte odrębne postępowanie

w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, w celu jego „zbadania, przeanalizowania i weryfikacji”.

Przyczyna zajęcia przez NSA takiego, zupełnie nowego i nigdy wcześniej nie wyrażonego stanowiska, nie jest wprost wyartykułowana w treści uzasadnienia uchwały, wydaje się jednak możliwa do zrekonstruowania.

NSA chciał wyrazić pogląd, że określenie prawidłowej (rzeczywistej) wysokości zobowiązania podatkowego nie jest konieczną przesłanką stwierdzenia nadpłaty podatku. W związku z tym postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty ma charakter jedynie „wycinkowy” i jego przedmiotem jest tylko weryfikacja twierdzeń i okoliczności podanych w uzasadnieniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Stan rei iudicatae będący następstwem wydania decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty (lub odmowy jej stwierdzenia) dotyczy jedynie tych okoliczności, które były podane we wniosku o stwierdzenie nadpłaty, były badane w postępowaniu i których ocena stała się podstawą rozstrzygnięcia. Okres rozliczeniowy jednak „nie jest zamknięty” i mimo wydania ostatecznej decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty można potem wszczynać i prowadzić postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego oraz orzekać o wysokości tego zobowiązania.

NSA dostrzegł jednak dość oczywisty problem, który zupełnie pomijają autorzy i sądy administracyjne, które wcześniej poglądy takie prezentowały. Jeżeli podatnik złoży wniosek o stwierdzenie nadpłaty stanowiącej całość zapłaconego podatku (tzn. w skorygowanej deklaracji wykaże, w miejsce wcześniej zadeklarowanego zobowiązania w określonej wysokości, brak zobowiązania podatkowego – zobowiązanie podatkowe w kwocie 0 zł), to stwierdzenie lub odmowa stwierdzenia takiej nadpłaty musi „zamknąć okres rozliczeniowy”. W takiej sytuacji przedmiotem „wycinkowego” postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty, będzie „wycinek” przesądzający o całości zobowiązania podatkowego. Przedmiotem tego postępowania, który ma „nie pokrywać się z zakresem rozstrzygnięcia w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, co wyklucza możliwość uznania tożsamości tych spraw”, będzie ocena wszelkich okoliczności mogących urzeczywistnić przesłanki składające się na prawnopodatkowy stan faktyczny (zawarte w hipotezach norm prawnopodatkowych). Decyzja w sprawie stwierdzenia (lub odmowy stwierdzenia) nadpłaty rozstrzygnie o wysokości zobowiązania podatkowego za dany okres, a „ochrona” takiej ostatecznej decyzji, „ograniczona do kwestii rozstrzygniętych w tejże decyzji”, w rzeczywistości obejmie całą tę wysokość. Tym samym z uwagi na zakres nadpłaty, której stwierdzenia żąda podatnik (i zakres korekty deklaracji załączonej do wniosku o stwierdzenia nadpłaty), doszłoby do orzekania w postępowaniu nadpłatowym o wysokości zobowiązania podatkowego.

NSA dostrzegł tą kwestię, zresztą dość oczywistą i z niezrozumiałych względów wcześniej pomijaną. NSA nie dopuszcza możliwości, aby postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty i w sprawie wysokości zobowiązania podatkowego były tożsame co do ich przedmiotu. Dlatego też musiał

przyjąć, iż w takiej sytuacji postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego musi zostać wszczęte i odrębnie przeprowadzone. Decyzja wydana w tym postępowaniu determinować będzie treść decyzji wydanym w postępowaniu w sprawie stwierdzenia nadpłaty.

Analogiczna sytuacja będzie miała miejsce wtedy, gdy nadpłata wskazana we wniosku o jej stwierdzenie obejmować będzie „prawie całe” zobowiązanie podatkowe. Wtedy postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty obejmować będzie badanie „znaczej części” podatkowo relewantnych okoliczności, związanych z korygowanym zobowiązaniem podatkowym, a decyzja wydana w tym postępowaniu również praktycznie przesądzi o wysokości zobowiązania podatkowego. Oczywiście zachodzi potrzeba znalezienia granicy, do której „postępowania nadpłatowe” ma charakter „częstkowy”, a od której praktycznie „zamknęłoby okres rozliczeniowy” i rozstrzygnęło kwestię wysokości zobowiązania podatkowego. Od tej granicy, zgodnie z uchwałą NSA, rozpatrzenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty musi zostać poprzedzone wszczęciem i zakończeniem postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego. NSA w omawianej uchwale nie daje w tym zakresie żadnych praktycznych wskazówek, nie mówiąc już poszukiwaniu jurydycznej podstawy istnienia takiej granicy i teoretycznego uzasadnienia tego rodzaju konstrukcji. NSA ogranicza się do stwierdzenia, że „ilość przechodzi w jakość” wtedy gdy podatnik koryguje „znaczną część samoobliczenia podatku określonego okresu podatkowego”. Ocena czy skorygowana została „znaczną część” zobowiązania podatkowego „winna być dokonywana ad casum – w każdym postępowaniu, w relacji do jego okoliczności”. Na tej konstatacji NSA kończy swoje wywody.

Uchwała o sygn. akt II FPS 5/13 z jednej strony wpisuje się w linię orzecznictwa, zgodnie z którą „Przedmiotem oceny w postępowaniu podatkowym, określającym zobowiązanie podatkowe, muszą być wszystkie elementy konstrukcyjne tego zobowiązania, podczas gdy zakresem oceny w sprawie stwierdzenia nadpłaty jest z reguły tylko jeden z wycinków tego zobowiązania”<sup>104</sup> i łączącymi się z tą linią poglądami, że rozstrzygnięcie w przedmiocie nadpłaty (przez stwierdzenie nadpłaty lub odmowę jej stwierdzenia) nie wymaga rozstrzygnięcia w przedmiocie zobowiązania podatkowego, z drugiej strony linię tą do pewnego stopnia modyfikuje. W uzasadnieniu uchwały zauważono bowiem, że w niektórych przypadkach zakres wniosku o stwierdzenie nadpłaty i załączonej do niego korekty deklaracji może spowodować, że „wycinek zobowiązania”, będący przedmiotem oceny w sprawie stwierdzenia nadpłaty, obejmuje w rzeczywistości „całość lub znaczną część” tego zobowiązania, a tym samym rozstrzygnięcie o nadpłacie musi przesądzać wysokość zobowiązania podatkowego i stanowić w rzeczywistości wymiar tego zobowiązania. NSA uważa przy tym, że w przypadkach, gdy orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego jest konieczne, nie może ono nastąpić w jednej decyzji wraz

---

<sup>104</sup> Wyrok NSA, z dnia 10.12.2010, sygn. akt II FSK 1412/09.

ze stwierdzeniem nadpłaty (lub odmową takiego stwierdzenia), lecz konieczne jest wszczęcie odrębnego postępowania podatkowego i wydanie odrębnej decyzji w tej sprawie.

W tej sytuacji otwarte pozostaje pytanie czy pogląd, że rozstrzygnięcie o nadpłacie jest możliwe bez określenia jaka jest prawdziwa wysokość zobowiązania podatkowego, jest w ogóle możliwe, biorąc uwagę konstrukcję nadpłaty podatku i elementy, które istnienie takie nadpłaty konstytuują.

## 5. CZY MOŻNA STWIERDZIĆ ISTNIENIE NADPŁATY BEZ OKREŚLENIA JAKA JEST RZECZYWISTA WYSOKOŚĆ ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO?

---

Aby przejść do analizy tego zagadnienia trzeba przypomnieć podstawowe regulacje dotyczące określania wysokości zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa, „z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie takiego zobowiązania” (art. 21 § 1, pkt 1 Ordynacji podatkowej). W takim przypadku następuje tzw. samowymiar zobowiązania podatkowego przez podatnika, poprzez złożenie deklaracji podatkowej<sup>105</sup>. Podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty. (art. 21 § 2 Ordynacji podatkowej). „Samowymiar” zobowiązania podatkowego dokonany poprzez złożenie deklaracji podatkowej może zostać skorygowany poprzez organ podatkowy poprzez wydanie decyzji wymiarowej – decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Zgodnie z art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego.

Konkretyzacja powinności zapłaty podatku i wyznaczenie granic wymagalności zobowiązania podatkowego może być dokonane za pomocą dwóch alternatywnych instrumentów – bądź to deklaracji podatkowej, bądź to decyzji wymiarowej. Żadna inna forma takiej konkretyzacji nie jest znana. Jeżeli wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji musi ona zostać określona przez organ podatkowy. Podobnie jest kiedy deklaracja złożona nie została.

Już na podstawie tych dwóch przepisów można stwierdzić, że koncepcja „wycinkowego” charakteru „postępowania nadpłatowego”, w którym „zakresem oceny w sprawie stwierdzenia nadpłaty jest z reguły tylko jeden z wycinków tego zobowiązania”, jest błędna.

---

<sup>105</sup> Pomijam w dalszych rozważaniach sytuacje, gdy przepisy prawa nie wymaga złożenia przez podatnika deklaracji, gdyż omawiane kontrowersje dotyczą sytuacji składania deklaracji podatkowej i deklaracji korygującej.

Najłatwiej wykazać to na prostym przykładzie praktycznym. Wyobraźmy sobie, że podatnik zadeklarował zobowiązanie podatkowe w wysokości 100.000 zł i zapłacił zadeklarowany podatek. Następnie złożył wniosek o stwierdzenie nadpłaty w wysokości 10.000 zł i złożył deklarację korygującą, w której wykazał zobowiązanie podatkowe w kwocie 90.000 zł. Skorygował więc „nieznaczna część samoobliczenia podatku”. Organ podatkowy zakwestionował prawidłowość skorygowanej deklaracji i wydał decyzję stwierdzającą nadpłatę w kwocie 1.000 zł (zamiast wnioskowanej przez podatnika nadpłaty w kwocie 10.000 zł). Powstaje w tej sytuacji pytanie jaka jest wysokość zobowiązania podatkowego i w jaki sposób została ona skonkretyzowana. Niewątpliwie wysokość zobowiązania podatkowego nie może wynosić 100.000 zł, jak wykazał podatnik w pierwotnej deklaracji, gdyż organ podatkowy stwierdził nadpłatę podatku, czyli uznał, że podatek został zapłacony w wysokości większej od należnej. Nie może wynosić również 90.000 zł, jak wykazał podatnik w skorygowanej deklaracji, skoro po dokonaniu „oceny wycinka zobowiązania podatkowego” organ podatkowy orzekł, że nadpłata wynosi tylko 1.000 zł. Wysokość zobowiązania podatkowego jest więc niewątpliwie inna, niż wykazana w deklaracji podatkowej, zarówno pierwotnej, jak skorygowanej. Organ podatkowy przed wydaniem decyzji w sprawie nadpłaty nie wszczął jednak postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, gdyż jak chce NSA w uchwale o sygn. akt II FPS 5/13, nie było to potrzebne. A więc wysokość zobowiązania podatkowego, wskutek przeprowadzenia „częstkowego” postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty, stała się w ogóle nieskonkretyzowana – nie jest wykazana w prawidłowej wysokości ani w złożonej przez podatnika deklaracji (tzn. w żadnej z dwóch złożonych deklaracji), ani w decyzji wydanej na podstawie art. 21 § 3 o.p, gdyż organ podatkowy nie miał obowiązku wydać takiej decyzji. W kontekście przepisów art. 21 § 2 i § 3 o.p. istnienie takiego stanu nie jest oczywiście możliwe.

W powyższym przykładzie odpowiedź na pytanie: jaka jest wysokość zobowiązania podatkowego jest (z rachunkowego, a nie prawnego punktu widzenia) truizmem – zobowiązanie to wynosi 99.000 zł. Tylko, że udzielenie takiej odpowiedzi oznaczałoby przyjęcie koncepcji, iż rozstrzygnięcie o wysokości zobowiązania podatkowego zawarte jest implicite w rozstrzygnięciu o nadpłacie, a przedmiotem postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty jest wymiar podatku, a zatem całkowite odrzucenie tezy o „częstkowym” charakterze postępowania w sprawie nadpłaty. W ten sposób nieprawidłowość tej ostatniej tezy wydaje się udowodniona poprzez argument *reductio ad absurdum*.

Ponadto teza o możliwości oparcia decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty o „ocenę wycinka zobowiązania podatkowego” kwestionuje w istocie same założenia konstrukcyjne nadpłaty podatku. Przy czym kwestionując takie założenia nie oferuje niczego w zamian. Formułując taką tezę, odnoszącą się właściwie do zakresu prowadzenia postępowania podatkowego i granic sprawy podatkowej rozstrzyganej w tym postępowaniu, w rzeczywistości kwestionuje się konieczność zaistnienia

materialnoprawnych przesłanek istnienia nadpłaty. Nie tworzy się jednak żadnej konkurencyjnej koncepcji nadpłaty, całą sprawę starając się sprowadzić do „intencji wnioskodawcy”, „potrzeby” przeprowadzenia postępowania w takim lub innym zakresie i tym podobnych teleologicznych argumentów, odnoszących się wyłącznie do procedury podatkowej. W rzeczywistości jednak, burząc konstrukcje określonych instytucji materialnoprawnych doprowadza się do rozchwiania całego systemu, orzeczniczego chaosu i zupełnej uznaniowości w stosowaniu przepisów procedury podatkowej.

„Nadpłata jako zdarzenie prawnopodatkowe, aby powstać, wymaga spełnienia następujących warunków:

- 1) wystąpiło przesunięcie majątkowe,
- 2) nie istnieje podstawa normatywna uzasadniająca wspomniane przesunięcie,
- 3) normy prawa podatkowego wiążą z łącznym spełnieniem przesłanek z pkt 1 i 2 określone skutki prawne”<sup>106</sup>.

„Z punktu widzenia konstrukcji nadpłaty jako zdarzenia prawnego, przesunięcie majątkowe ma doniosłość prawną, jeżeli może zostać ocenione jako nieposiadające uzasadnienia prawnego. Uzasadnienie prawne zapłaty lub poboru podatku sprowadza się w istocie do rozstrzygnięcia, czy dokonane świadczenie stanowiło realizację długu podatkowego. (...) O istnieniu długu podatkowego i jego zakresie decydują normy prawa podatkowego”<sup>107</sup>.

Aby stwierdzić, czy przesunięcie majątkowe w konkretnej kwocie (zapłata podatku) stanowiło realizację długu podatkowego, wysokość tego długu musi być znana. Musi więc być określona wysokość zobowiązania podatkowego. Bez określenia takiej wysokości nie jest w ogóle możliwe dokonanie oceny określonej sytuacji prawnej jako nadpłaty podatku.

Przepisy Ordynacji podatkowej znają wyłącznie dwa sposoby określenia wysokości zobowiązania podatkowego (w przypadku gdy przepis prawa nakłada na podatnika obowiązek złożenia deklaracji): w złożonej przez podatnika deklaracji podatkowej, wywołującej materialnoprawny skutek wskazany w art. 21 § 2 o.p i w wydanej przez organ podatkowy zgodnie z art. 21 § 3 o.p. decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Jeżeli podatnik złożył deklarację wykazującą zobowiązanie podatkowe w określonej wysokości i zapłacił podatek w tej wysokości, to aby stwierdzić istnienie nadpłaty musi zostać określone zobowiązanie podatkowe w wysokości niższej, niż pierwotnie zadeklarowana. Może się to stać w skorygowanej deklaracji lub w decyzji określającej inną niż w tej skorygowanej deklaracji wysokość zobowiązania podatkowego. Jeżeli organ podatkowy kwestionuje wysokość nadpłaty wynikającą ze skorygowanej deklaracji, to aby wydać decyzję stwierdzającą nadpłatę musi określić wysokość zobowiązania podatkowego w decyzji wydanej na podstawie art. 21 §

<sup>106</sup> M. Ślificzyk „*Nadpłata podatku*”, Zakamycze 2005, s. 24.

<sup>107</sup> Tamże, ss. 206, 207.

3 o.p. Tylko bowiem skutek wydania takiej decyzji można ustalić jaka była właściwa wysokość zobowiązania podatkowego i czy zapłata podatku stanowiła realizację długu podatkowego, czy też dokonana została w wysokości większej niż dług podatkowy i powstała nadpłata podatku.

Skonkretyzowanie zobowiązania podatkowego, w jednej z dwóch form znanych Ordynacji podatkowej, w wysokości niższej niż zapłacony podatek, warunkuje możliwość dokonania oceny zaistniałej sytuacji prawnej jako nadpłaty i powstania zobowiązania do zwrotu nadpłaty. W żaden inny sposób nie można stwierdzić, że nie istniała podstawa normatywna przesunięcia majątkowego (zapłaty podatku).

Nie jest możliwe stwierdzenie istnienia nadpłaty na podstawie oceny „wycinka zobowiązania podatkowego”. Konkretyzacja zobowiązania zawsze musi dotyczyć jego całości - polega ona na określeniu, że zobowiązanie podatkowe powstało z mocy prawa w konkretnej, właściwej wysokości. „Wycinkowe” postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty, zakończone jej stwierdzeniem w wysokości innej niż wnioskował podatnik, musiałyby oznaczać, że organ podatkowy oparł swoje rozstrzygnięcie na tymczasowej hipotezie, co do wysokości zobowiązania podatkowego, bez jego konkretyzacji (wymiaru). Hipoteza ta może być następnie zmieniana - wysokość zobowiązania podatkowego może określona w całkowicie innej wysokości w postępowaniu wymiarowym, lub zastępowana nowymi hipotezami w kolejnych, nawet wielokrotnych, postępowaniach w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Postępowanie podatkowe (jaki każde postępowanie administracyjne) ma jednak na celu rozstrzygnięcie sprawy co do jej istoty w sposób władczy. Rozstrzygnięcie wydane w takim postępowaniu nie może opierać się na tymczasowej hipotezie co do prawnie relewantnych z punktu widzenia tego rozstrzygnięcia okoliczności.

Jak to ujmują H. Filipczyk: „Wycinek (ułamek) zobowiązania, związany z kwestią, która stała się przyczyną złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty i która stanowi jego uzasadnienie, da się zwykle identyfikować intelektualnie. Nie jest on jednak kategorią prawną. Punktem odniesienia dla stwierdzenia nadpłaty jest zobowiązanie podatkowe - to ono określa wartość podatku, a przez porównanie z tą wartością określana jest wartość nadpłaty”<sup>108</sup>.

Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty nie może dotyczyć więc „wycinka zobowiązania podatkowego”, gdyż nie można orzec o nadpłacie bez wcześniejszej konkretyzacji wysokości tego zobowiązania. Bez takiej konkretyzacji, na podstawie norm prawa materialnego, nie da się ustalić, czy zapłata podatku była nienależna i czy powstała nadpłata podatku.

---

<sup>108</sup>H. Filipczyk, *op. cit.*, s. 27.

## 6. SKUTKI PRAWNE SKORYGOWANEJ DEKLARACJI ZŁOŻONEJ WRAZ Z WNIOSEM O STWIERDZENIE NADPŁATY

---

Teza o „wycinkowym” charakterze postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty łączy się z inną wyrażaną przez sądy administracyjne tezą, a mianowicie, że skorygowana deklaracja podatkowa, składana obligatoryjnie zgodnie z art. 75 § 3 o.p. nie wywołuje skutku materialnoprawnego określonego w art. 21 § 2 o.p., tzn. podatek wykazany w tej skorygowanej deklaracji nie jest podatkiem do zapłaty. Innymi słowy przez złożenie tej skorygowanej deklaracji nie następuje wymiar podatku.

Wzajemne relacje między tymi dwoma twierdzeniami są dość oczywiste. Gdyby przyjąć, że skorygowana deklaracja złożona wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty jest „normalną” deklaracją i wskutek jej złożenia następuje wymiar podatku zgodnie z art. 21 § 2 o.p., to twierdzenie o „wycinkowym” charakterze postępowania nadpłatowego zostałaby automatycznie sfalsyfikowane. Podatek wynikający ze skorygowanej deklaracji byłby podatkiem do zapłaty, a nadpłata istniałaby w wysokości wynikającej z tej korekty i wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Organ podatkowy natomiast nie mógłby stwierdzić nadpłaty w innej wysokości, ani odmówić stwierdzenia nadpłaty, jeżeli nie dokonałby odmiennego wymiaru podatku. To natomiast mogłoby się stać tylko w postępowaniu w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, prowadzonym zgodnie z art. 21 § 3 o.p.

Dlatego też przyjęcie poglądu o „wycinkowym” postępowaniu w sprawie stwierdzenia nadpłaty i możliwości orzekania o nadpłacie bez wcześniejszego wymiaru podatku, musiało skutkować przyjęciem tezy o braku materialnoprawnego skutku skorygowanej deklaracji podatkowej.

Inna sprawa, że pomiędzy tymi tezami nie istnieje odwrotny związek, tzn. nawet gdyby założyć słuszność twierdzenia o braku materialnoprawnego skutku korekty deklaracji składanej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, to wcale nie oznaczałoby, że twierdzenie o możliwości orzekania o nadpłacie bez wcześniejszego określenia wysokości zobowiązania podatkowego, na podstawie oceny „jedynie wycinka zobowiązania”, jest prawdziwe (a przynajmniej, że jest prawdziwe w każdej sytuacji).

Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawie materialnoprawnego skutku skorygowanej deklaracji pozbawione jest (było) jakiegokolwiek spójności i nawet dominującej linii orzeczniczej. Jego rozchwianie można zobrazować na podstawie kilku wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach.

W wyroku z dnia 18.02.2010, sygn. akt III SA/GI 1396/09, sąd ten stwierdził:  
„Sąd orzekający podziela pogląd, że skutkiem złożenia korekty deklaracji jest określenie zobowiązania podatkowego w nowej wysokości, a więc do czasu ewentualnego kwestionowania przez organ

podatkowy rozliczenia podatku od towarów i usług dokonanego przez podatnika, rozliczenie to należy przyjąć w kwotach wynikających ze skutecznie złożonej korekty deklaracji. (...) Złożona przez podatnika korekta deklaracji, której złożenie dopuszcza art. 99 ust. 12 ustawy o VAT oraz art. 81 O.p., a wymaga art. 75 § 3 O.p. stanowi realizację obowiązku samoobliczania podatku. Przedstawiona organowi korekta określiła zobowiązanie w nowej wysokości, niższej od deklarowanej pierwotnie. (...) Ponieważ organ powziął wątpliwości, co do prawidłowości samoobliczenia podatku VAT w korekcie deklaracji, a w postępowaniu podatkowym organ stwierdził, że wysokość zobowiązania jest inna niż określona w korekcie, to stosownie do zapisu art. 21 § 3 O.p. organ był zobowiązany określić zobowiązanie w podatku VAT za [...] 2005 r. decyzją. Nie stało temu na przeszkodzie wszczęte wnioskiem podatnika postępowanie o stwierdzenie nadpłaty. Przeciwnie, należy w tym miejscu uznać za prawidłowe wszczęcie postępowania podatkowego celem określenia zobowiązania, gdyż w przedmiotowej sprawie bez określenia zobowiązania, stosownie do zapisów art. 21 § 3 O.p. rozstrzygnięcie kwestii nadpłaty byłoby niemożliwe.”

Natomiast dnia 8.02.2013 WSA w Gliwicach wydał wyroki w sprawach o sygn. akt. III SA/GI 1731/12, III SA/GI 1732/12, III SA/GI 1733/12, itd., a wcześniej bo dnia 13.09.2012, wyrok w sprawie o sygn. akt III SA/GI 844/12. Treść uzasadnień tych wyroków jest identyczna i Sąd w wyrokach tych stwierdza: „W takim bowiem przypadku organ wysokość zobowiązania winien przyjąć z deklaracji albo ostatniej korekty, przy czym za ostatnią korektę uważa się nie tę, która została złożona wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, lecz poprzednią. Sąd podziela bowiem w pełni stanowisko organu, wyrażone za NSA w sprawie o sygn. akt II FSK 1094/09, że „Ta korekta odmiennie niż złożenie zeznania podatkowego nie wywołuje skutków materialno – prawnych, lecz tylko skutki obligacyjne, określone w art. 75 § 4 O.p. Nie kreuje ona na nowo zobowiązania podatkowego dopóty, dopóki organ podatkowy nie uzna, że korekta ta nie budzi wątpliwości”. Tym samym prawidłowe jest stanowisko organu, że w postępowaniu o stwierdzenie nadpłaty ani wnioski, ani skorygowana deklaracja nie usuwają z obrotu prawnego deklaracji, którą uprzednio złożył podatnik...”.

Wydaje się, że nowa teza NSA, iż „korekta odmiennie niż złożenie zeznania podatkowego nie wywołuje skutków materialno – prawnych” zaczęła od pewnego czasu dominować w orzecznictwie, a w każdym razie zaczęła być coraz śmielej wysuwana. NSA wyraża to również w następujący sposób: „Dołączone przez podatnika do wniosku o stwierdzenie nadpłaty skorygowane zeznanie nie ma charakteru samoistnego, jest ściśle z tym wnioskiem związane, co jednoznacznie wynika z art. 75 § 3 o.p. Zasadna jest zatem konstatacja, że dołączona do wniosku o stwierdzenie nadpłaty skorygowana deklaracja dzieli los tego wniosku. Skoro zatem, wobec wydania decyzji odmawiającej stwierdzenia nadpłaty, wniosek podatnika nie został uwzględniony, dołączone do tego wniosku skorygowane zeznanie nie wywołuje skutków prawnych (ustaje byt prawny dokonanej korekty)” (wyrok z dnia

14.09.2012, sygn. akt II FSK 296/11). Cytowana wypowiedź zdaje się nieco modyfikować twierdzenie o kategorycznym braku skutków materialnoprawnych skorygowanej deklaracji, złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty i wyrażać pogląd o jej swoistym „warunkowym” charakterze. Skorygowana deklaracja uzyska skutki materialnoprawne (zostanie nią dokonany wymiar podatku) dopiero wtedy, gdy w postępowaniu nadpłatowym organ określi nadpłatę w wysokości wynikającej z tej deklaracji, lub zwróci taką nadpłatę bez wydawania decyzji (na podstawie art. 75 § 4 o.p.). Jeżeli natomiast organ odmówi stwierdzenia nadpłaty, skorygowana deklaracja traci swój byt prawny i nie wywoła żadnych skutków prawnych. Wydaje się, że teza o braku materialnoprawnego skutku skorygowanej deklaracji funkcjonuje w orzecznictwie NSA w takiej właśnie „słabszej” wersji.

Do problemu tego musiał odnieść się Naczelny Sąd Administracyjny w omawianej uchwale z dnia 27 stycznia 2014, sygn. akt II FPS 5/13, skoro uchwała ta opiera się na zmodyfikowanym poglądzie o „wycinkowym” charakterze postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty. NSA odnosi się jednak do niego marginalnie, nie wskazując na związki pomiędzy twierdzeniem o braku materialnoprawnego skutku skorygowanej deklaracji, a twierdzeniem, iż „zakresem oceny w sprawie stwierdzenia nadpłaty jest tylko jeden z wycinków zobowiązania podatkowego”. Zgodnie z uzasadnieniem uchwały: „Składanie równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty skorygowanej deklaracji podatkowej uzasadnione jest obowiązkiem wykonania dyspozycji art. 75 § 3 O.p. oraz tym, co stanowi zasadniczą racjonalizację powołanego przepisu, że deklaracja ta jest podstawowym dowodem na okoliczność dochodzonego przez wnioskodawcę stwierdzenia nadpłaty. Deklaracje podatkowe są bowiem – wymienionym wprost w art. 181 O.p. – dowodem postępowania podatkowego. Wniosek wraz z deklaracją dają organowi podatkowemu wiedzę o żądaniu podatnika oraz o okolicznościach i argumentach, w oparciu o które żądanie stwierdzenia nadpłaty jest przedstawiane. Podnieść ponadto należy, że, jak trafnie ocenił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 19 IX 2012r., II FSK 296/11 - <https://cbois.nsa.gov.pl>: «dołączone przez podatnika do wniosku o stwierdzenie nadpłaty skorygowane zeznanie nie ma charakteru samoistnego, jest ściśle z tym wnioskiem związane (...) dzieli los tego wniosku», który rozpatrywany jest w postępowaniu nadpłatowym.”

W mojej ocenie teza o „o braku materialnoprawnego skutku” korekty deklaracji składanej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub o jej „warunkowym” skutku, jest tak samo niemożliwa do obrony jak teza o „wycinkowym” charakterze postępowania podatkowego w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Nie ma ona żadnego oparcia w przepisach Ordynacji podatkowej, zarówno dotyczących korekt deklaracji podatkowych, jak i dotyczących nadpłaty. Przeciwno tej tezie przemawia również wykładania historyczna - analiza zmian przepisów o nadpłacie i korekcie, które nastąpiły w stosunku do pierwotnej wersji Ordynacji podatkowej.

Zanim analiza ta zostanie przedstawiona, trzeba podkreślić, co zostało już wyżej zasygnalizowane, że twierdzenie o braku materialnoprawnego skutku korekty nie może stanowić argumentu dla poparcia podglądu o możliwości orzekania o nadpłacie w „wycinkowym” postępowaniu, bez dokonania wymiaru podatku.

Jeżeli skorygowana deklaracja nie wywołuje skutku prawnego, to podatkiem do zapłaty jest podatek wynikający z pierwotnej deklaracji. Faktycznie więc, gdyby organ podatkowy zamierzał w ogóle odmówić stwierdzenia nadpłaty, twierdząc, że zobowiązanie podatkowe zostało wykazane w pierwotnej deklaracji we właściwej wysokości, to mógłby wydać decyzję odmawiającą stwierdzenia nadpłaty bez wydawania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Wymiar podatku byłby bowiem dokonany w pierwotnej deklaracji podatkowej, której deklaracja korygująca nie zmieniła, gdyż nie wywołała skutków prawnych. Skoro organ podatkowy uważa, że jest to wymiar poprawny, to nie musi wydawać decyzji określającej na podstawie art. 21 § 3 o.p. W związku z niezakwestionowaniem wysokości podatku do zapłaty wynikającej z pierwotnej deklaracji, ani przez podatnika (brak skutku prawnego deklaracji korygującej), ani przez organ (brak decyzji określającej), nadpłata podatku nie powstała i organ podatkowy może w drodze decyzji odmówić jej stwierdzenia.

Jeżeli jednak organ podatkowy kwestionuje wysokość nadpłaty, której stwierdzenia żąda podatnik, ale nie twierdzi, że nadpłata ta nie powstała w ogóle, lecz że powstała w innej, mniejszej niż chciał podatnik wysokości, to jest to przecież równoznaczne z kwestionowaniem wymiaru podatku dokonanego zarówno w pierwotnej, jak i skorygowanej deklaracji. Dlatego też brak materialnoprawnego skutku korekty nie rozwiązuje żadnego problemu. Skoro nadpłata w jakiejś kwocie jednak powstała, to wymiar dokonany w pierwotnej deklaracji był błędny (zawyżony). Aby zatem stwierdzić nadpłatę w wysokości mniejszej niż żąda tego podatnik, organ musi określić wysokość zobowiązania podatkowego w wysokości mniejszej niż wynikająca z pierwotnej deklaracji (jeżeli przyjmujemy, że deklaracja skorygowana wymiaru tego nie zmieniła, gdyż nie wywołuje skutku materialnoprawnego). Musi więc przed wydaniem decyzji stwierdzającej nadpłatę wydać decyzję określającą na podstawie art. 21 § 3 o.p. Nie może stwierdzić takiej nadpłaty w „wycinkowym” postępowaniu nadpłatowym, gdyż stwierdzenie nadpłaty bez określenia prawidłowej wysokości zobowiązania oznaczałoby, że prawidłowy wymiar podatku w ogóle nie został dokonany (nie został dokonany ani w błędnej pierwotnej deklaracji, ani w zakwestionowanej i niewywołującej skutków materialnoprawnych deklaracji korygującej, ani w decyzji określającej).

Podsumowując tę część wyводу, teza o braku materialnoprawnego skutku deklaracji korygującej „działa” jako argument za brakiem konieczności dokonania wymiaru podatku przed wydaniem decyzji w sprawie nadpłaty tylko w szczególnym przypadku, gdy organ podatkowy kwestionuje, że nadpłata podatku w ogóle powstała w jakiegokolwiek wysokości. Argumentu tego nie można jednak uogólnić na wszystkie przypadki orzekania o nadpłacie i jej stwierdzania w niższej

wysokości, niż wnosił o to podatnik. Nie może więc on uzasadniać twierdzenia o ograniczonym charakterze postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty, w którym ma być badany tylko „wycinek” zobowiązania podatkowego.

## 7. ZMIANY PRZEPISÓW REGULUJĄCYCH MODEL STWIERDZENIA NADPŁATY

---

Przepisy o stwierdzeniu nadpłaty oraz korektach deklaracji podatkowych zostały wprowadzone wraz z wejściem w życie Ordynacji podatkowej. Wcześniej obowiązująca ustawa o zobowiązaniach podatkowych przepisów takich nie zawierała.

W pierwotnym brzmieniu Ordynacji podatkowej podstawę prawną stwierdzenia nadpłaty podatku stanowił art. 79. Przepis ten nie przewidywał (do 4.06.2001) prawa, ani obowiązku składania wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty skorygowanej deklaracji podatkowej. Natomiast art. 81 § 1, pkt 2 Ordynacji podatkowej przewidywał prawo (lub nawet obowiązek) złożenia korekty deklaracji zmniejszającej wysokość zobowiązania podatkowego, ale dopiero po wydaniu przez organ podatkowy decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Natomiast art. 81 § 2 Ordynacji dawał podatnikom prawo wyłącznie do skorygowania deklaracji „in plus” tzn. poprzez zwiększenie wysokości wykazanego w deklaracji zobowiązania podatkowego. Korekta deklaracji „in minus” bez wydania wcześniejszej decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty była w ogóle niemożliwa i taka korekta w ówczesnym stanie prawnym faktycznie nie wywołałaby żadnych skutków prawnych. Art. 79 o.p. w pierwotnym brzmieniu nie przewidywał również możliwości zwrotu nadpłaty bez wydawania decyzji nadpłatę tą stwierdzającej i bez złożenia przez podatnika, po wydaniu takiej decyzji, korekty deklaracji na podstawie art. 81 § 1, pkt 2 o.p.

Przepisy te przewidywały całkowicie inny od obecnie obowiązującego model stwierdzania i zwrotu nadpłaty. Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty faktycznie miało wtedy charakter „wycinkowy”, ograniczony do okoliczności podanych przez podatnika we wniosku o jej stwierdzenie. Jednak decyzja stwierdzająca nadpłatę stanowiła wyłącznie upoważnienie dla podatnika do skorygowania pierwotnej deklaracji. Dopiero po złożeniu tej korekty następowała konkretyzacja zobowiązania podatkowego w nowej, niższej wysokości, a więc dopiero wtedy powstawało zdarzenie prawne, które mogło zostać określone jako nadpłata podatku.

W pierwotnym modelu stwierdzania nadpłaty podatku, w sytuacji gdy zobowiązanie podatkowe powstawało z mocy prawa, a podatnik miał obowiązek złożenia deklaracji, decyzja stwierdzająca nadpłatę w rzeczywistości nie stwierdzała istnienia nadpłaty (rozumianej jako zdarzenie prawne). Wysokość podatku do zapłaty w chwili wydawania tej decyzji określona była bowiem wciąż

w pierwotnie złożonej deklaracji podatkowej. Dopiero po jej wydaniu, podatnik mógł skorygować złożoną deklarację, wskutek czego następował wymiar podatku w niższej wysokości i podatkiem do zapłaty był niższy podatek wynikający ze skorygowanej deklaracji. Wtedy też dopiero powstawała nadpłata, która mogła podlegać zwrotowi.

Znaczenie decyzji stwierdzającej nadpłatę polegało jedynie na tym, że sformułowana w niej był ocena prawna, oparta wyłącznie o okoliczności podawane przez podatnika we wniosku o stwierdzenie nadpłaty, iż z punktu widzenia norm materialnego prawa podatkowego podatnik wykazał z złożonej deklaracji podatek w wysokości wyższej od należnej. Wydanie tej decyzji i sformułowania takiej oceny upoważniało podatnika do skorygowania deklaracji i wykazania w niej podatku do zapłaty w niższej wysokości, a więc dokonania nowego wymiaru podatku.

Pierwotny model stwierdzania nadpłaty charakteryzowały zatem następujące cechy:

- postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty miało charakter „wycinkowy”, ograniczony wyłącznie do oceny okoliczności podawanych przez podatnika we wniosku o stwierdzenie nadpłaty,
- decyzja w sprawie stwierdzenia nadpłaty nie stwierdzała istnienia nadpłaty jako zdarzenia prawnego, lecz jedynie formułowała ocenę określonej sytuacji prawnej,
- nadpłata powstawała po złożeniu przez podatnika korekty deklaracji podatkowej na podstawie wcześniejszej decyzji o stwierdzeniu nadpłaty,
- bez wydania decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty korekta deklaracji podatkowej „in minus” nie była możliwa,
- skorygowana deklaracja podatkowa (złożona na podstawie upoważnienia wynikającego z decyzji o stwierdzeniu nadpłaty) mogła być następnie kwestionowana przez organy podatkowe w normalny sposób, tzn. w postępowaniu w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, jeżeli organy doszły do wniosku, że kwota zobowiązania podatkowego jest jednak inna, niż wykazana w tej deklaracji.

Poglądy o ograniczonym, „cząstkowym” charakterze postępowania nadpłatowego oraz poglądy o braku skutku prawnego korekty deklaracji składanej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, są więc w mojej ocenie jedynie reminiscencją tego stanu prawnego i modelu ukształtowanego w pierwotnej wersji Ordynacji podatkowej. Jest to jednak stan dawno miniony, a kierunek dokonanych zmian wskazuje jednoznacznie, że obecnie obowiązujący model jest zupełnie inny, a wspomniane poglądy dawno w związku z tym straciły swoją aktualność.

Inną sprawą jest oczywiście to, czy projektanci zmian Ordynacji zdawali sobie sprawę ze wszystkich ich konsekwencji (zwłaszcza z powstałej konieczności dokonania wymiaru podatku przed wydaniem decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty, co oznaczać może konieczność prowadzenie

postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego i wydania decyzji w tej sprawie).

Omawianie kolejnych zmian tych przepisów jest w tym miejscu zbędne, istotnym jest bowiem stan obecny i obecny model stwierdzania nadpłaty podatku. Model ten wygląda następująco:

- Podatnicy mogą skorygować wcześniej złożoną deklarację zarówno „in plus” jak i „in minus” (art. 81 § 1 o.p.). Korekta deklaracji poprzez zmniejszenie wysokości podatku wykazanego w deklaracji (in minus) nie wymaga wydania wcześniej żadnej decyzji podatkowej. Brak jakiegokolwiek przepisu, z którego mógłby wynikać brak materialnoprawnego skutku takiej korekty lub jej warunkowy skutek. Korekta zmienia wysokość podatku do zapłaty – konkretyzuje zobowiązanie podatkowe w nowej wysokości.
- Wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty podatnicy składają skorygowaną deklarację podatkową (art. 75 § 3 o.p.) W ten sposób równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty podatnicy sami dokonują nowego wymiaru podatku, w ten sposób kreując nadpłatę jako zdarzenie prawne.
- Nadpłata podatku może zostać zwrócona bez wydawania jakiegokolwiek decyzji podatkowej, jeżeli organ podatkowy nie ma wątpliwości, że wysokość podatku określona w skorygowanej deklaracji jest prawidłowa (czyli, że podatek został zapłacony w nienależnej wysokości) – art. 75 § 4 o.p. W innych przypadkach organ podatkowy musi wydać decyzję stwierdzającą nadpłatę – art. 74a w związku z art. 75 § o.p.

W mojej ocenie nie ma wątpliwości, że z analizy kierunku tych zmian musi wynikać, iż złożona wraz wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty korekta deklaracji wywołuje skutek materialnoprawny, o którym mowa w art. 21 § 2 o.p. – tzn. podatek wykazany w skorygowanej deklaracji jest podatkiem do zapłaty. Ordynacja podatkowa w pierwotnym brzmieniu rozróżniała korekty deklaracji „in plus” i „in minus”, uzależniając dopuszczalność i skuteczność prawną tych ostatnich od wcześniejszego wydania przez organ podatkowy decyzji stwierdzającej nadpłatę. Ustawodawca zrezygnował z jednak z jakiegokolwiek różnicowania korekt deklaracji w tym zakresie. Co więcej nakazał wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty (w więc przy wszczęciu postępowania nadpłatowego) złożyć deklarację korygującą. Równocześnie wprowadził przepis, na mocy którego na podstawie takiej korekty nadpłata może zostać zwrócona, w kwocie stanowiącej różnicę pomiędzy zapłaconym podatkiem, a podatkiem wykazanym w skorygowanej deklaracji, bez konieczności orzekania o nadpłacie. Dokonane zmiany zmierzały więc do zrównania korekt deklaracji zwiększających i zmniejszających wysokość wykazanego w nich podatku pod względem dopuszczalności ich złożenia oraz do eliminacji uzależnienia dopuszczalności składania korekty „in minus” od wcześniejszego wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę. Równocześnie wprowadziły

możliwość „bezdecyzyjnego” zwrotu nadpłaty, czyli wprost przewidziały materialnoprawny skutek skorygowanej deklaracji, polegającej na dokonaniu wymiaru podatku w niższej wysokości, powstaniu w związku z tym nadpłaty podatku i jej zwrotu przez organ podatkowy.

Skoro zmiany Ordynacji podatkowej polegały na zniesieniu ograniczeń dopuszczalności korygowania zobowiązania podatkowego „in minus” i zniosły uzależnienie możliwości dokonania takiej korekty od wcześniejszego wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę, postępowanie nadpłatowe utraciło swój „wycinkowy” charakter. Podatek wykazany w tej korekcie jest podatkiem do zapłaty w nowej, niższej wysokości. Jeżeli organ podatkowy zamierza stwierdzić nadpłatę w kwocie innej, niż stanowiąca różnicę pomiędzy podatkiem zapłaconym, a podatkiem wykazany w skorygowanej deklaracji lub w ogóle odmówić stwierdzenia nadpłaty, to musi określić właściwą wysokość zobowiązania podatkowego. To może natomiast nastąpić jedynie w decyzji wydanej na podstawie art. 21 § 3 o.p. Bez wydania takiej decyzji odmowa stwierdzania nadpłaty lub jej stwierdzenie w innej wysokości niż wynikająca ze skorygowanej deklaracji nie jest możliwe, bowiem do czasu jej wydania podatek wykazany w korekcie jest podatkiem do zapłaty.

Wskutek tych zmian faktycznie postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty stało się właściwie zbędne, a decyzja wydawana w tym postępowaniu stała się wtórna wobec decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego i mająca w rzeczywistości wyłącznie charakter „rachunkowy” – stwierdzający ile wynosi różnica pomiędzy zapłaconą kwotą podatku, a wysokością zobowiązania podatkowego. Jest to być może nieprzewidziany przez ustawodawcę skutek wprowadzonych zmian.

## 8. DALSZY ARGUMENTY PRZECIWKO KONCEPCJI „WARUNKOWEGO” SKUTKU KOREKTY DEKLARACJI

---

Koncepcja braku materialnoprawnego skutku skorygowanej deklaracji podatkowej składanej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, funkcjonująca w orzecznictwie sądów administracyjnych w wersji „słabszej”, tzn. w postaci twierdzenia o warunkowym skutku prawnym tej korekty, nie znajduje w mojej ocenie żadnego oparcia w przepisach Ordynacji podatkowej. To, że nie wynika z żadnych przepisów jednoznacznie i wprost jest dość oczywiste, ale trudno jest nawet zidentyfikować przepisy, których wykładnia miałyby doprowadzić do wniosku o istnieniu tego rodzaju normy. Sądy administracyjne ograniczają się tu do stwierdzenia, ów warunkowy skutek „jednoznacznie” wynika z art. 75 § 3 o.p.<sup>109</sup>. Z tego przepisu wynika jedynie, że wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty musi

---

<sup>109</sup> Cytowany wyżej wyrok NSA z dnia 14.09.2012, sygn. akt II FSK 296/11.

być złożona skorygowana deklaracji (jeżeli nie zostanie złożona organ podatkowy wyda postanowienie o pozostawieniu tego wniosku bez rozpoznania). Zupełnie nic natomiast nie wynika w kontekście braku materialnoprawnego skutku tej korekty lub jej „warunkowego” skutku. Natomiast np. z art. 75 § 4 o.p. wynika, że korekta ta kreuje nadpłatę jako zdarzenie prawne, wydaje się więc, że musi materialnoprawny skutek wywoływać.

Teza o warunkowym skutku materialnoprawnym powoduje jeszcze dalsze niemożliwe do zaakceptowania z logicznego punktu widzenia konsekwencje (myślę tu o logice jako zasadach poprawnego rozumowania i argumentowania, a nie jako o logice formalnej).

Twierdzenie NSA, że skorygowana deklaracja „nie kreuje na nowo zobowiązania podatkowego dopóty, dopóki organ podatkowy nie uzna, że korekta ta nie budzi wątpliwości” w kontekście przepisu art. 75 § 4 o.p. oznaczać musi, że nadpłata podatku powstaje w wyniku zwrotu tej nadpłaty. Skoro formą, w której organ podatkowy wyraża swój brak wątpliwości, jest czynność materialno-techniczna jaką jest zwrot nadpłaty, to dopiero po dokonaniu takiego zwrotu korekta deklaracji miałaby wykreować niższą wysokość podatku do zapłaty. W związku z tym skutek musiałby wyprzedzać przyczynę. Najpierw nadpłata (jeszcze nie istniejąca) musiałaby być zwrócona, a potem wskutek tego zwrotu nastąpiłby nowy wymiar podatku i nadpłata by powstała.

Nie powinno być wątpliwości, że nadpłata, która nie istnieje, nie może być zwrócona, a bezdecyzyjny zwrot nadpłaty oznacza, że nadpłata ta powstała właśnie w związku ze złożeniem skorygowanej deklaracji, gdyż korekta ta wywołała skutek materialnoprawny, o którym mowa w art. 21 § 2 o.p.

Natomiast twierdzenie NSA „Skoro zatem, wobec wydania decyzji odmawiającej stwierdzenia nadpłaty, wniosek podatnika nie został uwzględniony, dołączone do tego wniosku skorygowane zeznanie nie wywołuje skutków prawnych (ustaje byt prawny dokonanej korekty)” stanowi próbę obejścia norm wynikających z art. 21 § 2 i § 3 o.p. Stwierdzenie, że podatek wykazany w korekcie deklaracji nie jest podatkiem do zapłaty, nie ma bowiem zostać dokonane w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, jak wymagają tego te przepisy, lecz ma nastąpić poprzez wydanie decyzji odmawiającej stwierdzenia nadpłaty, która skutkuje tym, że korekta „traci byt prawny”. Teza o „warunkowym” skutku materialnoprawnym korekty sformułowana jest wyraźnie *contra legem*, aby usprawiedliwić niestosowanie art. 21 § 3 o.p.

Ponadto, jak już wyżej wskazano, teza ta w ogóle nie nadaje się do zastosowania w przypadku częściowego kwestionowania wysokości wskazanej przez podatnika nadpłaty, tzn. stwierdzenia nadpłaty, ale w wysokości niższej, niż chciał tego podatnik. Wtedy bowiem podatek do zapłaty nie wynika ani z deklaracji pierwotnej, ani z deklaracji skorygowanej.

## 9. WŁAŚCIWA ODPOWIEŹ NA PYTANIE PREZESA NSA

---

Przede wszystkim zadane przez Prezesa NSA pytanie należy przeformułować, co zaznaczyłem już na wstępie niniejszego opracowania, a właściwie zadać pytania pierwotne w stosunku do pytania Prezesa NSA.

Zasadnicza kontrowersja, jak starałem się powyżej uzasadnić, dotyczy bowiem nie samej kwestii proceduralnej – obowiązku wszczynania określonego postępowania podatkowego, ale kwestii materialnoprawnej - czy rozstrzygnięcie przez organy podatkowe w przedmiocie nadpłaty wymaga wcześniejszego określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Kwestia ta łączy się z innym materialnoprawnym zagadnieniem – czy korekta deklaracji składana wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty wywołuje skutek określony w art. 21 § 2 o.p. (tzn. czy podatek wykazany w tej deklaracji jest podatkiem do zapłaty). Prawidłowe rozstrzygnięcie tego drugiego zagadnienia warunkuje przy tym właściwe rozstrzygnięcie pierwszego.

Dlatego też prawidłowa odpowiedź na tak przeformułowane pytanie moim zdaniem brzmi:

- w przypadku zakwestionowania przez organ podatkowy prawidłowości skorygowanej deklaracji podatkowej złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty i stwierdzenia, że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w skorygowanej deklaracji, organ podatkowy przed rozpatrzeniem tego wniosku w każdym przypadku zobowiązany jest określić wysokość zobowiązania podatkowego w decyzji wydanej na podstawie art. 21 § 3 ustawy Ordynacja podatkowa;
- organ podatkowy może przed rozpatrzeniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty i wydaniem decyzji w sprawie nadpłaty nie określić wysokości zobowiązania podatkowego tylko jeżeli ustali, że wysokość zobowiązania wykazana w skorygowanej deklaracji jest prawidłowa, a więc brak jest przesłanki do wydania decyzji określającej na podstawie art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej.

To czy decyzja w sprawie określenia zobowiązania podatkowego zostanie wydana w odrębnym postępowaniu, wszczętym z urzędu przez organ podatkowy i będzie poprzedzać decyzję w sprawie nadpłaty, determinując w rzeczywistości jej treść, czy też rozstrzygnięcie w tych dwóch sprawach nastąpi w jednej decyzji podatkowej, uważam natomiast za kwestię wtórną. Przepisy proceduralne służące mają realizacji norm prawa materialnego. Obie te koncepcje proceduralne funkcję tą spełniają i obu można bronić na gruncie obowiązujących przepisów o postępowaniu podatkowym.

Argumenty wskazywane przez H. Filipczyk, iż:

- art. 21 § 3 o.p. nie zawiera wymogu, aby decyzja w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego została wydana w odrębnym postępowaniu podatkowym, które musiałyby być wszczynane z urzędu,
  - skoro rozstrzygnięcie o wysokości zobowiązania podatkowego jest konieczne do załatwienia sprawy stwierdzenia nadpłaty, to te dwie kwestie należą do tej samej sprawy administracyjnej w rozumieniu art. 207 § 2 o.p. i powinny być rozstrzygnięte w jednej decyzji,
  - orzekanie w tych dwóch sprawach w dwóch odrębnych decyzjach wydanych w dwóch niezależnie prowadzonych postępowaniach prowadzi do zbędnych i niekorzystnych dla strony komplikacji proceduralnych (np. związanych z koniecznością odrębnego zaskarżenia obu decyzji, koniecznością wnoszenia dwóch skarg i prowadzenia dwóch postępowań sądownoadministracyjnych w istocie w tej samej sprawie, koniecznością uiszczenia wpisów od obu skarg, itd.),
- przemawiają za określeniem wysokości zobowiązania podatkowego i stwierdzeniem nadpłaty w jednej decyzji podatkowej (odrębnych punktach sentencji takiej decyzji)<sup>110</sup>.

Oczywiście kwestię tę należałoby rozstrzygnąć, np. w formie uchwały NSA. W uchwale o sygn. akt II FPS 5/13 NSA niestety nie rozstrzygnął jej, gdyż oparł tezę swojej uchwały na błędnej koncepcji materialnoprawnej. Jeszcze raz podkreślam jednak, że kwestia ta aczkolwiek istotna, jest drugorzędna, gdyż obie te koncepcje proceduralne realizują funkcję prawa procesowego jaką jest urzeczywistnianie norm prawa materialnego. Podstawową kwestią jest, aby przed wydaniem decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty (lub odmowy stwierdzenia nadpłaty) zostało ustalone, czy i w jakim zakresie zapłata podatku była nienależna, co wymaga konkretyzacji wysokości zobowiązania podatkowego poprzez wydanie decyzji określającej tą wysokość, jeżeli jest ona inna niż wykazana w korekcie deklaracji.

Natomiast koncepcja, że rozstrzygnięcie o nadpłacie zawiera w sobie implicite rozstrzygnięcie o wysokości zobowiązania podatkowego, mimo że oparta na prawidłowym założeniu, iż „Nadpłaty nie można «stwierdzić» bez określenia wysokości zobowiązania podatkowego bądź stwierdzenia braku obowiązku podatkowego”, nie jest możliwa do zaakceptowania biorąc pod uwagę treść normy zawartej w art. 21 § 3 o.p. Przepis ten wymaga wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Rozstrzygnięcie takie powinno zostać wyrażone wprost i nie może być implicite, domyślnie zawarte w innym rozstrzygnięciu (w sprawie nadpłaty), ani przez takie rozstrzygnięcie „skonsumowane”. W każdym przypadku, gdy zajdą przesłanki określone w art. 21 § 3 o.p. (wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji) organ podatkowy zobowiązany jest w

---

<sup>110</sup> H. Filipczyk op. cit., s. 30, H. Filipczyk „Zakres postępowania podatkowego w sprawie stwierdzenia nadpłaty albo czy dwa postępowania są lepsze niż jedno”, Przegląd podatkowy 10/2011, s.39 i nast.

sposób imperatywny do orzekania o wysokości zobowiązania podatkowego, a rozstrzygnięcie takie musi zapaść *explicite*.

## 10. KRAJOBRAZ PO BITWIE – KOŃCOWA OCENA UCHWAŁY NSA

Uchwała o sygn. akt II FPS 5/13 (jak każda uchwała NSA) ma charakter prawotwórczy w tym sensie, że wszystkie sądy administracyjne są nią związane, a chcąc odstąpić od poglądu w niej wyrażonego muszą wystąpić o podjęcie ponownej uchwały przez odpowiedni skład NSA. Zatem uchwała ta niestety kształtować będzie praktykę organów podatkowych i orzecznictwo sądowe, tak jakby wyrażała normy prawne o charakterze abstrakcyjnym i generalnym.

Najpierw należy zastanowić się jakie argumenty podaje NSA na poparcie swojego twierdzenia, że co do zasady w przypadku zakwestionowania przez organ podatkowy skorygowanej deklaracji składanej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, przed wydaniem decyzji stwierdzającej nadpłatę w wysokości innej niż wnioskowana przez podatnika lub odmawiającej jej stwierdzenia, nie jest wymagane wcześniejsze określenie wysokości zobowiązania podatkowego. NSA wprawdzie w uzasadnieniu uchwały omawia obszernie, w ślad za wnioskiem Prezesa NSA różne dotychczas formułowane w doktrynie i orzecznictwie stanowiska (nierzadko zniuansowane co do drugorzędnych kwestii, nie do końca jasne lub ograniczone tylko do zagadnień wynikających z przedmiotu sprawy sądowoadministracyjnej) sam jednak nie rekonstruuje istoty rozstrzyganej kontrowersji, zwłaszcza w jej materialnoprawnym aspekcie. Podane przez NSA rozwiązanie natomiast uzasadniane jest przez ten sąd przede wszystkim względami celowościowymi – prostotą postępowania, jego szybkością i sprawnością, intencją podatnika/wnioskodawcy itp., z których ma wynikać brak „potrzeby” określenia wysokości zobowiązania podatkowego („...obligatoryjne wszczynanie i prowadzenie postępowania w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego przed rozstrzygnięciem w przedmiocie nadpłaty podatku nie jest potrzebne. Prowadziłyby też do zbędnego zaangażowania zainteresowanego w różne postępowania prawne i powodowało związane z nimi koszty, a przede wszystkim odwlekało czas merytorycznego rozstrzygnięcia o nadpłacie, możliwego bez przeprowadzenia i rozstrzygnięcia w zakresie określenia wysokości zobowiązania podatkowego”, „...intencją wnioskodawcy nie musi być zawsze kontrola i weryfikacja w zakresie całości samoobliczenia podatku za dany okres podatkowy, a tylko stwierdzenie nadpłaty z tytułu i na podstawie określonych -podatkowo znaczących okoliczności, na które we wniosku i związanej z nim deklaracji się powołuje.”).

Tego rodzaju argumentami, które odwołują się wyłącznie do zagadnień proceduralnych, nie można posługiwać się przy rozstrzyganiu kwestii materialnoprawnych, w szczególności jeśli w ten

sposób kwestionuje się w istocie konstrukcję określonych instytucji prawnych, takich jak nadpłata podatku

Argument odnoszący się do intencji i interesu podatnika, sprawności i szybkości postępowania i braku angażowania strony w różne postępowania prawne jest przy tym w mojej ocenie pełen hipokryzji. W interesie podatnika leży, aby jego zobowiązanie podatkowe zostało określone we właściwej wysokości i aby ostateczna decyzja w tej sprawie ostatecznie rozstrzygała kwestię wysokości jego zobowiązania podatkowego, tak aby wysokość ta nigdy nie mogła już zostać zmieniona (pomijam tu nadzwyczajne tryby wzruszenia decyzji ostatecznej). Natomiast orzekanie o nadpłacie w „wycinkowym” postępowaniu nadpłatowym powoduje, że w żaden sposób nie ustaje stan niepewności podatnika co do właściwej wysokości jego zobowiązania podatkowego. Mimo, że podatnik otrzymał decyzję stwierdzającą nadpłatę, nie jest wykluczone, że we wszczętym nawet po kilku latach postępowaniu w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego okaże się, że obciąża go w rzeczywistości zaległość podatkowa. „Wycinkowe” postępowanie nadpłatowe nie usuwa niepewności i ryzyka związanego z wymiarem podatku w drodze „samoobliczenia” i pozostawia podatnika w stanie niepewności, co do prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego do czasu upływu terminu przedawnienia. Obciąża go też ryzykiem wszczynania w tym okresie kontroli podatkowych i postępowania podatkowego w sprawie wymiaru podatku w odniesieniu do zobowiązania podatkowego, które było już przedmiotem postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Trudno więc dopatrywać się w koncepcji takiego „wycinkowego” postępowania realizacji ochrony interesu podatnika.

W związku z taką argumentacją NSA, omawiana uchwała stanowi kolejny przykład „proceduralizacji” materialnego prawa podatkowego (innym jej przykładem może być wyrok składu 7 sędziów NSA z 28.06.2010, sygn. akt I FPS 5/09, następnie uchwała składu 7 sędziów z dnia 3.12.2012, sygn. akt I FPS 1/12 i w końcu uchwała pełnego składu Izby Finansowej NSA z dnia 29.09.2014, sygn. akt II FPS 4/13, dotyczące upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego). Zjawisko to polega na tym, iż określone interpretacje przepisów proceduralnych (uzasadnione przede wszystkim celowościowo, zwłaszcza z powoływaniem się na interes podatnika), służą w rzeczywistości sądowi do korygowania, modyfikacji czy pozbawiania mocy prawa materialnego<sup>111</sup>.

Natomiast koncepcja NSA, że w przypadku skorygowania „całości lub znacznej części samoobliczenia podatku” zachodzi konieczność prowadzenia postępowania w sprawie określenia

---

<sup>111</sup> W uchwale pełnego składu Izby Finansowej z dnia 29.09.2014, sygn. akt II FPS 4/13, NSA dobitnie i wprost wskazuje, że takie są właśnie jego intencje: „Uznanie natomiast, że umorzenie postępowania konieczne jest z uwagi na upływ terminu przedawnienia (niezależnie od istnienia zobowiązania) spowoduje, że także podatnik, który zapłacił podatek na podstawie nieostatecznej decyzji, będzie mógł skorzystać z instytucji przedawnienia.”

wysokości zobowiązania podatkowego, stanowi próbę ratowania koncepcji „wycinkowego” postępowania nadpłatowego. NSA zadał sobie pytanie (choć nie wyraził tego w żaden sposób w uzasadnieniu uchwał) co się stanie jeżeli „wycinek” zobowiązania podatkowego będący przedmiotem wniosku o stwierdzenie nadpłaty i postępowania nadpłatowego będzie na tyle duży, że orzeczenie o tym wycinku przesądzi o wysokości całego zobowiązania. NSA uznał, że w takim przypadku należy orzekać o wysokości zobowiązania podatkowego w odrębnym postępowaniu, ale tezy tej nie zrelatywizował do żadnych przepisów Ordynacji podatkowej. Nie da się ustalić wykładni jakich przepisów dokonał NSA, aby sformułować normę o takiej treści. Sam sąd w uzasadnieniu uchwały w ogóle nic na ten temat nie pisze, wskazując jedynie, że „Zmiana i przedstawienie na nowo w całości albo w znacznej części samoobliczenia podatku wymaga jego kompleksowej kontroli, z czym wiąże się zbadanie, przeanalizowanie i weryfikacja okresu podatkowego, którego dotyczy”. Jest to więc teza całkowicie prawotwórcza, konstruuująca niewynikającą z ustawy normę prawną, w dodatku w oparciu o założenia i przesłanki, których NSA w ogóle nie wyraża.

Nie jest trudno zdiagnozować problemy, które sprawiają i będą sprawiać próby stosowania zapatrywań prawnych (a właściwie norm) wyrażonych w uzasadnieniu tej uchwały (sens jej sentencji jest jak już wskazano niemożliwy do zrekonstruowania bez sięgania do uzasadnienia).

Przede wszystkim NSA wskazuje, że „Ocena: czy wnioskujący o nadpłatę koryguje w związku z tym żądaniem całość albo znaczną część samoobliczenia podatku określonego okresu podatkowego winna być dokonywana ad casum – w każdym postępowaniu, w relacji do jego okoliczności”. Powstaje pytanie do czego „ad casum” odnosić pojęcie „całości” lub „znacznej części”. Wydawałoby się, że do wysokości zobowiązania podatkowego, tzn. należałoby porównać wysokość pierwotnie zadeklarowanego zobowiązania z wysokością zobowiązania wynikającego z korekty deklaracji. Taka interpretacja oczywiście sama w sobie budzi opory. Czemu bowiem do czegoś co jest matematycznie mierzalne i może zostać wyrażone ułamkiem (1/2 zobowiązania, 3/4 zobowiązania, itd.) stosować nieostre pojęcie „znacznej części” i jakie to ma uzasadnienie. Czemu ułamek zobowiązania stanowiący jego „znaczną część” miałyby być inny w każdej sprawie i na podstawie jakich kryteriów oceniać, odmiennie w każdej sprawie, jaki powinien to być ułamek. Takie twierdzenie NSA sprowadza się do pozostawienia organom podatkowym zupełnie swobodnego uznania co do wyboru właściwej ścieżki proceduralnej.

W rzeczywistości jest jednak jeszcze gorzej. NSA zdążył już bowiem dopisać suplement do swojej uchwały. Np. w wyroku z dnia 24.09.2014, sygn. II FSK 496/14, NSA stwierdził: „W rozpoznawanej sprawie podstawą prawną roszczenia o nadpłatę i przedmiotem sporu prawnego w sprawie były: ocena prawna ustanowienia, obowiązywania i zgodności z prawem unijnym przepisów

statuujących obowiązek podatkowy skarżącego podatnika. Wyjaśnienie i rozstrzygnięcie tych zagadnień nie wymagało wszczęcia odrębnego - w relacji do prowadzonego - postępowania kontrolującego zrealizowane samoobliczenie podatku - w przedmiocie jego wymierzenia.” Zdaniem NSA więc pojęcia „całości lub znacznej części” nie należy odnosić do części zobowiązania podatkowego, która uległa korekcie, lecz do podstawy prawnej roszczenia o nadpłatę i przedmiotu sporu. Przy czym określone rodzaje sporów (np. spór o to czy podatnik w ogóle podlegał obowiązkowi podatkowemu) nie wymagają prowadzenie postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, niezależnie od zakresu korekty.

Podobnie orzekają inne sądy administracyjne. Np. WSA w Gliwicach w wyrokach z dnia 30.01.2015, sygn. akt III SA/GI 640/13, III SA/GI 649/13, III SA/GI 176/14 i III SA/GI 177/14 stwierdził: „Przypomnieć zatem należy, że w przedmiotowej sprawie w uzasadnieniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty strona wskazała, że zadeklarowała i zapłaciła podatek akcyzowy niezgodnie z przepisami prawa wspólnotowego. Organy podatkowe uznały natomiast, że nadpłata w ogóle nie powstała z uwagi na fakt, że spółka nie została zubożona w związku z zapłaconym podatkiem akcyzowym, a zatem nadpłata nie powstała. W konsekwencji organ podatkowy nie miał obowiązku wszczynać postępowania celem określenia wysokości zobowiązania podatkowego, co wskazano w powołanej uchwale.” Nie jest więc istotne, jaką część zobowiązania podatkowego strona skorygowała, ale jakie okoliczności podała we wniosku o stwierdzenie nadpłaty.

Krótko mówiąc, w wyniku uchwały NSA doszło do sytuacji, w której ścieżka proceduralna przy orzekaniu o nadpłacie może zostać wybrana dowolnie. Nie istnieją bowiem żadne kryteria, które pozwalałyby odróżnić wnioski o stwierdzenia nadpłaty, których rozpoznanie wymaga wcześniejszego przeprowadzenia postępowania w wymiarowego, od wniosków, które mogą być rozpoznane bez jego wszczęcia. Organy podatkowe będą postępować jak będą chciały (same nie wiedząc czym mają się kierować), a sądy administracyjne będą takie postępowanie kwestionować lub nie, zależnie od tego czy uznają, że okoliczności podane we wniosku o stwierdzenie nadpłaty wymagają przeprowadzenia „postępowania kontrolującego samoobliczenie podatku”. Dla tego uznania brak jest jakichkolwiek czytelnych przesłanek i kryteriów.

Druga wątpliwość, która może powstać przy stosowaniu zapatrywań prawnych zawartych w uchwale polega na tym, jak organ powinien postąpić, kiedy wszczął z urzędu postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, chociaż zgodnie z uchwałą nie miał takiego obowiązku (bo nie skorygowano „całości lub znacznej części samoobliczenia podatku”, cokolwiek by to nie znaczyło). Zakładam, że organ powinien takie postępowanie umorzyć, jeżeli stwierdzi, że nadpłata w ogóle nie powstała, a wysokość zobowiązania podatkowego wykazana w pierwotnej deklaracji jest prawidłowa (skoro jak twierdzi NSA w tej uchwale, deklaracja korygująca nie wywołuje

skutku materialnoprawnego). Wtedy bowiem nie zachodzi przesłanka określona w art. 21 § 3 o.p. Co jednak ma się stać, gdy organ dojdzie do wniosku, że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż to wynika z pierwotnej deklaracji – nadpłata jednak powstała tylko w wysokości mniejszej niż twierdził podatnik, lub nawet w wysokości wynikającej z niewywołującej skutków prawnych korekty deklaracji. Wtedy przesłanka odmienności zobowiązania podatkowego ma miejsce i organ może wydać decyzję określającą na podstawie art. 21 § 3 o.p. Z punktu widzenia normy wynikającej z tego przepisu postępowanie podatkowe w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego nie jest bezprzedmiotowe. Czy jednak postępowanie to można uznać za bezprzedmiotowe z tego powodu, że nie było obowiązku jego wszczęcia i nie ma „potrzeby” dokonywania wymiaru podatku (choć istnieje przesłanka jego dokonania). Innymi słowy, czy organ podatkowy może umorzyć postępowanie podatkowe w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, z tego powodu, że nie miał obowiązku go wszcząć, gdyż zachodzi wtedy bezprzedmiotowość postępowania w rozumieniu art. 208 § 1 o.p. ? Czy też jeżeli organ ustali istnienie przesłanki określonej w art. 21 § 3 o.p., to skoro wszczął postępowanie wymiarowe musi określić wysokość zobowiązania, mimo że wszczęcie postępowania wymiarowego nie było „potrzebne” ? Uchwała NSA nie daje żadnych wskazówek dla rozstrzygnięcia tej kontrowersji.

Trzecia wątpliwość dotyczy sytuacji, w której podatnik skorygował „całość lub znaczną część samoobliczenia podatku” i we wszczętym, zgodnie z istniejącym w tym zakresie obowiązkiem, postępowaniu w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego okazało się ostatecznie (np. w postępowaniu odwoławczym lub nawet po uchyleniu ostatecznej decyzji przez sąd administracyjny), że wysokość zobowiązania podatkowego jest jednak taka, jaka wykazał podatnik w skorygowanej deklaracji złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Czy wtedy należy umorzyć postępowanie wymiarowe i wydać decyzję stwierdzającą nadpłatę we wnioskowanej przez podatnika wysokości, a w związku z wydaniem tej decyzji skorygowana deklaracja wywoła skutki prawne ? Czy też należy może określić wysokość zobowiązania podatkowego w takiej wysokości, jaka wynika ze skorygowanej deklaracji, skoro deklaracja ta nie wywołuje skutku materialnoprawnego, a wysokość podatku jest inna niż wykazana w pierwotnej deklaracji? Uchwała z dnia 27.01.2014 przy rozstrzygnięciu i tej wątpliwości nie jest chyba w żaden sposób pomocna.

Być może w przy próbach praktycznego stosowania zapatrywań prawnych wyrażonych w omawianej uchwale powstaną i inne kontrowersje, których nie jestem w stanie obecnie zidentyfikować.

Omawiana uchwała, której wydanie miało na celu usunięcie wątpliwości i rozbieżności w orzecznictwie, w rzeczywistości niewątpliwie zaskutkowało powstaniem kolejnych wątpliwości, które na płaszczyźnie normatywnej wydają się w ogóle niemożliwe do rozstrzygnięcia.

## 11. NIEŚMIAŁY POSTULAT DE LEGE FERENDA

---

Stan istniejący po wydaniu przez NSA uchwały o sygn. akt II FPS 5/13 stał się, lub też stanie się w najbliższej przyszłości przyczyną nieograniczonego „wzrostu entropii” orzecznictwa sądów administracyjnych dotyczącego nadpłat (wzrostu nieuporządkowania - wyrażania różnego rodzaju poglądów bez żadnej myśli przewodniej). Wydaje się, że powstrzymać ten proces może wyłącznie zmiana ustawy.

W mojej ocenie możliwe dwa rozwiązania. Pierwszym jest powrót do pierwotnego modelu postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty, takiego jaki ukształtowany był w pierwszej wersji przepisów Ordynacji podatkowej. Byłby to jednak krok wstecz. Uzależnienie możliwości skorygowania deklaracji „in minus” od wydania wcześniejszej decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty i brak możliwości „bezdecyzyjnego” zwrotu nadpłaty, nawet w przypadku gdy przyczyną złożenia deklaracji korygującej są niekontrowersyjne okoliczności (np. pomyłki rachunkowe, jednoznacznie utrwalona w orzecznictwie wykładnia przepisów, itd.), byłby budowaniem nieuzasadnionych barier proceduralnych.

Drugim rozwiązaniem jest w ogóle rezygnacja z postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty w odniesieniu do podatników, których zobowiązania podatkowe powstają z mocy prawa i którzy mają obowiązek złożenia deklaracji. Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty, jako wtórne w stosunku do wymiaru podatku i ograniczone wyłącznie do kwestii rachunkowych jest zbędne. Podatnik składałby po prostu korektę deklaracji, zmniejszającą wysokość podatku do zapłaty, a organ podatkowy w określonym terminie zwracałby nadpłatę wynikającą z tej korekty. Jeżeli natomiast zasadność korekty budziłaby wątpliwości organu podatkowego, organ mógłby przedłużyć termin zwrotu do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanego w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. Gdyby w prowadzonych postępowaniach organ stwierdziłby, że kwota podatku wykazana w skorygowanej deklaracji jest nieprawidłowa, określałby po prostu właściwą wysokość zobowiązania podatkowego na podstawie art. 21 § 3 o.p. i następnie zwracał nadpłatę wynikającą z różnicy pomiędzy podatkiem zapłaconym, a określonym w tej decyzji (lub nie zwracałby nadpłaty, jeżeli z decyzji określającej wynikałoby, że podatek do zapłaty nie jest niższy niż podatek zapłacony). Byłby to procedura przypominająca zwrot nadwyżki naliczonego podatku od towarów i usług nad podatkiem należnym (por. art. 87 ustawy o

podatku od towarów i usług)<sup>112</sup>. Element jakim jest decyzja w sprawie stwierdzenia nadpłaty zostałaby całkowicie wyeliminowany, jako w istocie zbędny i powodujący tylko problemy interpretacyjne.

Jeżeli podatnik może skorygować złożoną deklarację „in minus” i w ten sposób ustalić na podstawie art. 21 § 2 o.p. nową, niższą wysokość zobowiązania podatkowego, nie istnieje żadna potrzeba stwierdzania czy określania wysokości nadpłaty. Wysokość nadpłaty stanowi różnicę pomiędzy wysokością zapłaconego podatku, a wysokością zobowiązania podatkowego określoną zgodnie z art. 21 § 2 o.p. (z złożonej korekcie deklaracji) lub art. 21 § 3 o.p. (w decyzji). Samo ustalenie różnicy pomiędzy dokonaną wpłatą a prawnie uzasadnioną należnością podatkową nie wymaga władczego działania organów podatkowych. W sytuacji przeciwnej (tzn. w sytuacji gdy zapłacony podatek jest niższy niż wysokość zobowiązania podatkowego), nie określa się przecież wysokości zaległości podatkowej. Zawarty pierwotnie w Ordynacji podatkowej przepis nakazujący określanie zaległości nie obowiązuje już od początku 2003 i został uchylony jako niepraktyczny i niespójny z pozostałymi regulacjami materialnego prawa podatkowego. Podobnie niespójna i niepraktyczna jest obecna regulacja nakazująca wydawanie decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty i te właśnie jej cechy doprowadziły do kontrowersji, rozbieżności i nieporozumień omówionych w niniejszym artykule.

---

<sup>112</sup> Koniecznym byłoby przy tym stworzenie odpowiednich gwarancji proceduralnych, aby nie było możliwe nieograniczone przedłużanie postępowań mających na celu weryfikację prawidłowości skorygowanej deklaracji, pociągające za sobą nieograniczone odwołanie terminu zwrotu nadpłaty.

---

# TEORETYCZNE I PRAKTYCZNE ASPEKTY KWALIFIKACJI ORAZ OPODATKOWANIA ŚWIADCZEŃ ZŁOŻONYCH W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

---

JUSTYNA ZAJĄC-WYSOCKA

---

## SPIS TREŚCI

---

---

1. Wstęp.....	92
2. Przedmiot opodatkowania podatkiem od towarów i usług jako zjawisko ekonomiczne.....	93
3. Metody kwalifikacji świadczeń złożonych.....	96
4. Sposoby kwalifikacji świadczeń złożonych w praktyce administracyjnej, orzecznictwie polskich sądów administracyjnych oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.....	106
5. Wnioski.....	138

## 1. WSTĘP

---

---

Różnorodność i złożoność zdarzeń ekonomicznych powoduje, że w przypadku wystąpienia skomplikowanych transakcji pojawiają się wątpliwości dotyczące ich kwalifikacji jako jednego świadczenia złożonego, bądź jako wielu odrębnych świadczeń. W oczywisty sposób wpływa to ostatecznie na sposób ich opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Uznanie bowiem, że dana grupa świadczeń stanowi świadczenie złożone powoduje konieczność stosowanie właściwej stawki podatku od towarów i usług, sposobu ustalenia miejsca świadczenia, momentu powstania obowiązku podatkowego itp.

W pierwszej kolejności należy zastanowić się co stanowi w istocie przedmiot opodatkowania podatkiem od towarów i usług, a następnie podjąć próbę kwalifikacji świadczeń złożonych w tym aspekcie.

## 2. PRZEDMIOT OPODATKOWANIA PODATKIEM OD TOWARÓW I USŁUG JAKO ZJAWISKO EKONOMICZNE

---

Należy zauważyć, że przedmiotem podatku od towarów i usług są określone stany i zdarzenia, które należy postrzegać raczej jako zjawiska o charakterze ekonomicznym, a nie czynności konwencjonalne. Ujmując tę kwestię syntetycznie, można by stwierdzić, że podatek od towarów i usług nie jest podatkiem od umów, tylko podatkiem od zdarzeń ekonomicznych.<sup>113</sup> Przyjmując dalej za A. Bartosiewiczem<sup>114</sup> zauważyć należy, że sama definicja czynności opodatkowanych (czyli właśnie przedmiotu opodatkowania) posługuje się terminami charakterystycznymi dla obrotu gospodarczego<sup>115</sup>. Jak słusznie podkreśla: „*Przy klasyfikacji danego zdarzenia gospodarczego należy przeanalizować przede wszystkim ekonomiczną istotę transakcji, a nie wyłącznie jej charakter prawny*<sup>116</sup>. Uważa się w związku z tym, że rozumienie konkretnych czynności opodatkowanych (...) powinno uwzględniać przede wszystkim skutki faktyczne przy uwzględnieniu aspektów ekonomicznych (...). (...) podkreśla się w piśmiennictwie, że nie bez wpływu na wykładnię (językowa) tych regulacji pozostaje fakt, że prawo unijne (...) jest zdominowane przez kategorie ekonomiczne. (...) przedmiotem opodatkowania są nie tyle umowy (czynności konwencjonalne czy też skutki tych czynności), co raczej zdarzenia mające wymiar ekonomiczny.”. Ostatecznie zatem rozumienie konkretnych czynności opodatkowanych (dostawy towarów, świadczenia usług) powinno uwzględniać przede wszystkim skutki faktyczne oraz ich aspekty ekonomiczne. Mniejsze zaś znaczenie mają skutki o charakterze konwencjonalnym występujące na gruncie prawa prywatnego. Decydujące znaczenie zyskuje nie prawny (cywilnoprawny), lecz ekonomiczny aspekt transakcji.

A. Bartosiewicz na potwierdzenie powyższego odwołuje się do pytania prejudycjalnego<sup>117</sup>, jakie 19 grudnia 2011 r. zadał Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej jeden z brytyjskich trybunałów. Sąd ten - zadając wiele szczegółowych pytań - dążył do ustalenia m.in. tego:

---

<sup>113</sup> Bartosiewicz Adam, *Komentarz do art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług* [w:] Bartosiewicz Adam, *VAT. Komentarz*, LEX, 2013.

<sup>114</sup> Bartosiewicz Adam, *Opodatkowanie świadczeń złożonych podatkiem od towarów i usług* [w:] Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego, Węzłowe problemy, pod red. nauk. Bogumiła Brzezińskiego, LEX, Warszawa 2013.

<sup>115</sup> E. Ruśkowski, *Opodatkowanie wieczystego użytkowania pod rządami nowej ustawy o VAT*, Przegląd Podatkowy 2006, nr 3, s. 19.

<sup>116</sup> M. Chomiuk, *Komentarz do art. 5 VI dyrektywy* [w:] K. Sachs (red.), *VI dyrektywa VAT, Komentarz do Dyrektyw Unii Europejskiej dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, Warszawa 2003, str. 105.

<sup>117</sup> zwany dalej TSUE lub Trybunałem.

- jaką wagę powinien przykładać sąd krajowy do umów przy określaniu tego, która osoba świadczyła usługi dla celów VAT, a w szczególności, czy wynikająca z umowy sytuacja prawna ma decydujące znaczenie dla określenia sytuacji w zakresie VAT z tytułu świadczenia usług;
- w jakich okolicznościach sąd krajowy powinien odejść od wynikającej z umowy sytuacji prawnej;
- czy i w jaki sposób ustalenia umowne mogą być przekwalifikowane (dla celów podatkowych).

Rozstrzygając powyższą sprawę, TSUE<sup>118</sup> stwierdził, że: „**Warunki umowne, jakkolwiek stanowią one czynnik, który należy brać pod uwagę, nie są decydujące do celów ustalenia, kto jest usługodawcą i usługobiorcą w transakcji "świadczenia usług" w rozumieniu art. 2 pkt 1 i art. 6 ust. 1 VI dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej przez dyrektywę Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r. Można je w szczególności pominąć, jeżeli okaże się, że nie odzwierciedlają one rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych, lecz stanowią całkowicie sztuczną konstrukcję oderwaną od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, stworzoną wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowych. Zadanie dokonania takiej oceny spoczywa na sądzie krajowym**”.

Warto zauważyć, że w wielu orzeczeniach Trybunału odnoszących się do podatku od wartości dodanej spotkać można szczegółowe analizy elementów konstrukcji tego podatku z uwzględnieniem celów i sensu ekonomicznego poszczególnych rozwiązań<sup>119</sup>. Orzecznictwo Trybunału odchodzi przy tym od formalistycznego punktu widzenia i uwzględnia ekonomiczny aspekt opodatkowania dla uczestników obrotu gospodarczego<sup>120</sup>. Kwestie prawne rozstrzygane są tu przez analizę ekonomicznych aspektów sytuacji, mogących być przedmiotem opodatkowania<sup>121</sup>.

Również J. Stelmach<sup>122</sup> jest zwolennikiem twierdzenia że prawo można, a w wielu przypadkach nawet trzeba, interpretować w kategoriach ekonomicznych. W jego ocenie ekonomia prawa może po pierwsze oznaczać pewien wyspecjalizowany rodzaj metody (analizy), raczej metod (i analiz), które w pewnych interpretacyjnych kontekstach prawnych mogą pełnić bardzo istotną rolę, umożliwiając dokonanie właściwego (ekonomicznie efektywnego) rozstrzygnięcia przypadku trudnego. Jak podkreśla J. Stelmach: „*Obiektywna potrzeba ekonomicznej analizy prawa pojawia się wszędzie tam, gdzie mamy*

<sup>118</sup> Wyrok TSUE z dnia 20 czerwca 2013 r. sprawa C-653/11 w sprawie Paul v Ocean Finance.

<sup>119</sup> W. Nykiel, Wykładnia prawa podatkowego wewnętrznego, międzynarodowego i prawa podatkowego Unii Europejskiej (wybrane zagadnienia), Kwartalnik Prawa Podatkowego 2004, nr 4, s. 135.

<sup>120</sup> J. Kędzior, M. Bator, Zasada neutralności podatku od wartości dodanej, Prz. Pod. 2003, nr 6, s. 31.

<sup>121</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, Europejskie prawo podatkowe w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, Gdańsk 2001, s. 11.

<sup>122</sup> J. Stelmach, Spór o ekonomiczną analizę prawa. [w]: Analiza ekonomiczna w zastosowaniach prawnych. Red. Jerzy Stelmach, Marta Soniewicka. W-wa 2007 Wolters Kluwer.

do czynienia chociażby z problemem określenia stopnia efektywności proponowanego w konkretnym przypadku rozstrzygnięcia, gdy musimy policzyć i zoptymalizować koszty związane w postaniem nowych lub zastosowaniem już istniejących regulacji prawnych, wreszcie gdy mamy ustalić, jak ma zostać dokonana „właściwa” alokacja pewnych dóbr.” Po drugie, ekonomia prawa może służyć do stworzenia wzorca dla przyszłej reformy prawa (dla zbudowania zgodnych z wymogami ekonomicznej analizy modeli: kształcenia prawników, tworzenia i stosowania prawa). Użyta w takiej funkcji ekonomia staje się pewną, najczęściej normatywną, odmianą polityki prawa. Po trzecie, ekonomia prawa może posiadać również pewne całkiem już praktyczne zastosowanie, stając się po prostu ekonomiką myślenie prawniczego. Prawnik musi przecież umieć liczyć, być – w potocznym tego słowa znaczeniu – człowiekiem ekonomicznie racjonalnym. Dzięki ekonomii powinien móc wyjść poza schematyczne przyzwyczajenia, dopasowując proponowane przez siebie rozstrzygnięcia do coraz szybciej (znacznie szybciej niż prawo) zmieniającej się rzeczywistości, która w ogromnym stopniu zdeterminowana jest właśnie przez procesy ekonomiczne.

Natomiast D. Gibasiewicz<sup>123</sup> podkreśla, że głównym elementem każdej transakcji gospodarczej jest określone świadczenie. Nie ma przy tym znaczenia, czy jest ono związane z dostawą towarów, czy też świadczeniem usług. W jego ocenie: „*Pojęcie świadczenia ma istotny wpływ na rozumienie pojęcia operacji gospodarczej, określa bowiem ramy i charakter operacji gospodarczej. Tymczasem w wielu przypadkach mogą powstać wątpliwości, czy miało miejsce spełnienie jednego świadczenia, czy też wielu, a tym samym czy dokonano jednej, czy też wielu operacji gospodarczych. Ponadto występujące różnice w opodatkowaniu dostawy towarów i świadczenia usług mogą zachęcać do łączenia bądź dzielenia elementów transakcji w celu uzyskania najkorzystniejszego statusu podatkowego danej transakcji – dostawy towarów lub świadczenia usług.*” Dalej A. Gibasiewicz powołując się na orzecznictwo TSUE w sprawach dotyczących kwalifikacji danych transakcji, jako świadczenie złożonego zauważa, że Trybunał dokonuje wykładni unijnych przepisów **poprzez przyzmat obiektywnego wzorca potrzeb konsumenta, który to podmiot, w przypadku konsumenta ostatecznego, jest nie tylko ostatecznym beneficjentem danego towaru lub usługi, lecz także tym podmiotem, który ostatecznie ponosi obciążenie podatkowe związane z podatkiem od wartości dodanej**<sup>124</sup>. Wzorzec ten wydaje się operatywny i pomocny w dokonywaniu ustaleń, czy przedmiotem określonej czynności jest jedno świadczenie, czy też wiele świadczeń, a w przypadku wystąpienia tej drugiej sytuacji, czy należy traktować je jako świadczenia odrębne, czy też dzielą one reżim prawny

<sup>123</sup> D. Gibasiewicz, *Struktura wewnętrzna transakcji gospodarczej* [w:] *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, WKP 2012.

<sup>124</sup> J. Rudzka, M. Borowski., *Świadczenie złożone – wyjątek od reguły czy reguła z wyjątkami? Ocena kryteriów stosowania koncepcji świadczeń złożonych na podstawie orzecznictwa*, Prz. Pod. 2011, Nr 9.

świadczenia głównego. Poza tym kryterium to umożliwi ustalenie, czy w danym stanie faktycznym ma miejsce dostawa towaru, czy też świadczenie usługi<sup>125</sup>. Podsumowując A. Gibasiewicz uznaje, że: „*W przypadku podatku od wartości dodanej obiektywne potrzeby konsumenta – co można stwierdzić jednoznacznie – mogą stanowić przesłankę kwalifikacji określonego zdarzenia w kategoriach prawnopodatkowych. Mają one z reguły charakter ekonomiczny, co nadaje charakter zobiektywizowany temu wzorcowi. Zatem to potrzeby konsumentów oraz skorelowany z nimi cel świadczenia stają się istotnymi kryteriami na tym gruncie. Taki sposób interpretacji wydaje się zasadny, choć żaden z przepisów nie daje wyraźnej podstawy do oceny czynności przy uwzględnieniu tych kategorii*”. A. Gibasiewicz słusznie dalej zauważa, że: „*Taką możliwość można jednak wywieść z charakteru podatku od wartości dodanej, który jest podatkiem konsumpcyjnym. Kryterium potrzeb konsumenta jest tym narzędziem, które umożliwia ustalenie zakresu danego świadczenia, a tym samym wyznaczenie zakresu opodatkowania. Stanowi to gwarancję realizacji zasady neutralności podatku od wartości dodanej. Stąd przyjęcie jako istotnego kryterium potrzeb konsumenta powoduje, że podmioty wykonujące podobne czynności są traktowane jednakowo*”.

### 3. METODY KWALIFIKACJI ŚWIADCZEŃ ZŁOŻONYCH

---

Przechodząc do rozważań w zakresie sposobu kwalifikacji świadczeń złożonych należy podkreślić, iż ani przepisy unijne, ani przepisy polskie nie wymieniają świadczeń złożonych jako przedmiotu opodatkowania, ani też nie definiują tychże (poza wyjątkiem odnoszących się do usług turystyki). Jak zauważył WSA w Bydgoszczy<sup>126</sup>: „*(...) nie ma normatywnie określonych kryteriów, które pozwalałaby w sposób precyzyjny ustalić, kiedy mamy do czynienia z kilkoma świadczeniami, które należy opodatkować odrębnie, a kiedy związek pomiędzy tymi świadczeniami jest tak ścisły, iż należy już mówić o istnieniu jednego świadczenia o charakterze złożonym (kompleksowym), które powinno być opodatkowane według jednolitych zasad*”.

Jak już wyżej zauważono orzecznictwo TSUE<sup>127</sup> zdecydowanie wskazuje, że decydującym czynnikiem w procesie oceny tego, czy ma miejsce jedno świadczenie, czy też większa ich ilość, powinno być to, czy z ekonomicznego i praktycznego punktu widzenia byłoby działaniem sztucznym dla konsumenta

---

<sup>125</sup> M. Militz., Świadczenia złożone w najnowszym orzecznictwie ETS, Prz. Pod. 2008, nr 9.

<sup>126</sup> Tak WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 26 września 2011 r. sygn. akt I SA/Bd 340/11.

<sup>127</sup> D. Gibasiewicz, Struktura wewnętrzna transakcji gospodarczej [w:] Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, WKP 2012.

ich rozdzielanie<sup>128</sup>. Ta ocena zależy zatem od faktów i okoliczności konkretnej sprawy i musi być dokonywana przy uwzględnieniu specyfiki prowadzenia określonej działalności, a także potrzeb konsumenta<sup>129</sup>. Pojęcie potrzeb konsumenta jako kryterium ustalania rodzaju dokonanej transakcji wykorzystane było przez Trybunał wielokrotnie. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że jest ono podstawowym narzędziem, którym powinny posługiwać się sądy krajowe w celu ustalenia, czy ma miejsce jedno świadczenie, czy też ich większa liczba.

Potrzeba konsumenta – jako kryterium ustalenia jedności bądź wielości świadczeń – została przez Trybunał wykorzystana w sprawie Jürgen Dudda<sup>130</sup>. Osoba ta zajmowała się obsługą dźwiękową wydarzeń artystycznych i rozrywkowych. Tego rodzaju usługi były świadczone w miejscu, gdzie odbywało się takie wydarzenie. Problem, jaki był przedstawiony w tej sprawie do rozstrzygnięcia Trybunałowi, dotyczył tego, czy za miejsce świadczenia tego rodzaju usług powinien być uznany kraj, w którym są one faktycznie świadczone, czy też miejsce to będzie determinować siedziba usługodawcy. Konsekwencje przyjęcia jednego ze stanowisk mają niebagatelne znaczenie na gruncie podatku od wartości dodanej i mogą wpływać na jego wysokość oraz na zachowanie konkurencji pomiędzy podmiotami je świadczącymi. W sprawie tej Trybunał jednoznacznie wskazał, że każda usługa, której świadczenie jest warunkiem koniecznym do wykonania występu artystycznego, stanowi usługę pomocniczą. Z wyroku Trybunału wynika również, że usługi te mają obiektywnie charakter pomocniczy i nie zachodzi konieczność badania statusu świadczącego je podmiotu. Decydujące zatem dla ustalenia,

<sup>128</sup> Zob. H. Liebeman, O. Rousselle, VAT Treatment of Composite Supplies, IVM 2006, vol. 17, nr 2, s. 111. Zob. także A. Schenk, O. Oldman, Value Added Tax..., s. 135 i n. Autorzy omawiają, w jaki sposób dylemat klasyfikacji określonego świadczenia jako pojedynczego albo złożonego rozwiązywany jest w Kanadzie. Zgodnie z zasadą wypracowaną w orzecznictwie każde ze świadczeń powinno być uważane za odrębne i niezależne, a „ekonomicznie” pojedyncze świadczenie nie powinno być dzielone dla celów podatkowych. Zgodnie z prezentowaną koncepcją pojedyncze świadczenie ma miejsce wtedy, kiedy jeden element albo większa ich liczba stanowi świadczenie, a pozostałe elementy służą jego wzmocnieniu. Ponadto dwa elementy lub więcej są częścią pojedynczego świadczenia wtedy, gdy są one ze sobą związane w ten sposób, że muszą występować razem lub gdy jeden element jest na tyle dominujący, że pozostałe elementy tracą swoją tożsamość do celów podatkowych. Autorzy wskazują również na to, że zgodnie z prawem obowiązującym w Australii świadczeniem złożonym jest świadczenie, które musi być rozdzielone ze względu na fakt, że zawiera elementy opodatkowane i nieopodatkowane, które powinny być rozdzielnie traktowane. Z kolei za pojedyncze świadczenie będzie uważane takie świadczenie, które zawiera dominującą część i inne elementy mające charakter integralny, pomocniczy lub incydentalny.

<sup>129</sup> Klasyfikacja pojedynczego świadczenia jako usługi lub dostawy towarów zależy od tego, jakie świadczenie ma charakter dominujący. Należy to ustalić, biorąc pod uwagę i porównując zakres, koszt oraz okres trwania każdego ze świadczeń – H. Liebeman, O. Rousselle, VAT Treatment of Composite..., s. 111. Pozwala to na ustalenie rzeczywistego charakteru świadczenia i opodatkowanie go według przewidzianych dla niego reguł podatkowych. Prawdłowa ocena świadczenia umożliwi ustalenie, czy ma miejsce jedna operacja gospodarcza, czy też większa ich liczba. Pozwala ona także na ustalenie charakteru operacji gospodarczej. Zatem pojęcie transakcji gospodarczej wyznacza zakres opodatkowania w przypadku czynności złożonych. Z kolei precyzyjne wyznaczenie tego zakresu czyni prawdopodobnym, że wszystkie podmioty będą opodatkowane w jednakowy sposób. To z kolei stanowi gwarancję zasady neutralności.

<sup>130</sup> Wyrok TSUE z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-327/94 Jürgen Dudda v. Finanzamt Bergisch Gladbach, ECR 1996, s. I-04595.

czy świadczenie ma charakter jednorodny, czy też przedmiotem transakcji jest większa ich liczba, jest ich wzajemna relacja. Bez znaczenia wydaje się przy tym status podmiotu dokonującego świadczenia. Tylko taki sposób analizy pozwala na zachowanie jednakowych warunków konkurencji i wyznaczenie zakresu pojęcia transakcji gospodarczej, a tym samym zakresu podatku od wartości dodanej. Takie działanie sprzyja zatem realizacji zasady neutralności.

Wskazówki dotyczące interpretacji pojęcia usługi pomocniczej zostały zawarte również w orzeczeniu w sprawie Card Protection Plan Ltd.<sup>131</sup> Trybunał uważa, że badanie struktury określonej usługi powinno odbywać się z pozycji „typowego konsumenta”, co może także świadczyć o dużym wpływie na treść tego orzeczenia polityki ochrony konkurencji. Oczywiście można zastanawiać się, czy takie podejście do problemu jest skuteczne i czy w każdym przypadku możliwe jest ustalenie wzorca „typowego konsumenta”, przez którego pryzmat badana jest określona transakcja gospodarcza. Niewątpliwie jest to jednak istotna wskazówka, która wydaje się pomocna w procesie interpretacji przepisów dotyczących podatku od wartości dodanej. Pomaga ona wyznaczyć jego zakres, a tym samym przyczynia się do zachowania neutralności podatku od wartości dodanej. Precyzyjne określenie zakresu podatku jest bowiem warunkiem sine qua non jego stosowania na jednolitych warunkach oraz w jednakowy sposób w stosunku do wszystkich podmiotów w państwach członkowskich.<sup>132</sup>

W orzecznictwie sądowym - zarówno TSUE, jak i sądów krajowych - można również spotkać się z poglądem, że zasadą jest to, że każde świadczenie powinno być traktowane jako odrębne i niezależne (jako przedmiot opodatkowania), zaś traktowanie ich jako świadczeń złożonych (kompleksowych) ma charakter wyjątkowy. Co do zasady ze świadczeniami złożonymi mamy do czynienia w szczególności w przypadku, gdy jeden lub więcej elementów świadczenia może być uznany za tworzący świadczenie główne (zasadnicze), podczas gdy jeden lub więcej elementów mogą być uznane za świadczenia dodatkowe (pomocnicze), do których stosuje się te same konsekwencje podatkowe, jak w przypadku świadczenia głównego.

---

<sup>131</sup> Por. pkt 27–29 wyroku TSUE z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96.

<sup>132</sup> D. Gibasiewicz, *Struktura wewnętrzna transakcji gospodarczej* [w:] *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, WKP 2012.

W świetle bogatego orzecznictwa TSUE<sup>133</sup> świadczenie musi być uznane za dodatkowe (pomocnicze) w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi dla nabywcy celu samego w sobie, ale środek do wykorzystania (względnie lepszego wykorzystania) świadczenia głównego<sup>134</sup>.

W wyroku z 25 lutego 1999 r.<sup>135</sup> TSUE uznał, że każde świadczenie usług powinno być, co do zasady, traktowane jako świadczenie odrębne i niezależne. Jednocześnie świadczenie składające się z jednolitej usługi (z ekonomicznego punktu widzenia) nie powinno być w sztuczny sposób dzielone, gdyż to mogłoby spowodować naruszenie całego systemu opodatkowania. Zagadnienie świadczeń złożonych było też przedmiotem rozstrzygnięcia m.in. w sprawie C-349/96<sup>136</sup>. Przedmiotem sporu w tej sprawie była klasyfikacja podatkowa usługi polegającej na ubezpieczeniu nabywców kart kredytowych od skutków utraty tych kart. ETS stwierdził, że usługę należy uznać za usługę pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej, jeśli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej. W celu dokonania prawidłowej klasyfikacji świadczenia należy zatem w pierwszej kolejności przeanalizować wszystkie okoliczności towarzyszące zawarciu transakcji.

Podobne wnioski można wyciągnąć z orzeczenia wydanego w sprawie C-231/94<sup>137</sup>. Przedmiotem sporu w tym przypadku były posiłki serwowane na pokładzie promu kursującego pomiędzy Danią a Niemcami, a w szczególności ich klasyfikacja jako dostawa towarów lub świadczenie usług. Trybunał rozstrzygając przedmiotowy spór stwierdził, że dostawa gotowych posiłków do bezpośredniego spożycia jest rezultatem szeregu usług, przy czym do dyspozycji klienta pozostaje infrastruktura, w tym jadalnia z pomieszczeniami sąsiadującymi. Transakcje w restauracjach charakteryzuje cały zespół cech i czynności, przy czym dostawa posiłku jest jedynie częścią usługi, choć stanowi w nich dominujący element. W związku z tym, Trybunał również w tym wyroku podkreślił, że w sytuacji, w której mamy do czynienia z transakcją składającą się z wielu elementów, należy w pierwszej kolejności uwzględnić wszelkie okoliczności przeprowadzenia danej transakcji.

---

<sup>133</sup> Przykładowo wyrok TS z 25.2.1999 r. w sprawach C-349/96 *Card Protection Plan Ltd (CPP) v. Commissioners of Customs & Excise*, Zb.Orz. 1999, s. I-973; z 27.10.2005 r. w sprawie C-41/04 *Levob Verzekeringen BV i OV Bank NV v. Staatssecretaris van Financiën*, Zb.Orz. 2005, s. I-9433; z 11.6.2009 r. w sprawie C-572/07 *RLRE Tellmer Property sro v. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem*, Zb.Orz. 2009, s. I-4983.

<sup>134</sup> Tak np. w wyroku TSUE z 22.10.1998 r. w połączonych sprawach C-308/96 i C-94/97 *Commissioners of Customs and Excise v. T. P. Madgett, R. M. Baldwin i The Howden Court Hotel*, Zb.Orz. 1998, s. I-6229.

<sup>135</sup> Por. wyrok TS w sprawie C-349/96 *Card Protection Plan Ltd (CPP) v. Commissioners of Customs & Excise* Zb.Orz. 1999, s. I-973.

<sup>136</sup> Wyrok TS w sprawie pomiędzy *Card Protection Plan Ltd (CPP)* a *Commissioners of Customs and Excise* (Wielka Brytania)

<sup>137</sup> Wyrok TS w sprawie pomiędzy *Faaborg-Gelting Linien A/S* a *Finanzamt Flensburg*.

Z powyższych wyroków wynika, że w celu dokonania podatkowej klasyfikacji świadczenia złożonego na gruncie podatku od towarów i usług należy w pierwszej kolejności przeanalizować cel, jaki strony transakcji chcą osiągnąć, jak również określenie stron transakcji. Co prawda, co do zasady, każde świadczenie należy traktować odrębnie, jeżeli zaś niektóre ze świadczeń służą wyłącznie wykonaniu świadczenia głównego, to powinny być traktowane jako świadczenia pomocnicze i nie należy sztucznie oddzielać tych świadczeń od świadczenia głównego. Zatem przykładowo, jeżeli podstawowym założeniem klienta udającego się do sklepu jest nabycie danego dobra, to fakt, że sprzedawca dodatkowo zaoferował mu pewne świadczenia uzupełniające (np. transport pod wskazany adres, ubezpieczenie nabywanego dobra) nie powinien zmieniać charakteru realizowanej dostawy (wciąż mamy do czynienia z dostawą towaru wzbogaconą jedynie o świadczenia pomocnicze, uboczne).

W orzeczeniu w sprawie C-41/04 *Levob Verzekeringen*, TSUE analizował problem związany z dostarczeniem nabywcy typowego, standardowego oprogramowania oraz – jednocześnie – usługi jego dostosowania do indywidualnych potrzeb klienta, przy czym klient otrzymywał od dostawcy od razu oprogramowanie dostosowane do jego potrzeb. Powstała więc wątpliwość co do tego, czy podatnik wykonał, de facto, dwa odrębne świadczenia – dostawę typowego oprogramowania i usługę jego dostosowania do potrzeb klienta, czy też świadczenie podatnika miało charakter jednego świadczenia kompleksowego (złożonego). W wyroku tym TSUE zawarł kilka uwag pozwalających na zidentyfikowanie usług złożonych. Trybunał wskazał mianowicie, że istotne jest założenie, z jakim należy podejść do analizy każdego takiego zdarzenia. Tym założeniem jest to, by – po pierwsze – każda czynność była zwykle uznawana za odrębną i niezależną (pkt 20 uzasadnienia), jednocześnie – po drugie – trzeba mieć na względzie, że czynność złożona z jednego świadczenia w sensie ekonomicznym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie zakłócać funkcjonowania systemu podatku od towarów i usług (pkt 20). W celu określenia, czy mamy do czynienia z tzw. usługą kompleksową należy – wg TSUE – przede wszystkim poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej czynności celem określenia, czy podatnik dostarcza konsumentowi, rozumianemu jako przeciętny konsument, kilka odrębnych świadczeń głównych, czy też jedno świadczenie. W orzeczeniu tym TSUE wskazał na konieczność dokonania analizy charakteru transakcji także z punktu widzenia nabywcy. Bo przecież w omawianym przypadku to właśnie perspektywa nabywcy (dla którego wartość nabytego świadczenia jest tworzona przez fakt wejścia w posiadanie oprogramowania przystosowanego do jego indywidualnych potrzeb, a nie oprogramowania standardowego, które mogło być wręcz bezużyteczne – przystosowanie to zostało dokonane przez ten sam podmiot, który dokonał dostawy oprogramowania) była podstawą do ustalenia, jaki był rzeczywisty charakter świadczenia. Trybunał szczególnie wyraźnie w omawianym wyroku podkreśla fakt, że: „(...) nabycie przez klienta samego standardowego oprogramowania nie było w żaden sposób użyteczne”.

W konsekwencji, w świetle omawianego wyroku należy przyjąć, iż nie będzie mieć charakteru kompleksowego taki zestaw świadczeń, których połączenie miałoby charakter działania sztucznego. W tym kontekście, za świadczenia odrębne należy więc uznać świadczenia wykonywane przez jednego świadczącego na rzecz jednego nabywcy, które nawet jeżeli są w pewien sposób powiązane, mogą być traktowane rozłącznie, a traktowanie to nie wpłynie na charakter żadnego z nich ani też nie sprawi, że wartość świadczeń z punktu widzenia nabywcy będzie inna, niż gdyby świadczenia te były uznane za świadczenie złożone.

Warto także zwrócić uwagę na wyrok TSUE z dnia 11 czerwca 2009 r.<sup>138</sup> w którym Trybunał rozstrzygał kwestię związaną z opodatkowaniem usługi wynajmu mieszkań i towarzyszącej jej usłudze sprzątanía części wspólnych budynku mieszkalnego. W sprawie spółki Tellmer nie występuje w ocenie TSUE jedno świadczenie złożone. Dla takiej oceny TSUE, kluczowy charakter ma fakt, że: „(...) *usługi sprzątanía części wspólnych budynku mogą być świadczone na różnych zasadach, to znaczy na przykład przez osoby trzecie wystawiające faktury obejmujące koszt tych usług bezpośrednio lokatorom lub przez wynajmującego zatrudniającego w tym celu własnych pracowników lub posługującego się przedsiębiorstwem zajmującym się sprzątaním*”. A zatem za szczególnie znaczące TSUE uznał to, że sprzątanía może być świadczone w sposób całkowicie niezależny od usługi najmu, np. poprzez samodzielny zakup danego świadczenia (sprzątanía) przez najemcę. To sprawia, że związek pomiędzy najmem i sprzątaním jest, w ocenie Trybunału na tyle swobodny, że nie można mówić o istnieniu świadczenia złożonego. A zatem, jeśli usługi mogą być rozdzielone bez uszczerbku dla każdej z nich, a zatem w sposób naturalnie uzasadniony, wówczas nie można uznać, że stanowią jedno świadczenie kompleksowe w rozumieniu Dyrektywy.<sup>139</sup>

W kontekście powyższego należy stwierdzić, że ze świadczeniem usługi złożonej (kompleksowej) mamy do czynienia wówczas, gdy świadczenie usługodawcy jest rozbudowane i obejmuje dwie lub więcej pojedynczych czynności (świadczeń), będących elementami częściowego zobowiązania strony transakcji. Jednocześnie usługa taka, jeśli może zostać uznana za usługę o charakterze złożonym, podlega opodatkowaniu jednolitą stawką podatku od towarów i usług, właściwą dla świadczenia podstawowego, głównego.

---

<sup>138</sup> Wyrok TS w sprawie C-572/07 (RLRE Tellmer).

<sup>139</sup> Powyższe poglądy znajdują również potwierdzenie w wyrokach TS: w sprawie C-2/95 Sparekassernes Datacenter (SDC), w sprawie C-111/05 Aktiebolaget NN, C-292/11 Fireld Fisher Waterhouse LLP, w sprawie C-88/09 Graphic Procede TSUE.

Zatem w przypadku usług o charakterze złożonym, o sposobie opodatkowania decyduje to, czy w danych okolicznościach mamy do czynienia z jedną usługą kompleksową, czy też z szeregiem jednostkowych usług. Ocena tej okoliczności winna odbywać się więc w oparciu o to, czy dokonywane czynności (świadczenia) wykazują ze sobą tak ścisłe powiązanie, że w sensie gospodarczym tworzą jedną całość, której rozdzielanie miałoby sztuczny charakter. Dla opodatkowania podatkiem od towarów i usług istotne jest zatem tylko to, czy w danym przypadku mamy do czynienia z jedną z czynności enumeratywnie wymienionych w art. 5 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

Powyższe rozważenia wydają się dość ogólne i w praktyce budzą szereg wątpliwości co do prawidłowości oceny czy kwalifikacja danej grupy świadczeń stanowiących w istocie jedno zdarzenie w sensie ekonomicznym jest odpowiednie. Świadczy o tym chociażby ilość przywołanego orzecznictwa. Bogactwo zdarzeń w obrocie gospodarczym powoduje, że duża część transakcji składa się z więcej niż jednej czynności, która to już sama w sobie mogłaby być oceniana jako odrębna. W pewnych okolicznościach łączne podjęcie pewnych pojedynczych czynności nie budzi nawet wątpliwości, iż jest to jedno świadczenie. W innych przypadkach kwalifikacja ta może powodować znaczne wątpliwości.

Niewątpliwym ułatwieniem dla stwierdzenia powyższego byłoby odwołanie się do definicji świadczenia złożonego. Jak już jednak wcześniej zauważono ani przepisy unijne, ani przepisy polskie nie wymieniają świadczeń złożonych jako przedmiotu opodatkowania, ani też nie definiują tychże (poza wyjątkiem odnoszących się do usług turystyki, o czym szerzej w pkt 13). Ustawa o podatku od towarów i usług<sup>140</sup> podobnie jak dyrektywa 2006/112<sup>141</sup> nie odnosi się w sposób szczególny do przypadku, gdy usługodawca świadczy czynności o charakterze niejednorodnym, złożonym, stanowiącym pewnego rodzaju zestaw usług lub towarów, czasem zaś mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym obejmującym dostawę różnych towarów, względnie dostawę towarów i świadczenie usług.

Na potrzeby określenia świadczenia kompleksowego można posiłkować się przepisami dotyczącymi określenia podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług. Zgodnie z art. 29a ustawy o podatku od towarów i usług za podstawę opodatkowania uznać należy wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzyma lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi

---

<sup>140</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.) dalej jako: „ustawa o podatku od towarów i usług”.

<sup>141</sup> Dyrektywa 2006/112/WE RADY z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.UE L z dnia 11 grudnia 2006 r. ze zm., ostatnia 2013.01.01, Dz.U.UE.L.2008.44.11, Dz.U.UE.L.2010.45.10; dalej jako: „dyrektywa 2006/112”.

dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. Ponadto w myśl art. 29a ust. 6 analizowanej ustawy, który jest odpowiednikiem art. 78 Dyrektywy Rady 2006/112/WE<sup>142</sup> podstawa opodatkowania obejmuje:

- 1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku;
- 2) koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Z orzeczeń krajowych na szczególną uwagę zasługuje wyrok NSA z 1 czerwca 2011 r.<sup>143</sup> w którym sąd stwierdził, że łącząc poszczególne dostawy czy świadczone usługi w jedno świadczenie nie można zapominać, że zasadą ustawową jest oddzielność i samodzielność poszczególnych dostaw czy świadczonych usług. Rozpoznawanie odrębnych świadczeń jako jednego kompleksowego świadczenia ma więc charakter wyjątkowy. Natomiast w wyroku z 25 sierpnia 2010 r. NSA<sup>144</sup> podkreślił, że czynności instalacji (montażu) w budynku mieszkalnym wyprodukowanych przez realizującego zlecenie węzłów ciepła nie można traktować jako dwóch odrębnych czynności, gdyż w procesie budowlanym nie jest najistotniejsze wyprodukowanie określonego wyrobu, lecz jego wbudowanie w obiekt mieszkalny, gdyż to dopiero nadaje temu produktowi określony charakter użytkowy, istotny z punktu widzenia inwestora. Ze względu zatem na jednolity cel takiego zlecenia o charakterze budowlanym, sztucznym byłoby – dla potrzeb opodatkowania podatkiem od towarów i usług – wydzielanie poszczególnych jego elementów składowych i różne traktowanie pod względem opodatkowania tym podatkiem (stawki) przypadku, gdy wykonujący tego rodzaju instalacyjne roboty budowlane wykorzystuje w ich ramach towary własnej produkcji oraz przypadku, gdy czyni to z wykorzystaniem tego rodzaju produktów zakupionych od innego podmiotu.

Analiza orzecznictwa TSUE i polskich sądów administracyjnych prowadzi do wniosku, że w danych okolicznościach (stanie faktycznym) różne zestawy warunków powodują, że ich wystąpienie skutkuje potraktowaniem danego świadczenia jako kompleksowego.

Najbardziej oczywistym jest konieczność dostarczenia przez podatnika-sprzedawcę jednemu odbiorcy więcej niż jednego świadczenia składowego.

---

<sup>142</sup> Zgodnie z art. 78 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, do podstawy opodatkowania wlicza się następujące elementy: podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego VAT, koszty dodatkowe, takie jak koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dostawcę lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

<sup>143</sup> sygn. I FSK 869/10.

<sup>144</sup> sygn. I FSK 1221/09.

Koniecznym warunkiem jest również to, aby elementy składowe były ze sobą tak ściśle związane, aby były one nierozzerwalne i tworzyły jedną całość. Aby usługa mogła zostać uznana za kompleksową, składające się na nią świadczenia powinny pozostawać między sobą w nierozzerwalnym związku. Te świadczenia, nie dając się wyodrębnić, tworzą w efekcie jednorodną usługę (świadczenie). Tę nierozzerwalność, czy też ścisły związek, opisuje się także, wskazując, iż rozdzielenie elementów składowych tego świadczenia miałyby sztuczny charakter.

Należy stwierdzić, że analiza orzecznictwa (które zapadało w konkretnych, różniących się stanach faktycznych) pozwala na wskazanie co najmniej kilku aspektów zagadnienia związku świadczeń, czy też nierozzerwalności świadczeń.

Pierwszy z aspektów owego nierozzerwalnego związku pomiędzy świadczeniami składowymi to okoliczność potrzeb konsumenta (nabywcy świadczenia). Jak podkreśla się w doktrynie i w orzecznictwie, na daną sytuację spojrzeć należy z perspektywy nabywcy (konsumenta, odbiorcy świadczenia) i ocenić, czy w danym przypadku mamy do czynienia z zaspokojeniem jednej potrzeby konsumenta, czy też jest ich wiele i są one względnie niezależne od siebie. Wskazuje się zatem, że decydujące znaczenie będzie miało to, czy nabywca zamierza nabyć świadczenie kompleksowe, czy dwie niezależne usługi. Jeżeli z punktu widzenia odbiorcy określonego świadczenia istnieje jeden istotny przedmiot świadczenia, a pozostałe mają charakter wtórny lub pomocniczy, mamy do czynienia ze świadczeniem złożonym, którego podział prowadziłby do sztuczności i wypaczałby ekonomiczny i faktyczny cel dokonywania transakcji. Analizując transakcję złożoną, nie należy zapominać o stałej zasadzie stosowania podatku od towarów i usług, zgodnie z którą podatek ten powinien odpowiadać rzeczywistości gospodarczej. Nie jest więc istotne, ile mamy świadczeń z punktu widzenia regulacji umownych między stronami. Istotne jest to, czy występuje jedno świadczenie złożone z punktu widzenia ekonomicznego.

Kolejnym ważnym aspektem rozpoznania świadczenia założonego, jest kryterium nie pogorszonej jakości świadczeń częściowych. Dane świadczenia można uznać za niezależne i stanowiące odrębne przedmioty opodatkowania (a nie za świadczenia pozostające ze sobą w nierozzerwalnym związku), wówczas gdy każde z tych świadczeń - jeśli w takich samych okolicznościach było dostarczane odrębnie - miałyby taką samą jakość i charakter dla nabywcy. Natomiast jeśli dostarczenie części ze świadczeń jednostkowych ma sens i zachowuje swoją wartość dla nabywcy jedynie wówczas, gdy będą one dokonywane wyłącznie razem ze świadczeniem głównym, to wówczas należałoby uznać dostarczane w jednym czasie i przez tego samego dostawcę świadczenia za jedno świadczenie złożone (kompleksowe). Oczywiście w tym przypadku również odwołać się należy do potrzeb nabywcy. To bowiem również z

jego punktu widzenia powinna być dokonywana ocena pogorszonej bądź nie pogorszonej jakości świadczeń dodatkowych.

Z powyższym związane jest kryterium braku wartości świadczeń dodatkowych. Należy zbadać, czy w przypadku rozdzielenia część z tych świadczeń nie miałaby dla nabywcy żadnej wartości. W takiej sytuacji świadczenia dodatkowe jako takie nie zaspokajają żadnej potrzeby nabywcy. Nie mają one dla niego wartości jako takie.

Jak zauważa A. Bartosiewicz<sup>145</sup> można podjąć próbę stworzenia jednolitego sposobu postępowania dla potrzeb subsumcji i oceny, czy w danym przypadku występuje jedno świadczenie złożone (jeden przedmiot opodatkowania), czy też jest to kilka świadczeń odrębnych (z których każde jest odrębnym przedmiotem opodatkowania). Ten jednolity sposób postępowania powinien opierać się na zbadaniu określonego zespołu okoliczności towarzyszących danemu przypadkowi. W takim badaniu należałoby odpowiedzieć na następujące pytania:

- 1) Czy u konsumenta występuje pojedyncza potrzeba?
- 2) Czy któreś ze świadczeń jest główne, zaś pozostałe zasadnicze?
- 3) Czy świadczeń nie można podzielić bez szkody dla ich jakości i charakteru?
- 4) Czy któreś ze świadczeń, gdyby było dostarczane odrębnie, miałoby nadal sens dla odbiorcy?

Zgodzić należy się z A. Bartosiewiczem, że: „Odpowiedź *"tak"* na pierwsze trzy pytania oraz *"nie"* na ostatnie z nich wskazywać będzie na to, że dostarczane świadczenia powinny być potraktowane jako jedno kompleksowe świadczenie, będące jednym przedmiotem opodatkowania”<sup>146</sup>.

Zasadność przedstawionego przez A. Bartosiewicza badania odnośnie kwalifikacji kilku transakcji jako świadczenia złożonego znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych (oraz w przypadku większości interpretacji indywidualnych). W przywołanych poniżej sprawach niewątpliwie największy nacisk kładziony jest na kryterium potrzeb konsumenta. Wielokrotnie kwalifikacja danej transakcji jako zdarzenia gospodarczego oceniana jest przez pryzmat nabywcy i celu dla którego staje się on stroną w danej transakcji. Decydującą kwestią jest określenie występowania

---

<sup>145</sup> A. Bartosiewicz, Komentarz do art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług [w:] Bartosiewicz Adam, VAT. Komentarz, LEX, 2013.

<sup>146</sup> Niżej przedstawione zostaną najczęściej pojawiające się zagadnienia wraz z krótkim komentarzem dotyczącym istoty problemu, przebiegu kształtowania się stanowiska organów podatkowych i linii orzeczniczej sądów administracyjnych w danym zakresie oraz podsumowaniem. Jednocześnie podjęta zostanie próba przedstawienia orzecznictwa TSUE i polskich sądów administracyjnych w sposób wskazujący na tematy oraz wyczerpujące wskazania kryteriów mających zastosowanie, przy kwalifikacji danych zdarzeń gospodarczych, jako świadczenia złożonego.

TEORETYCZNE I PRAKTYCZNE ASPEKTY KWALIFIKACJI ORAZ  
OPODATKOWANIA ŚWIADCZEŃ ZŁOŻONYCH W PODATKU OD TOWARÓW I  
USŁUG  
aspektu ekonomicznego tj. czy poszczególne czynności w aspekcie gospodarczym (ekonomicznym)  
tworzą jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter.

#### 4. SPOSOBY KWALIFIKACJI ŚWIADCZEŃ ZŁOŻONYCH W PRAKTYCE ADMINISTRACYJNEJ, ORZECZNICTWIE POLSKICH SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ

---

Częstym problemem pojawiającym się w kontekście świadczeń złożonych była kwestia obowiązku uwzględniania w podstawie opodatkowania **kosztów transportu realizowanego w związku z dostawą towaru**.<sup>147</sup> W interpretacjach organów podatkowych dominuje obecnie pogląd, iż koszty transportu stanowią element składowy dostawy towaru i powinny być opodatkowane według stawki podatku od towarów i usług właściwej dla tego towaru. Przykładowo Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach<sup>148</sup> potwierdził, że: „(...) koszty wysyłki, ponoszone w związku ze sprzedażą książek, stanowią element świadczenia zasadniczego, zwiększając kwotę należną od nabywcy z tytułu dostawy towarów i w związku z tym powinny być opodatkowane według stawki VAT właściwej dla sprzedawanych towarów tj. odpowiednio 5 lub 23%”. Koszty transportu towarzyszące dostawie towaru co do zasady nie stanowią bowiem samodzielnej usługi, lecz są to koszty dodatkowe, związane z podstawową czynnością, jaką jest sprzedaż towarów. Koszty te w efekcie wpływają na kwotę ostateczną żadaną od nabywcy. Powinny one zwiększać kwotę należną z tytułu dostawy towarów i być rozliczone według zasad właściwych dla sprzedawanych towarów. Celem nabywcy jest kupno towaru z dostawą do wskazanego miejsca, a nie nabycie odrębnie usługi transportowej. Świadczenia te (dostawa towaru i jego transport) tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter. Nie jest dopuszczalne w takim przypadku dzielenie świadczenia na części. Usługa transportu ma charakter pomocniczy dla realizacji świadczenia głównego, jaki jest dostawa towaru.<sup>149</sup> W tym samym tonie wypowiedział się również Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie<sup>150</sup>, który wyjaśnił, że: „(...) w sytuacji

---

<sup>147</sup> Autorka świadomie pomija w analizowanym zakresie kwestie działania w imieniu i na rzecz nabywcy. W praktyce organy podatkowe uznają, że jeżeli podatnik (sprzedawca towaru) kupuje usługę pocztową, kurierską, itp. w imieniu i na rzecz klienta (nabywcy towaru), obciążenie klienta tymi kosztami pozostaje poza regulacjami ustawy o VAT. Konieczne jest jednak w tym przypadku udzielenie sprzedawcy towaru przez klienta stosownego pełnomocnictwa do zawarcia w jego imieniu i na jego rachunek umowy o świadczenie usług (np. pocztowych, kurierskich, itp.). Potwierdza to m.in. interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 13 lutego 2012 r., nr IPPP2/443-1301/11-2/AO.

<sup>148</sup> Interpretacja indywidualna z dnia 1 lutego 2012 r. (znak IBPP2/443-1202/11/ASz)

<sup>149</sup> Podobne stanowisko w sprawie opodatkowania kosztów przesyłki towaru zaprezentował również Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 1 lutego 2012 r., znak IBPP2/443-1202/11/ASz.

<sup>150</sup> Tak Dyrektor Izby Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 24 czerwca 2010 r. (znak IPPP2/443-254/10-4/AO).

*gdy Wnioskodawca zawiera z klientami umowy dotyczące dostawy towarów ze wskazaniem miejsca dostawy towarów to wówczas mamy do czynienia ze świadczeniem złożonym. Przedmiotem umowy jest dostawa towarów i ona stanowi główny i podstawowy element całej transakcji. Natomiast świadczenie sprzedawcy, zobowiązującego się dostarczyć towar kupującemu do wskazanego przez niego miejsca, obejmujące także koszty transportu, stanowi element dodatkowy transakcji. (...) Oznacza to, że podstawa opodatkowania takiej sprzedaży obejmuje również koszty transportu, a całość świadczenia winna być opodatkowana według stawki podatkowej właściwej dla realizacji świadczenia podstawowego, czyli dostawy towaru (...)*<sup>151</sup> Stanowisko organów podatkowych znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przykładowo WSA w Bydgoszczy<sup>152</sup> uznał, że w przypadku, gdy sprzedawca zobowiązuje się dostarczyć towar kupującemu do wskazanego przez niego miejsca, realizowane świadczenie obejmuje również koszty przesłania lub przewozu i to zarówno wówczas, gdy z zawartej umowy wynika, że są one doliczane do ceny, jak i wówczas, gdy umowa nic o tym nie stanowi .

Kryterium potrzeb konsumenta wydaje się również decydujące w kwestii kwalifikacji podatkowej **usług dodatkowych towarzyszących dostawie towarów objętych „odwrotnym obciążeniem”**. Bardzo często zdarza się, że dostawie towarów towarzyszą także różnego rodzaju czynności pomocnicze jak np. usługa transportu lub cięcia. Wątpliwości w takiej sytuacji budzi kwestia prawidłowego rozliczenia podatku od towarów i usług. Czy do każdej tej czynności należy odnosić się indywidualnie, czy traktować wszystkie jako jedną. Powyższe wątpliwości okazują się szczególnie istotne, gdy przedmiotem takiej dostawy jest towar objęty „odwrotnym obciążeniem”<sup>153</sup>. Sytuacja jest o tyle skomplikowana, że przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie wyjaśniają wprost czy w takim przypadku ze względu na „kompleksowość świadczenia” również w odniesieniu np. do usługi transportu należy stosować mechanizm „reverse charge”. Jak już wcześniej zauważono w interpretacjach organów podatkowych dominuje pogląd, iż koszty transportu stanowią element składowy dostawy towarów. W aspekcie gospodarczym wraz z dostawą towarów tworzą jedną całość. Wydaje się, że powyższe powinno mieć również zastosowanie w odniesieniu do dostawy towarów objętych „odwrotnym obciążeniem” wraz z transportem. Można bowiem znaleźć argumenty pozwalające na uznanie, że jest

<sup>151</sup> Analogicznie Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 22 maja 2012 r., znak IPPP3/443-432/12-2/BH.

<sup>152</sup> Por. wyrok z 24 kwietnia 2012 r., sygn. akt I SA/Bd 192/12 (orzeczenie prawomocne). Sąd podzielił stanowisko zawarte w wyroku WSA w Kielcach z 30 grudnia 2011 r., sygn. akt I SA/Ke 537/11 (orzeczenie prawomocne), w którym uznano, że w przypadku sprzedaży towaru za pomocą Internetu z dostawą do domu podatnik dokonuje jedynie dostawy towarów i nie świadczy usług pocztowych. Celem nabywcy jest bowiem kupno z dostawą do domu, a nie nabycie odrębnie usługi transportowej. Świadczenia te (dostawa towaru i jego wysyłka) tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter.

<sup>153</sup> Pełny wykaz towarów co do których stosuje się opodatkowanie na zasadzie odwrotnego obciążenia zawiera załącznik nr 11 do ustawy o podatku od towarów i usług.

to świadczenie kompleksowe. Za główny jego cel należy zasadniczo uznać dostawę towarów objętych „odwrotnym obciążeniem”, a usługę transportu za usługę pośrednią. Podkreślić należy, że przy czynnościach kompleksowych dla ustalenia właściwych zasad rozliczenia podatku od towarów i usług decydujące znaczenie ma charakter świadczenia głównego stanowiącego cel działania podatnika. W takim przypadku można zatem twierdzić, że cała transakcja powinna zostać rozliczona według zasad właściwych dla tego towaru tj. z zastosowaniem „odwrotnego obciążenia”.

Ku powyższej interpretacji na chwilę obecną skłaniając się również organy podatkowe. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu<sup>154</sup> uznał, że jeżeli dostawa stali będzie opodatkowana na zasadach odwrotnego obciążenia, również świadczone usługi cięcia stali oraz jej transport, jako elementy transakcji zasadniczej, powinny być w ten sposób opodatkowane. W jego ocenie: *„Świadczenia dodatkowe takie jak usługa cięcia i usługa transportu są ściśle związane z tą dostawą i mają w stosunku do niej charakter uzupełniający. Nie są to odrębne czynności, ale elementy pewnej całości, stanowiące z ekonomicznego punktu widzenia jedno świadczenie. Cięcie i transport stali służy zapewnieniu pełnego, optymalnego skorzystania ze świadczenia głównego. Zatem świadczenie tych dodatkowych usług jest elementem czynności dostawy stali. Wobec tego dostawę stali oraz usługi cięcia i transportu należy traktować jako kompleksową i stosować przepisy ustawy przewidziane dla świadczenia głównego jakim jest dostawa stali.”*

W tym miejscu wracając do badania danych czynności jako świadczenia złożonego zaproponowanego przez A. Bartosiewicza zauważyć należy, że dla odbiorcy celem jest otrzymanie towaru. Ze względu na specyficzność dostarczanego towaru nabycie jego samego nie miałyby sensu dla odbiorcy (w przypadku braku możliwości transportu). Jednocześnie w takiej sytuacji bezcelowym jest nabycie samej usługi transportowej (brak towaru), która w takich okolicznościach dla nabywcy nie stanowi dla nabywcy żadnej wartości.

Kryterium potrzeb konsumenta przywoływane jest również w sytuacjach, gdy towary z zał. nr 11 do ustawy o podatku od towarów i usług stanowią część składową dostarczanego towaru. Wątpliwości w tym zakresie może budzić konieczność stosowania mechanizmu „odwrotnego obciążenia”. Może on bowiem być stosowany w odniesieniu do całości, tylko do niektórych elementów (towarów z zał. nr 11) lub w ogóle. Dla wyjaśnienia tej kwestii warto odwołać się do interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej

---

<sup>154</sup> Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu potwierdził, że dodatkowe usługi cięcia i transportu zamawianych prętów stalowych są ściśle związane ze świadczeniem głównym, czyli dostawą stali i mają charakter uzupełniający (interpretacja z 4 marca 2014 r., znak ILPP2/443-1181/13-2/JK). Wyjaśnił, że z ekonomicznego punktu widzenia nie są to odrębne czynności, tylko jedno świadczenie, do którego należy stosować przepisy właściwe dla dostawy stali. Sprzedawca powinien więc wystawiać fakturę bez VAT z adnotacją „odwrotne obciążenie”.

w Bydgoszczy<sup>155</sup>, który uznał, że kompleksowa usługa budowlano - montażowa, świadczona przy pomocy materiałów objętych procedurą tzw. odwrotnego obciążenia podlegać powinna jednolitej stawce podatku od towarów i usług, bez potrzeby stosowania tej procedury do całości usługi. O interpretację wystąpiła spółka cywilna zajmująca się m.in. dostawą i montażem bram ogrodzeniowych. Niektóre elementy bram (m.in. druty i pręty) są wymienione w załączniku nr 11 do ustawy o podatku od towarów i usług, jako podlegające zasadzie odwrotnego obciążenia. Spółka spytała izbę skarbową, czy na wystawianych fakturach może stosować jedną stawkę podatku od towarów i usług, dotyczącą całej usługi budowlano-montażowej, czy dla niektórych elementów musi stosować mechanizm odwrotnego obciążenia. Dyrektor Izby Skarbowej, analizując treść postanowień kodeksu cywilnego, dotyczących części składowych rzeczy a także przepisu ustawy o podatku od towarów i usług wskazał, iż działania podatnika, noszące znamiona złożoności, powinny być traktowane, w większości przypadków, jako jednolita całość. Przy dokonywaniu kilku powiązanych ze sobą świadczeń na rzecz klienta, które to, jak wskazał organ: „obiektywnie rzecz biorąc tworzą z ekonomicznego punktu widzenia jedną całość, którą jedynie sztucznie można byłoby podzielić, to te elementy lub świadczenia - dla celów podatku od towarów i usług - stanowią jedną całość.”<sup>156</sup>.

Analizując stan faktyczny przedstawiony we wniosku organ potwierdził, iż towary wymienione w załączniku nr 11, po ich zamontowaniu w gotowy produkt w postaci bramy, stają się bez wątpienia jej częściami składowymi. W związku z tym, brak jest podstaw, aby do takiego gotowego produktu (nawet, jeśli jego sprzedaż połączona jest ze świadczeniem usługi jego montażu) stosować mechanizm odwrotnego obciążenia, przewidziany w art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku od towarów i usług. Odwrotne obciążenie mogłoby być stosowane tylko wtedy, gdyby załącznik nr 11 dotyczył finalnych wyrobów (w tym wypadku bram ogrodzeniowych), a nie ich części składowych<sup>157</sup>. Powyższe prowadzi do stwierdzenia, że podczas badania czy w danym przypadku mamy do czynienia z zaspokojeniem jednej potrzeby konsumenta, czy też jest ich wiele i są one względnie niezależne niezbędnym jest spojrzenie na całą transakcję z perspektywy nabywcy (konsumenta, odbiorcy świadczenia) i dopiero wówczas odpowiednie zakwalifikowanie zdarzenie gospodarczego.

W zakresie kwalifikacji złożonych istotne kontrowersje na gruncie polskich regulacji budziło zagadnienie związane z prawidłową klasyfikacją usług dotyczących dostawy towaru wraz z realizacją

<sup>155</sup> Interpretacja indywidualna z dnia 14 kwietnia 2014 r. (znak ITPP3/443-30/14/MD).

<sup>156</sup> Swoje wnioski organ potwierdził powołaniem się na wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, chociażby w sprawie pomiędzy Card Protection Plan Ltd (CPP) a Commissioners of Customs and Excise (sygn. C-349/96), czy w sprawie C-321/94 pomiędzy Faaborg-Gelting Linien A/S a Finanzamt Flensburg.

<sup>157</sup> Powyższe wynika z faktu, iż wspomniane powyżej elementy konstrukcyjne stanowią część składową wyrobu końcowego. Z chwilą dostawy znajdują się zatem w stanie przetworzonym i nie stanowią przedmiotu samodzielnej, dalszej odsprzedaży.

określonej usługi. Wykonując bowiem świadczenia o charakterze złożonym (dostawa towaru i świadczenie usług) należy zawsze przeanalizować, czy dane świadczenie ma charakter kompleksowy, a jeśli tak, to który element ma charakter wiodący. W tym zakresie brak jest przepisów podatkowych, pewnych wskazówek udziela jedynie praktyka organów podatkowych oraz orzecznictwo sądów administracyjnych. Dodatkowo należy podkreślić, że konsekwencje podatkowe w takich przypadkach powinny być podporządkowane świadczeniu wiodącemu. Przyjmuje się bowiem pewną fikcję polegającą na tym, że świadczenie główne niejako „konsumuje” wartość świadczeń, czy też usług dodatkowych, które służą jedynie lepszemu wykonaniu świadczenia zasadniczego.<sup>158</sup>

Za przykład w pierwszej kolejności może posłużyć zagadnienie właściwej stawki podatku od towarów i usług w przypadku podatnika zajmującego się produkcją betonu oraz oferującego jednocześnie możliwość wykonania usługi budowlanej polegającej na wylaniu fundamentów w obiektach budownictwa objętych społecznym programem mieszkaniowym. Przyjmując, że w takiej sytuacji dochodzi do sprzedaży masy betonowej transakcję tę należałoby opodatkować według podstawowej stawki podatku od towarów i usług (tj. 23%). Uznając natomiast, że całe świadczenie tworzy jedną, złożoną usługę budowlaną, zastosować należałoby stawkę 8%.

Problem ustalenia stawki podatkowej na dostawę betonu był przedmiotem interpretacji organów podatkowych, które w zasadzie jednomyślnie stwierdzały, że zastosowanie jednej stawki podatku od towarów i usług oraz opodatkowanie nią zarówno usługi, jak i dostawy materiałów, wykorzystywanych do wykonania tej usługi uwarunkowane jest specyfiką wykonywanych, w danych okolicznościach czynności. Podkreślały one, że to z zawartych umów cywilnoprawnych powinno wynikać co jest przedmiotem sprzedaży. Przykładowo Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy<sup>159</sup> uznał, że: *"(...) Jeżeli przedmiotem sprzedaży jest dostawa betonu wraz z pompowaniem i wylewaniem, wówczas nie można z niej wyłączyć poszczególnych elementów kosztów do odrębnej sprzedaży, ponieważ obrotem podatnika jest uzgodniona kwota za wykonanie określonej usługi, bez względu na jej poszczególne elementy (materiały, robocizna, transport, zużyta energia, narzędzia, itp.). Wyliczenie, co składa się na wykonaną usługę, ma istotne znaczenie informacyjne przy ustalaniu ceny, jednak nie może uzasadniać odrębnego kwalifikowania poszczególnych elementów zawartych w tym wyliczeniu (dla celów podatkowych). (...)"*.<sup>160</sup>

<sup>158</sup> J. Jędrzczyk, E. Lis, *Świadczenia złożone – problemy praktyczne na gruncie przepisów o podatku VAT*, Monitor Podatkowy 2006, Nr 6.

<sup>159</sup> Tak Dyrektor Izby Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 27 lipca 2012 r., znak ITPP1/443-588/12/BK.

<sup>160</sup> Podobne wyjaśnienia zawarł również Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z dnia 24 czerwca 2011 r., znak ITPP1/443-584/11/BJ, w której m.in. czytamy: *"(...) skoro, czynności (...) dotyczyć będą dostawy betonu wraz z wylaniem fundamentów bądź stropów, cena tych usług obejmować będzie koszt*

Także sądy krajowe wielokrotnie analizowały kwestie świadczeń złożonych składających się ze świadczenia usługi i dostawy towarów. Przykładowo NSA<sup>161</sup> uznał, iż w przypadku odpłatnej dostawy stolarki okiennej łącznie z montażem w budynkach mieszkalnych istnieje czynność o kompleksowym charakterze, na którą składa się czynność podstawowa, której wykonanie było celem umowy zawartej przez podatnika z klientem, a także czynności pomocnicze niezbędne do wykonania czynności podstawowej, i w konsekwencji ustalając właściwą stawkę podatku od towarów i usług, należy przyjmować jednolitą stawkę dla całego kompleksu czynności, biorąc pod uwagę charakter czynności podstawowej. W wyroku z dnia 24 lutego 2010 r.<sup>162</sup> NSA stwierdził, iż: „(...) jeśli zatem celem działalności wykonywanej przez skarżącą spółkę był montaż stolarki drzwiowej, to z punktu widzenia klienta - odbiorcy czynności wykonywanych przez skarżącą spółkę - istotne było zamontowanie stolarki, czyli przeprowadzenie odpowiednich robót budowlanych, a nie dostawa nabytych w tym celu towarów (drzwi i innych materiałów służących do wykonania robót). Z punktu widzenia klienta - odbiorcy czynności wykonywanych przez skarżącą spółkę - istotne było bowiem zamontowanie stolarki, czyli przeprowadzenie odpowiednich robót budowlanych”.

**W świetle omawianych powyżej zagadnień szczególnie interesująco rozwijał się spór dotyczący tzw. zabudowy wnękowej.** Spór między podatnikami a organami podatkowymi o stawkę podatku od towarów i usług dla usług montażu stałej zabudowy wnękowej toczy się od początku 2011 r.<sup>163</sup> Wtedy to zmieniły się przepisy dotyczące stawek podatku od towarów i usług w budownictwie. Zdaniem organów podatkowych czynności trwałej zabudowy meblowej w obiektach budownictwa mieszkaniowego objętego społecznym programem mieszkaniowym nie korzystają z preferencyjnej

---

*całkowity towaru i usługi, a przedmiotowe roboty budowlane będą realizowane w ramach budowy, modernizacji, remontu, bądź będą dotyczyć budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa nie przekracza 300 m<sup>2</sup>, zaliczanych do obiektów budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, to do całej wartości usług zastosowanie będzie miała 8% stawka podatku od towarów i usług (...)*”.

<sup>161</sup> Przykładowo w wyroku z dnia 5 lipca 2006 r. (sygn. akt I FSK 945/05, Legalis).

<sup>162</sup> Sygn. akt I FSK 51/09, Legalis.

<sup>163</sup> Do końca 2010 r. kwestia opodatkowania montażu stałej zabudowy wnękowej i kuchennej nie budziła większych kontrowersji, zgodnie z obowiązującymi przepisami podlegała ona stawce 7%. Organy podatkowe jeszcze na początku 2011 r. wydawały korzystne dla podatników interpretacje indywidualne, przyznające prawo do zastosowania preferencyjnej stawki podatku VAT tj. 8% w stosunku do przedmiotowych czynności, kwalifikując przedmiotowe czynności jako modernizację. Przykładowo Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu zarówno w interpretacji indywidualnej z dnia 6 kwietnia 2011 r. (znak ILPP4/443-45/11-2/PG), jak i z dnia 7 kwietnia 2011 r. (znak ILPP4/443-60/11-2/PG) potwierdził korzystne dla podatników stanowisko, odwołując się do definicji modernizacji zgodnie, z którą oznacza ona: „unowocześnienie, uwspółcześnienie produktu, trwałe ulepszenie np. istniejącego obiektu budowlanego, prowadzące do zwiększenia jego wartości użytkowej (źródło: Wikipedia, wolna encyklopedia)”. Organ podatkowy uznał, że usługa montażu stałej zabudowy wnękowej i kuchennej z zakupionych płyt meblowych, blatów, luster, elementów dociętych na konkretny wymiar i stale zamontowanej w budynkach mieszkalnych PKOB 11, podlega opodatkowaniu obniżoną stawką podatku VAT tj. 8%, gdyż usługa ta stanowi modernizację.

stawki podatku. Sądy administracyjne wydawały jednak w tak kwestii różne wyroki. Część składów orzekających uznawała, że montaż mebli pod zabudowę jest modernizacją, część uznawała, że nie ma związku z instalacją budynku, więc powinna być objęta podstawową stawką podatku od towarów i usług<sup>164</sup>. Ostatecznie sprawą zajął się NSA<sup>165</sup> w siedmioosobowym składzie sędziów wydając w dniu 24 czerwca 2013 r. uchwałę w tym zakresie<sup>166</sup>. NSA analizując dotychczasowe orzecznictwo podkreślił, że nie budzi wątpliwości to, że czynności podatnika polegające na zaprojektowaniu, dopasowaniu oraz trwałym zainstalowaniu elementów mebli z materiałów zakupionych od innych podmiotów stanowią jedno świadczenie kompleksowe. Rozstrzygnięcia wymaga jedynie kwestia, czy owa złożona, ale jedna transakcja trwałej zabudowy meblowej kwalifikowana być powinna dla potrzeb podatku od towarów i usług jako usługa modernizacji (opodatkowana w konsekwencji stawką obniżoną), czy też jako dostawa towaru (opodatkowana stawką podstawową). Ostatecznie rozstrzygnął, że: *„W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2011 r. świadczenie kompleksowe polegające na zaprojektowaniu, dopasowaniu oraz montażu komponentów w sposób tworzący wraz z elementami konstrukcyjnymi*

<sup>164</sup> Na gruncie stanu prawnego obowiązującego od 1 stycznia 2011 r. w orzecznictwie sądów administracyjnych przedstawione zostały różne poglądy. W czterech nieprawomocnych wyrokach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu: z 29 października 2012 r., sygn. akt I SA/Po 541/12; z 10 stycznia 2013 r., sygn. akt I SA/Po 880/12; z 10 stycznia 2013 r., sygn. akt I SA/Po 881/12; z 10 stycznia 2013 r., sygn. akt I SA/Po 882/12 (opubl. w bazie CBOSA) wyrażono pogląd, że należy uwzględnić cel, jaki przyświecał ustawie. Podstawową okolicznością nakazującą stosowanie 8% stawki VAT jest modernizacja lokalu mieszkalnego lub budynku mieszkalnego objętego społecznym budownictwem mieszkaniowym. Intencją było i jest stworzenie preferencji finansowych dla osób fizycznych w zakresie modernizacji lokali mieszkalnych, a tym samym podnoszenia standardu godnego zaspokajania potrzeb mieszkaniowych. Zgodnie z realiami gospodarczymi usługę tą należy traktować jako jedną transakcję (usługę złożoną) mającą charakter modernizacji budynku (lokalu) mieszkalnego, opodatkowaną preferencyjną stawką podatku od towarów i usług. Sąd powołał się również na znaczenie pojęcia "modernizacji" w języku potocznym, zgodnie z którym jest to ulepszenie, podwyższenie wartości użytkowej, czy też technicznej, podwyższenie standardu, unowocześnienie. Istnieją również orzeczenia gdzie zostało zajęte przeciwstawne stanowisko, tj. że takie świadczenie kompleksowe nie mieści się w czynnościach określonych w art. 41 ust. 12 ustawy o VAT, przede wszystkim zaś nie jest usługą modernizacji. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał w tym zakresie na wyroki: WSA we Wrocławiu z 20 września 2011 r., sygn. akt I SA/Wr 1305/11 (trwała zabudowa meblowa); WSA w Rzeszowie z 15 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Rz 672/11; WSA w Opolu z 18 stycznia 2012 r., sygn. akt I SA/Op 735/11 (stała zabudowa kuchenna), WSA w Gliwicach z 19 marca 2012 r., sygn. akt III SA/GL 1392/11 (trwała zabudowa wnęk); WSA w Gliwicach z 23 kwietnia 2012 r., sygn. akt III SA/GL 1430/11 (dostawa i montaż rolet); WSA w Białymstoku z 16 maja 2012 r., sygn. akt I SA/Bk 78/12 (stała zabudowa); WSA we Wrocławiu z 29 maja 2012 r., sygn. akt I SA/Wr 293/12 (montaż trwałej zabudowy kuchennej wraz z blatem i urządzeniami do zabudowy oraz montaż elementów saun i wszelkich elementów związanych z ich funkcjonowaniem); WSA w Warszawie z 13 czerwca 2012 r., sygn. akt III SA/Wa 2742/11 (zabudowa kuchenna i wnękowa oraz dostawa sprzętu AGD montowana w tej zabudowie); WSA w Gliwicach z 22 sierpnia 2012 r., sygn. akt III SA/GL 334/12 (montaż żaluzji, rolet i markiz).

<sup>165</sup> NSA postanowieniem z dnia 31 stycznia 2013 r., sygn. akt I FSK 306/12, przedstawił zagadnienie prawne składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego: "Czy w stanie prawnym obowiązującym po 1 stycznia 2011 r. świadczenie kompleksowe polegające na trwałej zabudowie meblowej z uprzednio nabytych komponentów, wykonywane w obiektach budowlanych zaliczanych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, należy traktować jako usługę modernizacji podlegającą opodatkowaniu stawką obniżoną podatku od towarów i usług na podstawie art. 41 ust. 2 i ust. 12 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, ze zm., dalej jako ustawa o VAT) czy też jako dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 tej ustawy podlegającą opodatkowaniu stawką podstawową, określoną w art. 41 ust. 1 ustawy o VAT?".

<sup>166</sup> Por. uchwałę w składzie 7 sędziów sygn. akt I FPS 2/13.

*obiekty budowlanego lub jego części trwałą zabudowę meblową, wykonywane w obiektach budowlanych zaliczanych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym stanowi usługę modernizacji opodatkowaną stawką obniżoną podatku od towarów i usług na podstawie art. 41 ust. 12 w związku z ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.)”.*

NSA skłania się zatem ku uznaniu, że w przypadku dostawa i montaż trwałej zabudowy (wykonanej na indywidualne zamówienie) stanowi świadczenie kompleksowe. Elementem dominującym jest usługa<sup>167</sup>. Jak czytamy w uzasadnieniu uchwały: „(...) jeśli czynności te polegają na zaprojektowaniu, dopasowaniu oraz montażu komponentów w sposób tworzący wraz z elementami konstrukcyjnymi obiektu budowlanego lub jego części trwałą zabudowę meblową to mają one charakter usługi. Elementem dominującym jest bowiem w takim przypadku ulepszenie lub unowocześnienie obiektu budowlanego lub jego części (lokalu mieszkalnego), zaś wydanie towaru w postaci elementów mebli wykonanych i dopasowanych do konkretnego obiektu, które następnie zostaną trwale związane z tym obiektem, ma charakter pomocniczy, niezbędny do wykonania usługi, tak jak zamontowanie okien lub drzwi w obiekcie budowlanym lub jego części”.

Zgodnie z ww. uchwałą, jeżeli montaż komponentów meblowych w celu wykonania trwałej zabudowy meblowej następuje z wykorzystaniem w sposób istotny elementów obiektu budowlanego/lokalu, który przez konstrukcyjne połączenie tych komponentów i elementów obiektu budowlanego/lokalu stworzy trwałą zabudowę spełniającą jako całość określoną funkcję użytkową, czynność taka będzie stanowić

---

<sup>167</sup> Podkreślenia wymaga, że w zdaniu odrębnym sędziego Adam Bącal w pełni podzielił pogląd prezentowany w wyroku NSA z dnia 26 lipca 2012 r. (sygn. akt I FSK 483/12). Sąd zakwalifikował dostawę szafy wnękowej jako dostawę towaru w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. W szczególności przekonuje ten argument uzasadnienia tego wyroku, w którym odwołano się do treści art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Przepis ten stanowi, że miejscem dostawy towarów jest w przypadku towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz – miejsce, w którym towary są instalowane lub montowane; nie uznaje się za instalację lub montaż prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem. Z przepisu tego (będącego implementacją art. 36 Dyrektywy 112) wynika, że towar może być zmontowany i zainstalowany w budynku bez potrzeby kwalifikowania tych czynności jako robót budowlanych w rozumieniu art. 14 ust. 3 Dyrektywy 112. Z kolei w treści przepisu art. 14 ust. 3 Dyrektywy 112 (stanowiącego, że państwa członkowskie mogą uznać za dostawę towarów przekazanie niektórych robót budowlanych) nie powtórzono (co jest znamienne) fragmentu, który istniał w art. 5 ust. 2 lit. e dyrektywy Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i sposób stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. UE z 14 kwietnia 1967 r., L71, s. 1303 ze zm.), zgodnie z którym połączenie rzeczy ruchomej z nieruchomością było traktowane na równi z robotami budowlanymi.

usługę modernizacji, o której mowa w art. 41 ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług, opodatkowaną stawką podatku w wysokości 8%.<sup>168</sup>

W tym miejscu podkreślenia wymaga, że główną kwestią powyższej uchwały było wyjaśnienie prawidłowości stosowania stawki preferencyjnej. Jednakże koniecznym jest podkreślenie, że przedmiotowe orzeczenie ma jednak znacznie szersze konsekwencje. Odnosi się ono bowiem do problematyki tzw. „świadczeń złożonych” na gruncie podatku od towarów i usług oraz kwestii sposobu identyfikowania świadczenia głównego (wiodącego) w ramach takich usług. Wykonując zatem świadczenia o charakterze złożonym (dostawa towaru i świadczenie usług) należy zawsze przeanalizować, czy dane świadczenie ma charakter kompleksowy, a jeśli tak, to który element ma charakter wiodący. W tym zakresie brak jest przepisów podatkowych, a cała koncepcja oparta jest o praktykę podatkową, dlatego konieczne jest jej bieżące analizowanie, gdyż jak wskazuje niniejszy wyrok, praktyka jest w tym zakresie zmienna.

Pomimo ww. uchwały organy podatkowe nadal kwestionowały stosowanie stawki 8% do montażu trwałej zabudowy meblowej. Argumentowały bowiem, iż w tym przypadku nie następuje wykorzystanie elementów konstrukcyjnych obiektu budowlanego (lokalu). O wykorzystaniu takich elementów nie świadczy bowiem fakt trwałego przytwierdzenia określonych elementów np. do ścian, podłoga bądź sufitu (za pomocą haków, czy wkrętów), gdyż nie powoduje to zmian parametrów użytkowych lub technicznych istniejącego budynku (lokalu)<sup>169</sup>.

W związku z dalszymi wątpliwościami dotyczącymi stawki podatku od towarów i usług właściwej dla montażu stałej zabudowy wnękowej Minister Finansów, powołując się na ww. uchwałę NSA, wydał w dniu 31 marca 2014 r. interpretację ogólną<sup>170</sup>. Stwierdził, że jeżeli montaż komponentów meblowych w celu wykonania trwałej zabudowy meblowej następuje z wykorzystaniem w sposób istotny elementów obiektu budowlanego/lokalu, który przez konstrukcyjne połączenie tych komponentów i elementów obiektu budowlanego/lokalu stworzy trwałą zabudowę spełniającą jako całość określoną funkcję

<sup>168</sup> Wydana przez NSA uchwała umożliwiła podatnikom dokonanie korekty wcześniejszych rozliczeń podatkowych oraz wystąpienie z wnioskami o stwierdzenie nadpłaty wobec czynności montażu szaf i mebli w budownictwie objętym społecznym programem mieszkaniowym. Należna podatnikowi kwota będzie stanowiła różnicę między stawką 23% a 8%. Nie należy jednak zapominać o treści umów z klientami na rzecz których meble były montowane. Od treści tych umów (określenie w nich kwoty netto, czy brutto transakcji) będzie zależało, czy wnioskowana kwota będzie dla podatnika przychodem, czy też będzie kwotą nienależną podlegającą zwrotowi nabywcy usługi montażu mebli.

<sup>169</sup> Tak uznał przykładowo Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji indywidualnej z 18 grudnia 2013 r., znak IPTPP1/443-777/13-4/AK czy Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 11 grudnia 2013 r., znak IBPP2/443-809/13/WN.

<sup>170</sup> Znak PT10/033/5/133/WLI/14/RD30577.

użytkową, czynność taka będzie stanowić usługę modernizacji, o której mowa w art. 41 ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług, opodatkowaną stawką podatku w wysokości 8%.

W celu uznania, że meble stanowią trwałą zabudowę, nie wystarczy aby były przytwierdzone do ściany lub podłogi w sposób który może być również stosowany przy montażu mebli „wolnostojących”, a umożliwiający następnie demontaż tej zabudowy bez uszkodzenia jej czy konstrukcji budynku albo lokalu. Obniżona stawka podatku nie znajdzie zatem zastosowania w sytuacji, gdy wykonana, nawet według indywidualnego projektu, zabudowa meblowa jest przytwierdzana do ściany lub podłogi jedynie w sposób, który może być również stosowany przy montażu mebli wolnostojących (np. "zakotwiczenie" za pomocą kołków lub listew montażowych), co umożliwi demontaż tej zabudowy bez uszkodzenia samej zabudowy, jak i konstrukcji budynku czy lokalu. Ponadto, za uszkodzenie nie można uznać pozostawienia w ścianie lub podłodze np. otworów montażowych).

Zatem zdaniem Ministra Finansów, aby móc skorzystać z obniżonej 8% stawki podatku od towarów i usług montaż trwałej zabudowy należy uznać za modernizację. W tym zakresie istotne jest to, że musi wystąpić trwałe powiązanie mebla z budynkiem lub z jego częścią. Trwałe powiązanie według Ministra Finansów, to takie, które uniemożliwia demontaż zabudowy bez uszkodzenia jej samej, budynku lub lokalu. Tak więc o możliwości zastosowania obniżonej stawki decyduje stopień konstrukcyjnego połączenia mebli i elementów lokalu.

Analiza treści samej uchwały w odniesieniu do wydanej interpretacji ogólnej prowadzi do niepokojących wniosków. Pojawia się bowiem obawa, że Minister Finansów albo w zły sposób ją zinterpretował, albo zignorował treść jej uzasadnienia. Minister Finansów z jednej strony zgadza się z treścią uchwały, iż kwestią rozstrzygającą przy zastosowaniu właściwej stawki podatku jest uznanie kompleksowej czynności: albo za świadczenie usługi modernizacji, albo za dostawę towarów. Z drugiej, nie kwestionując faktu świadczenia złożonego, niekorzystnie dla podatników definiuje termin „modernizacja”. Natomiast NSA w wydanej uchwale wyraźnie podkreśla, że oceniając trwałość zabudowy meblowej trzeba brać pod uwagę to, czy po jej zamontowaniu pojawia się funkcjonalna całość, a nie to, czy da się odłączyć zabudowę bez uszkodzenia, czy pomimo połączenia może stanowić przedmiot sprzedaży. Natomiast Minister Finansów uważa, że montowanie mebli robionych na wymiar na zwykłe kołki i haki nie stanowi usługi modernizacji, tylko dostawę towarów<sup>171</sup>.

---

<sup>171</sup> Minister Finansów nie kwestionuje wprawdzie wprost uchwały NSA, jednak interpretuje ją tak, by maksymalnie ograniczyć jej praktyczne skutki. Stanowisko Ministra Finansów co do zakresu pojęcia „trwałej zabudowy” wyklucza możliwość stosowania stawki 8-proc. w odniesieniu do większości typowych mebli na miarę montowanych do ścian i podłóg (np. zabudowa kuchenna, szafy wnękowe). Trudno uznać, by tak rygorystyczne stanowisko znajdowało uzasadnienie w uchwale NSA.

W świetle wskazanych różnic wydaje się, że ostatecznie zatem nie można stwierdzić, iż kwestia opodatkowania trwałej zabudowy meblowej w obiektach budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym została jednoznacznie wyjaśniona. Bogactwo możliwych gospodarczo sytuacji najpewniej spowoduje, że każdorazowe rozstrzygnięcie w tym zakresie będzie musiało być podejmowane po szczegółowej i obiektywnej analizie stanu faktycznego konkretnej sprawy.<sup>172</sup>

Rozważania nad cechami decydującymi o kwalifikacji danych czynności jako świadczenia kompleksowego nie mogą pomijać kwestii czynności przerobu na materiałach powierzonych. Przepisy nie regulują w sposób jednoznaczny, w jakich sytuacjach czynności na majątku powierzonym powinny przestać być kwalifikowane jako usługi, a w którym powinny podlegać opodatkowaniu jako dostawa towarów. W szczególności wątpliwości co do traktowania wykonywanych czynności na majątku powierzonym pojawiają się w sytuacji, gdy w celu wykonania zleconego zadania wykonawca poza majątkiem powierzonym używa surowców/materiałów własnych, których wartość przekracza 50% wartości wszystkich materiałów/surowców wykorzystanych do produkcji. Wątpliwości te wynikają przede wszystkim z faktu, iż z perspektywy zleceniobiorcy, wykonywane przez niego czynności obejmują zarówno świadczenie usług polegających na wytworzeniu/przetworzeniu/uszlachetnianiu itp., jak i dostawę części surowców, które są niezbędne do prawidłowego wykonania tejże usługi<sup>173</sup>.

Z dotychczasowej praktyki organów podatkowych wynika, że klasyfikacja czynności na majątku powierzonym jest uzależniona przede wszystkim od wartości zaangażowanych przez usługodawcę materiałów własnych. Jak to zostało wskazane w kilku interpretacjach indywidualnych oraz w piśmie Ministra Finansów z 12 sierpnia 2005 r. w niektórych przypadkach przy definiowaniu rodzaju wykonywanych czynności (dostawa lub usługa) istotne znaczenie może mieć udział materiałów

---

<sup>172</sup> W powyższym zakresie niezwykle interesujące okazują się wyroki NSA z dnia 3 czerwca 2014 r. (Sygn. akt I FSK 843/13, I FSK 844/13, I FSK 849/13). Sąd po raz kolejny potwierdził, że montaż szaf wnękowych, zabudowy kuchni i innych mebli „na wymiar” jest objęty preferencyjną, 8-proc. stawką VAT. Pomimo, iż w tym zakresie wydana została uchwała w składzie siedmiu sędziów oraz interpretacja ogólna, to organ podatkowy nie wycofał złożonej skargi na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego i nie zmienił swojego stanowiska w sprawie. Co ciekawe, sprawa była rozpatrywana przez WSA w Poznaniu dwukrotnie – za każdym razem sąd pierwszej instancji uchylał interpretację organu podatkowego. W uzasadnieniu ustnym wyroku NSA wskazał, że w rozstrzyganej sprawie istotne jest to, że została już w tym zakresie wydana uchwała przez NSA, która jest wiążąca dla wszystkich składów orzekających. Ponadto, sąd zwrócił uwagę Ministrowi Finansów, że postępuje niekonsekwentnie, prezentując stanowisko wbrew tezom zawartym w wydanej przez niego interpretacji ogólnej. Z uzasadnienia ustnego wynika również, a skład orzekający podczas rozprawy badał to wnikliwie, że konieczne jest jednak weryfikowanie indywidualnie w każdym przypadku sposobu połączenia zabudowy z konstrukcją budynku w kontekście oceny trwałości tego połączenia. Mamy nadzieję, że wskazówki takie znajdą się w uzasadnieniu pisemnym.

<sup>173</sup> Kwalifikacja czynności przerobu na materiałach powierzonych jako świadczenie usług na gruncie ustawy o VAT, Aleksandra Skrzypek [w:] Monitor Podatkowy 2012, nr 7.

własnych wykonującego świadczenie. Należy zaznaczyć, iż przy wykonywaniu czynności na ruchomym majątku rzeczowym może dochodzić do sytuacji, w której podatnik świadczący usługę angażuje część swoich towarów. Powstaje wówczas sytuacja, w której towar poddany ww. czynnościom jest łączony z towarem należącym do zleceniobiorcy. W przypadku gdy udział materiałów własnych zleceniobiorcy przekracza udział materiałów powierzonych przez zleceniodawcę, to nie można przyjąć, iż zleceniobiorca wykonuje usługi na majątku ruchomym zleceniodawcy – w takim przypadku należy potraktować te transakcje jako dostawę towaru, zakładając, iż w wyniku wykonanej usługi powstaje nowy towar, którym zleceniobiorca, po dokonaniu czynności związanych z jego wykonaniem, rozporządza jak właściciel.

W świetle powyższego należy wskazać, że organy podatkowe, co do zasady, stoją na stanowisku, iż w przypadku gdy wartość materiałów zaangażowanych przez podmiot wykonujący czynności na majątku powierzonym przekracza 50%, to czynności takie powinny zostać zakwalifikowane jako dostawa towarów w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług.<sup>174</sup>

Stanowisko to wydaje się jednak nie mieć podstaw. Świadczy o tym wyrok NSA z dnia 17 maja 2012 r.<sup>175</sup>. Sąd uznał, że oceniając kwalifikację czynności o charakterze złożonym, na uwadze należy mieć, która z czynności ma charakter wiodący, jak również jaki jest jej cel ekonomiczny. W rezultacie wartość zaangażowanych przez zleceniodawcę materiałów nie powinna być rozpatrywana jako jedyne i podstawowe kryterium kwalifikacji wykonywanych czynności jako świadczenie usług lub dostawa towarów. Jak czytamy w uzasadnieniu wyroku: *„W przypadku wykonywania czynności polegających na wytwarzaniu i przerabianiu wyrobów oraz komponentów przy wykorzystaniu materiałów powierzonych, jak i własnych mamy do czynienia ze świadczeniem złożonym. W celu określenia charakteru całego świadczenia, tj. czy jest to usługa czy dostawa towaru, należy przede wszystkim ustalić, co jest świadczeniem dominującym. W tym celu należy dokonać analizy szeregu elementów (mierników). Błędna jest koncepcja organu przyjmująca za jedyne kryterium rozróżnienia wykonywanych czynności kryterium proporcji wartości towarów własnych spółki i dostarczonych przez kontrahenta. Ograniczenie się tylko do jednego kryterium nie może być uznane za prawidłowe w świetle wypracowanej w orzecznictwie TSUE koncepcji świadczeń złożonych. W niniejszej sprawie za świadczenie dominujące należy uznać usługę przetwarzania, przerobu, bez względu na to, jakie są*

---

<sup>174</sup> Polskie organy podatkowe w wydawanych interpretacjach podatkowych częstokroć podkreślają, iż dla klasyfikacji omawianej transakcji dla celów VAT znaczenie ma m.in. proporcja udziału/wartości materiałów powierzonych do materiałów własnych producenta (tak np. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji z dnia 18.02.2009, znak ITPP2/443-1029a/08/RS).

<sup>175</sup> Sygn. akt I FSK 1154/11.

*proporcje użytych materiałów. A zatem całość świadczenia stanowić będzie dla celów VAT świadczenie usługi*".<sup>176</sup>

Jak natomiast wskazał TSUE w sprawie C-139/84, Van Dijk' Boekhuis BV, mogą istnieć sytuacje, gdy wykonanie czynności wyłącznie na majątku powierzonym przez zleceniodawcę może być kwalifikowane jako dostawa towarów. Zdaniem TSUE z sytuacją taką będziemy mieli do czynienia, gdy w wyniku wykonanych czynności na majątku powierzonym przez zleceniodawcę powstanie zupełnie nowy produkt o innych właściwościach/pełniący inne funkcje niż materiał powierzony zleceniobiorcy. Tym samym wydaje się, że w sytuacji gdy w wyniku przerobienia powierzonych materiałów powstanie zupełnie nowy produkt, ale o właściwościach odpowiadających powierzonym surowcom, czynność taka powinna być kwalifikowana jako świadczenie usług. Dopiero zmiana właściwości surowców w wyniku ich połączenia/wymieszania może prowadzić do sytuacji, gdy będziemy mieli do czynienia z dostawą towarów.

Mając powyższe na uwadze, dokonując klasyfikacji czynności na majątku powierzonym jako świadczenie usług lub dostawa towaru, analizować **należy przede wszystkim cel ekonomiczny zawieranej transakcji oraz wyniki wykonywanych czynności**. Analiza oparta wyłącznie na wartości materiałów zaangażowanych przez zleceniobiorcę może bowiem prowadzić do błędnych wniosków, które nie będą odzwierciedlały intencji stron transakcji oraz faktycznego charakteru wykonywanych czynności.

Należy jednak liczyć się z tym, że w sytuacji gdy wykonywane świadczenia nie będą miały tak złożonego charakteru, jak te, które były przedmiotem rozstrzygnięcia przez NSA, organy podatkowe mogą nadal przyjmować kryterium wartościowe produktów. Przykładem jest interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi<sup>177</sup>. W uzasadnieniu Dyrektor wyjaśnił, iż: „(...) *Należy wskazać, iż o kwalifikacji danej czynności jako dostawy towarów, bądź świadczenie usług rozstrzyga każdorazowo zindywidualizowany stan faktyczny. O przedmiocie świadczenia przesądzać będzie zakres oraz specyfika wykonywanych czynności, użytych materiałów, obowiązujące klasyfikacje statystyczne oraz treść umów zawartych każdorazowo przez podatnika i jego kontrahenta. Jedynie analiza czynników takich jak m.in. przedmiot świadczenia, proporcja między udziałem materiałów własnych, a udziałem materiałów*

---

<sup>176</sup> Stanowisko NSA wyrażone w powyższym wyroku zdaje się znajdować potwierdzenie w wyroku TSUE w sprawie C-73/06, Planzer Luxembourg – oceniając charakter transakcji, na uwadze należy mieć jej cel ekonomiczny. Oznacza to, iż kwalifikacja ta powinna opierać się na analizie takich czynników, jak przedmiot świadczenia, proporcja między udziałem materiałów własnych a udziałem materiałów powierzonych przez kontrahenta, obowiązki stron, sposób wzajemnego rozliczenia itp.

<sup>177</sup> Interpretacja z 18 lipca 2013 r., znak IPTPP2/443-338/13-2/KW.

*powierzonych przez kontrahenta, obowiązki stron, sposób wzajemnego rozliczenia, pozwoli określić, czy wykonywane czynności powinny być traktowane jako usługa na ruchomym majątku rzeczowym, czy też jako dostawa towarów. (...) Istota usług świadczonych na ruchomym majątku rzeczowym opiera się na założeniu, że usługodawca otrzymuje od zleceniodawcy materiał i przetwarza go w taki sposób, aby otrzymać pożądaną przez zleceniodawcę wyrób. Przepisy nie określają rodzaju, ani charakteru prac jakie mogą być wykonane w ramach usług na ruchomym majątku rzeczowym. Mogą to zatem być prace drobne, a także świadczenia złożone, wymagające zaangażowania wielu różnego rodzaju prac. W każdym przypadku otrzymuje się określony wyrób finalny spełniający wymagane kryteria. Nie ma wątpliwości, iż w przypadku powierzania przez zleceniodawcę 100% materiałów, mamy do czynienia z usługami na majątku rzeczowym. W sytuacji, gdy materiały powierzone stanowią mniej niż 100% materiałów zużytych przy wykonaniu danego wyrobu, zdaniem tut. Organu należy przyjąć, że jeśli stanowią one przeważającą część w stosunku do materiałów własnych usługodawcy, w ujęciu wartościowym, świadczenie stanowi usługę na ruchomym majątku rzeczowym. (...)."*

Istotność oraz złożoność kwestii potrzeb konsumenta najjaskrawiej obrazuje zagadnienie opodatkowania najmu i związanych z nim opłat dodatkowych (media i podatek od nieruchomości). Przy umowach najmu i dzierżawy lokali i nieruchomości oprócz ustalonej kwoty czynszu towarzyszyć może odpłatność za zużycie energii elektrycznej, zimną i ciepłą wodę, koszty odprowadzenia nieczystości czy też podatku od nieruchomości. Warto przyjrzeć się, jak od strony podatkowej na kwestię opodatkowania podatkiem od towarów i usług tych dodatkowych usług zapatrują się organy skarbowe. Istotą sprawy jest bowiem wskazanie czy należy uznać je za element jednego, nierozłącznego dla celów podatku od towarów i usług świadczenia, czy też jest świadczeniem niezależnym (a w konsekwencji istnieje możliwość „refakturowania”). W przypadku uznania, iż jest to świadczenie złożone należy podkreślić obowiązek stosowania zasad opodatkowania właściwych dla najmu (stawka podatku oraz moment powstania obowiązku podatkowego).

Kwestia refakturowanie mediów w związku z wykonywaniem usługi najmu lokalu od kilku lat budzi spory w doktrynie i orzecznictwie podatkowym. Organy podatkowe w miarę konsekwentnie twierdzą, że w tym przypadku dwa odrębne świadczenia usługa najmu i refaktura mediów są tak nierozzerwalnie ze sobą związane, że z punktu widzenia nabywcy stanowią jedno nierozzerwalne świadczenie opodatkowane stawką właściwą dla świadczenia głównego, którym w tym przypadku jest najem. Stanowisko takie powoduje, że całość takiego świadczenia powinna być opodatkowana przy stawką 23% (przy lokalach użytkowych) i zwolniona z opodatkowania (przy lokalach mieszkalnych). Stanowisko to nie dopuszcza refakturowania mediów według stawek dla nich właściwych. W takiej sytuacji nie ma podstaw do odrębnego fakturowania usługi najmu i odrębnego usług powszechnych. Nic

nie stoi jednak na przeszkodzie, aby w takim przypadku dołączyć do faktury załącznik ze specyfikacją wszystkich poniesionych kosztów.

Powyższe znajduje potwierdzenie np. w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie<sup>178</sup>, który stwierdził, że: „(...) w przypadku umowy najmu przedmiotem świadczenia na rzecz najemców, jest usługa główna, tj. najem nieruchomości, a koszty dodatkowe, tj. ubezpieczenie, dostawa wody, stanowią elementy rachunku kosztów zmierzające do ustalenia kwoty odpłatności za usługę najmu, bowiem z ekonomicznego punktu widzenia dopełniają świadczenie zasadnicze i nie należy ich sztucznie oddzielać od tego świadczenia. Usługa najmu lokalu jest usługą złożoną tzn. taką, która łączy w sobie usługę sensu stricto najmu obiektu i przyporządkowane do niej usługi związane z zapewnieniem możliwości pełnowartościowego użytkowania użyczanego obiektu, jak np. dostawa mediów. Jeżeli umowy na dostawę wody, czy też ubezpieczenie lokalu (budynku) nie są zawierane bezpośrednio przez najemcę z dostawcą mediów czy też ubezpieczycielem, tylko wynajmujący (Wnioskodawca) zawarł ww. umowy, jak to ma miejsce w przedmiotowej sprawie wówczas kwota należna z tego świadczenia pozostaje w bezpośrednim związku z przedmiotem umowy najmu, stanowiąc część świadczonej usługi zasadniczej”

Według organów podatkowych powyższe rozwiązanie należy stosować bez względu na fakt, czy zapisy umowy między wynajmującym i najemcą przewidują osobne rozliczanie kosztów mediów, czy traktują je jako element kalkulacyjny ceny za najem. Zdaniem organów jedynie w sytuacji, gdyby najemca zawarł umowę o dostawę mediów bezpośrednio z ich dostawcą koszty mediów nie zwiększałyby podstawy opodatkowania usługi najmu<sup>179</sup>. Pojawiały się jednak głosy, że ten pogląd jest błędny. Koniecznym jest bowiem każdorazowe analizowanie stanu faktycznego. Dopiero na jego podstawie można wywodzić skutki podatkowe. Jeżeli z umowy wynika, że wynagrodzenia za najem i media jest określane niezależnie od siebie wówczas trudno w takim przypadku mówić o świadczeniu kompleksowym. Co istotne na ten aspekt zwracały uwagę niektóre sądy administracyjne. Tytułem przykładu można wskazać na wyrok WSA w Gdańsku<sup>180</sup>: „Jeśli zgodnie z umową najmu strony tej umowy odrębnie rozliczają (fakturują) czynsz z tytułu korzystania z lokalu i opłaty z tytułu mediów, nie ma podstaw do przyjęcia, że wynajmujący świadczy na rzecz najemcy jednolitą usługę najmu. Tym

<sup>178</sup> Tak Dyrektor Izby Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 8 czerwca 2012 r. (znak IPPP1/443-274/12-2/PR).

<sup>179</sup> Analogicznie stwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 13 czerwca 2011 r. (znak IPPP1/443-484/11-2/EK) oraz Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z dnia 30 września 2010 r. (znak IBPP3/443-501/10/AB) oraz Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 13 stycznia 2011 r. (znak IPPP3-443-961/10-4/JF).

<sup>180</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 stycznia 2013 r. (sygn. I SA/Gd 1235/12).

*samym nie ma podstaw do wliczania do podstawy opodatkowania usługi najmu, zarówno czynszu jak i dodatkowych świadczeń obejmujących media.”.*

Jak już wcześniej wspomniano kwestia kwalifikacji najmu z usługami dodatkowymi jako usługi kompleksowej przez dłuższy okres wydawała się problemem nierozwiązywalnym. Niestety odbywało się to ze szkodą dla podatników. Rozwiązaniem problemu wydawał się być wyrok TSUE w sprawie *Field Fisher Waterhouse LLP (C-392/11)*. Przedmiotem tego rozstrzygnięcia miała być kwestia wyjaśnienia, czy dodatkowe świadczenie przenoszone na najemcę (w tym np. media) stanowi element jednego, nierozłącznego dla celów podatku od towarów i usług świadczenia, czy też jest świadczeniem niezależnym. Ostatecznie jednak rozstrzygnięcie w tej sprawie, które zapadło w dniu 27 września 2012 r. nie przyniosło jednoznacznego rozwiązania, a decyzję o klasyfikacji danej usługi TSUE pozostawił sądom krajowym.

Analizując wyroki polskich sądów administracyjnych, które w swojej treści uwzględniają wskazówki udzielone przez TSUE na szczególną uwagę zasługują dwa wyroki WSA w Krakowie. Warto podkreślić, że sąd w obu przypadkach po niekorzystnych interpretacjach organów podatkowych, stanął po stronie podatników przyznając im rację. Zdaniem WSA w Krakowie motywy tego orzeczenia pomimo, iż nie dają podstaw do jednoznacznego rozstrzygnięcia to jednak wyraźnie wskazują na decydującą treść umowy najmu łączącej podatnika z najemcą. Zdaniem Trybunału, oceny usługi jako świadczenia jednolitego należy bowiem dokonywać z ekonomicznego punktu widzenia oraz z perspektywy nabywcy. Analizując kwestię świadczeń złożonych Trybunał odwoływał się do kryteriów w dużej mierze subiektywnych, bowiem okoliczność celu dokonania transakcji po stronie nabywcy wymyka się zobiektywizowanej, prostej do ustalenia i oczywistej ocenie. Wynika z tego, że strony transakcji mają pewną swobodę ustalania, czy występuje świadczenie kompleksowe, czy też nie, w granicach wyznaczonych modelem celów racjonalnego nabywcy.

Pierwszym wyrokiem, do którego należy się odnieść jest wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 października 2012 r.<sup>181</sup> Istota sporu w tej sprawie sprowadziła się do ustalenia czy odsprzedaż, związanych z udostępnieniem najemcom lokali użytkowych, mediów i innych usług związanych z korzystaniem z zajmowanego lokalu stanowi odrębne od najmu świadczenie, czy też należy przyjąć, że wynajmujący świadczy usługę najmu, mającą jednolity charakter i w związku z tym jest zobowiązany wliczyć do podstawy opodatkowania z tytułu najmu zarówno czynsz jak i opłaty należne za dostarczone media i inne usługi związane z szeroko rozumianym korzystaniem z wynajmowanych lokali. Sąd

---

<sup>181</sup> Sygn. I SA/Kr 1235/12.

udzielając odpowiedzi zauważył, że nie ma przeszkód: „(...) aby strony uzgodniły odrębne rozliczenie dotyczące odpłatności z tytułu czynszu najmu oraz odpłatności za media i inne świadczenia dodatkowe, a więc odrębne wystawienie faktury za czynsz najmu oraz refaktury z tytułu odpłatności za media i inne świadczenia dodatkowe. Warunkiem dopuszczalności stosowania takiego rozwiązania jest by z umowy najmu zawartej pomiędzy wynajmującym a najemcą wynikało jednoznacznie, że opłaty te (wszystkie lub niektóre) są regulowane przez najemcę na rzecz wynajmującego w sposób odrębny od czynszu. Wówczas zastosowanie znajdzie przepis art. 30 ust 3 ustawy o VAT”<sup>182</sup>.

W tym samym tonie krakowski sąd wypowiedział się w wyroku z dnia z dnia 14 listopada 2012 r.<sup>183</sup> W uzasadnieniu do tego wyroku stwierdzono, że jeżeli z treści umowy najmu oraz z okoliczności wynika, że opłaty za media są regulowane przez najemcę na rzecz wynajmującego w sposób odrębny od czynszu, to świadczenia te nie mają charakteru niepodzielnego i w konsekwencji nie stanowią usługi o charakterze kompleksowym. Sąd podkreślił, że wspólne opodatkowanie usług, stanowi wyjątek od zasady odrębnego opodatkowania. Taki wyjątek zachodzi tylko, jeżeli świadczenia poboczne są tak nierozzerwalnie związane z usługą najmu, że ich sztuczne wyodrębnienie, jedynie dla opodatkowania inną stawką podatku, byłoby niecelowe. W przypadku gdy zawarta umowa najmu wyraźnie oddziela opłaty z tytułu czynszu, od opłat z tytułu dostaw mediów nie ma jednak podstaw do uznania tego świadczenia za usługę kompleksową. Również w sytuacji, gdy każdy lokal ma oddzielne liczniki, różne są terminy sporządzenia faktur za media i za czynsz, oraz refakturowana jest tylko części kosztów (nie rozliczano oddzielnie np. opłat za wodę i śmieci), nie można wnioskować, że świadczenia te są powiązane w sposób ścisły z usługą najmu.<sup>184</sup>

Koncepcję organów podatkowych<sup>185</sup> podważył również NSA w wyroku z 19 czerwca 2013 r.<sup>186</sup> Stwierdził wówczas wprost, że usługa najmu i usługi związane z dostawą mediów nie są ze sobą tak nierozzerwalnie związane, aby niemożliwe było obciążenie ich odrębnymi stawkami. W tej sprawie

<sup>182</sup> Wobec powyższego sąd stwierdził, że w sytuacji gdy umowa najmu przewiduje, że strony tej umowy odrębnie rozliczają (fakturują) czynsz z tytułu korzystania z lokalu i opłaty z tytułu mediów, nie ma podstaw do przyjęcia, że wynajmujący świadczy na rzecz najemcy jednolitą usługę najmu. Tym samym nie ma podstaw do wliczania do podstawy opodatkowania usługi najmu, zarówno czynszu jak i dodatkowych świadczeń.

<sup>183</sup> sygn. I SA/Kr 1462/12

<sup>184</sup> Przytoczone powyżej sądów znajdują również potwierdzenie w najnowszych orzeczeniach tj: wyrok WSA w Krakowie z 2013-02-12, sygn. I SA/Kr 1204/12, wyrok WSA w Łodzi z 2013-03-20, sygn. I SA/Łd 138/13, wyrok WSA w Krakowie z 2013-04-17, sygn. I SA/Kr 150/13, wyrok WSA w Gliwicach z 2013-04-23, sygn. III SA/Gl 1904/12, wyrok WSA w Szczecinie z 2013-04-25, sygn. I SA/Sz 1124/12.

<sup>185</sup> Organy podatkowe dalej uważają , że jest to jedno kompleksowe świadczenie opodatkowane tak jak usługa najmu (por. interpretacja dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 2 lutego 2013 r, nr IPTPP4/443-865/12-6/JM czy dyrektora IS w Bydgoszczy z 21 marca 2013 r., nr ITPP2/443-1546/12/PS). Czyli w przypadku wynajmu mieszkań należy stosować zwolnienie z VAT dla całej sumy pobieranej od lokatora, a w przypadku lokali użytkowych – od całości naliczać 23-proc. podatek.

<sup>186</sup> Sygn. akt I FSK 252/13.

podatnik administrujący w imieniu wspólnoty lokalami mieszkalnymi otrzymywał od niej odrębne faktury na różne media i dopiero na ich podstawie rozliczał się z najemcami. Wszystkie dodatkowe opłaty i koszty eksploatacyjne lokatorzy rozliczali odrębnie od czynszu<sup>187</sup>.

W świetle powyższego mogłoby się wydawać, że organy podatkowe muszą dostosować swoje stanowisko do linii orzeczniczej prezentowanej przez polskie sądy administracyjne. Zgodnie z którą w zakresie refakturowania mediów przy świadczeniu usługi najmu decydujące znaczenie ma treść zawartej pomiędzy stronami umowy. Tak jednak się nie stało czego przykładem jest niedawno wydana interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu<sup>188</sup> w której czytamy, że: „(...) zarówno w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2013 r., jak i od 1 stycznia 2014 r. - opisana powyżej usługa wynajmu lokali jest usługą złożoną tzn. taką, która łączy w sobie usługę sensu stricto najmu nieruchomości i przyporządkowane do niej usługi związane z zapewnieniem możliwości pełnowartościowego użytkowania takie jak dostawa wody, energii elektrycznej, gazu czy odprowadzania ścieków, które są nierozdzielnie ze sobą związane.”

Wobec niekończącego się sporu podatników z organami podatkowymi NSA postanowieniem z dnia 22 października 2013 r.<sup>189</sup> zwrócił się do Trybunału TSUE z zapytaniem dotyczącym zasad rozliczania w podatku od towarów i usług kosztów mediów związanych z usługą najmu. NSA w pierwszej kolejności zwrócił się do TSUE z pytaniem, czy w sytuacji gdy wynajmujący występuje de facto w charakterze pośrednika, dochodzi do dostaw w świetle przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (ze strony wynajmującego na rzecz najemcy). W przypadku pozytywnej odpowiedzi na przytoczone pytanie TSUE ma dodatkowo rozstrzygnąć czy koszty mediów powiększają wówczas u wynajmującego podstawę opodatkowania (czynsz) z tytułu świadczenia usługi najmu, czy też dodatkowe dostawy i usługi w zakresie mediów stanowią świadczenia odrębne od usługi wynajmu lokali. Przedstawiony sposób sformułowania pytań przez NSA oznacza, że dopiero w przypadku pozytywnego rozstrzygnięcia pierwszej kwestii, przedmiotem rozważań TSUE będzie sposób opodatkowania odsprzedaży mediów

---

<sup>187</sup> NSA powołując się na wyrok TSUE z 17 stycznia 2013 r. (sprawa C- 224/11 BGŻ Leasing), uznał, że dane usługi mogą być opodatkowane odrębnie m.in. wtedy, gdy są oddzielnie fakturowane albo też przewidziana jest dla nich odrębna taryfikacja (różne stawki).

<sup>188</sup> Interpretacja indywidualna z 17 marca 2014 r. (znak ILPP2/443-1224/13-2/AD).

<sup>189</sup> Sygn. akt I FSK 1389/12.

przez wynajmującego na rzecz najemcy (a więc tego, czy takie świadczenia powinny wraz z najmem stanowić jedną łączną usługę, czy też odrębne świadczenia).<sup>190191</sup>

Podsumowując zagadnienie kwalifikacji najmu i opłat dodatkowych z nim związanymi warto poruszyć kwestie obciążania najemcy kosztami podatku od nieruchomości. Podatek od nieruchomości nie jest podatkiem związanym ze świadczeniem usługi najmu, lecz jest należny od wynajmującego jako właściciela nieruchomości<sup>192</sup>. Zobowiązanie podatkowe na gruncie podatku od nieruchomości ciąży na wynajmującym, jako właścicielu i nie może być w drodze umowy przeniesione na osobę najemcy ze skutkiem zwalniającym wynajmującego z obowiązku podatkowego. Strony umowy najmu mogą jednak, w ramach swobody w kształtowaniu łączących je stosunków zobowiązaniowych zawrzeć w umowie postanowienie, co do zwrotu (refundacji) należności z tytułu podatku od nieruchomości. Niezależnie jednak od tego, czy zwracana wynajmującemu przez najemcę kwota podatku od nieruchomości zostaje wyłączona z czynszu, czy też stanowi jego element kalkulacyjny, zawsze jest ona należnością z tytułu obowiązku podatkowego w tym podatku obciążającą wynajmującego. Jak zauważył Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu<sup>193</sup>: „(...) *pomimo tego, że zwrot kosztów ubezpieczenia nieruchomości oraz podatku od nieruchomości stanowi odrębny element rozliczeń z najemcą, są one należnościami wynikającymi z odpłatnego świadczenia usługi najmu i podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na zasadach właściwych dla wiążącego strony stosunku cywilnoprawnego (...)*”<sup>194</sup>.

Powyższe stanowisko znajduje również potwierdzenie w doktrynie prawa podatkowego, przykładowo w komentarzu do art. 29 ustawy o podatku od towarów i usług autorstwa J. Martiniego, P. Skorupy, M.

---

<sup>190</sup> Pełna treść pytania skierowanego do TSUE: „1) Czy przepisy art. 14 ust. 1, art. 15 ust. 1 i art. 24 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.UE.L.06.347.1 ze zm.; dalej zwanej Dyrektywą 112) należy interpretować w ten sposób, że dochodzi do dostaw przez wynajmującego energii elektrycznej, ciepłej i wody oraz usług wywozu nieczystości na rzecz najemcy lokalu, bezpośrednio zużywającego te towary i usługi, które dostarczane są do tego lokalu przez wyspecjalizowane podmioty trzecie, w sytuacji gdy stroną umów o dostawy tych towarów i świadczenie usług jest wynajmujący przenoszący jedynie koszty ich poniesienia na najemcę lokalu z nich faktycznie korzystającego? 2) W przypadku pozytywnej odpowiedzi na pytanie pierwsze - czy koszty energii elektrycznej, ciepłej i wody oraz wywozu nieczystości zużytych przez najemcę lokalu powiększają u wynajmującego podstawę opodatkowania (czynsz), o której mowa w art. 73 Dyrektywy 112, z tytułu świadczenia usługi najmu, czy też przedmiotowe dostawy i usługi stanowią świadczenia odrębne od usług wynajmu lokali?”

<sup>191</sup> Zdaniem wielu komentatorów TSUE w przedstawionym zakresie wyda orzeczenie w ciągu dwóch lat. Najprawdopodobniej jednak ponownie nie wypowie się konkretnie uznając, że każdy przypadek należy szczegółowo analizować.

<sup>192</sup> Obowiązek jego zapłaty wynika z przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. 2010 r. Nr 95 poz. 613 z późn. zm.; dalej jako: „podatek od nieruchomości”).

<sup>193</sup> Interpretacja indywidualna z 10 lipca 2012 r. (znak ILPP2/443-572/12-5/SJ).

<sup>194</sup> Analogicznie stwierdził m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (w interpretacji indywidualnej z dnia 7 sierpnia 2012 r., znak IPPP3/443-512/12-2/KC), a także Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z dnia 12 lipca 2012 r. (znak ILPP1/443-357/12-2/AWa).

Wojdy<sup>195</sup> czytamy, że: „W przypadku gdy najemca (dzierżawca, leasingobiorca itp.) nieruchomości obciążany jest przez wynajmującego, ponad kwotę ustalonego czynszu, kosztem podatku od nieruchomości, uiszczanego przez tego ostatniego, kwota tego podatku również powinna być uwzględniana w podstawie opodatkowania usługi najmu. Jest to nieco odmienna sytuacja od wskazanych powyżej (podatek od nieruchomości nie jest podatkiem związanym ze świadczeniem usługi najmu, lecz jest należny od wynajmującego jako właściciela nieruchomości). "Podatek od nieruchomości", którym obciąża najemcę właściciel nieruchomości w rozliczeniach pomiędzy tymi podmiotami, nie ma już charakteru podatku, lecz de facto stanowi element kalkulacji wynagrodzenia.”

Wobec powyższego podatek od nieruchomości ponoszony obok kosztów czynszu, należy co do zasady uznać za część składową tego czynszu. Zatem stanowi on podstawę opodatkowania dla potrzeb podatku od towarów i usług i dlatego podlega opodatkowaniu według stawki tego podatku właściwej dla usługi najmu. Obciążenie najemcy kosztem tego podatku nie powinno być, zatem traktowane jako odrębna usługa. Okazuje się zatem, że w przypadku umowy najmu, gdzie na najemcę „przerzucany” jest koszt podatku od nieruchomości, podatek ten podlega dodatkowo opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Występowanie aspektu ekonomicznego tj. czy poszczególne czynności **w aspekcie gospodarczym (ekonomicznym) tworzą jedną całość**, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter odgrywa również niebagatelna rolę w kwestii kwalifikacji podatkowej dostawy lokali mieszkalnych wraz z miejscami postojowymi.

Zagadnienia dopuszczalności stosowania obniżonej stawki podatku od towarów i usług do miejsc postojowych w garażach (w tym w garażach wielostanowiskowych) oferowanych przy sprzedaży lokali mieszkalnych przez deweloperów powodowało problemy interpretacyjne. W szczególności dotyczyły one możliwości zastosowania preferencyjnej stawki podatku od towarów i usług<sup>196</sup>.

W warunkach rynkowych można spotkać się z dwoma przypadkami sprzedaży lokali mieszkalnych wraz z garażem lub miejscem postojowym. Przedmiotem sprzedaży może być obok lokalu samodzielny lokal garażowy (z oddzielną księgą wieczystą urządzoną dla tego garażu). Deweloper może również dokonywać sprzedaży obejmującej jednolite świadczenie, na które składa się dostawa towaru - samodzielnego, wyodrębnionego na własność lokalu mieszkalnego oraz sprzedaży związanego z tym

<sup>195</sup> VAT 2010. Komentarz. Wyd. 2. Warszawa.

<sup>196</sup> Obiekty i lokale mieszczące się w definicji budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w całości opodatkowane są według stawki obniżonej do 8%.

lokałem udziału w nieruchomości wspólnej z określeniem prawa korzystania z poszczególnych miejsc postojowych. Sprzedaż mieszkań w takim przypadku dokonywana jako jedna transakcja, udokumentowana w jednym akcie notarialnym.

W pierwszym przypadku co do zasady przyjmuje się, że skora garaż stanowi lokal dla którego urządzona została oddzielna księga wieczysta, to stanowi on oddzielną nieruchomością lokalową (odrębnym lokalem), którego przeznaczenie wskazuje, że nie jest on lokalem mieszkalnym, a w związku z tym należy go kwalifikować jako lokal o innych niż mieszkalne funkcjach, czyli jako lokal użytkowy. Podważa to zasadność stosowania stawki 8% w części dotyczącej dostawy tego udziału<sup>197</sup>.

W zakresie drugiego warto odwołać się do interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy<sup>198</sup>. Organ podatkowy na gruncie analogicznego stanu faktycznego uznał, że: „(...) skoro - jak wynika z wniosku - miejsca postojowe nie mogą być przedmiotem samodzielnego obrotu, to planowana dostawa lokali mieszkalnych wraz z miejscami postojowymi w podziemnym garażu, mająca charakter jednej transakcji, na podstawie art. 41 ust. 12, w związku z art. 146a w powiązaniu z art. 41 ust. 1 pkt 12 ustawy, podlegać będzie opodatkowaniu preferencyjną stawką w wysokości 8%. (...)”<sup>199</sup>.

Również NSA w swych orzeczeniach silnie akcentuje funkcjonalny związek oferowanych miejsc postojowych z lokalami mieszkalnymi, wskazujący na okoliczność, że musi to być jeden niepodzielny przedmiot obrotu (tj. miejsce postojowe przypisane do lokalu mieszkalnego)<sup>200</sup>. WSA w Warszawie<sup>201</sup> wskazał przy tym wprost, że sprzedaż lokalu mieszkalnego wraz z prawem do korzystania z wydzielonych miejsc postojowych, znajdujących się w danym budynku, podlega jednej stawce podatku właściwej dla lokalu mieszkalnego w sytuacji, gdy nie ma możliwości nabycia lokalu mieszkalnego bez prawa do korzystania z miejsca postojowego, które to prawo jest zatem integralnie związane z prawem własności lokalu mieszkalnego).

Jeżeli zatem przedmiot sprzedaży stanowi nie lokal mieszkalny wraz z odrębną nieruchomością w postaci lokalu użytkowego (garażu) – ani nie lokal mieszkalny wraz z udziałem we współwłasności odrębnego lokalu użytkowego (garażu wielostanowiskowego) – lecz mamy do czynienia z jedną

---

<sup>197</sup> Dostawa obejmuje w istocie dwa towary (dwie nieruchomości) – lokal mieszkalny oraz garaż jako odrębną nieruchomość lokalową.

<sup>198</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z 30 lipca 2013 r., znak ITPP1/443-465/13/AP.

<sup>199</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 2 stycznia 2014 r. znak IPTPP2/443-842/13-4/IR.

<sup>200</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 08.12.2009 r., sygn. akt I FSK 1329/08; oraz wyrok NSA z dnia 16.10.2008 r., sygn. akt I FSK 1147/07.

<sup>201</sup> Wyrok z dnia 05.10.2007 r. sygn. akt III SA/Wa 1181/2007.

transakcją polegającą na łącznej sprzedaży stanowiącego odrębną nieruchomość lokalu mieszkalnego oraz powiązanego z własnością tego lokalu prawa do wyłącznego korzystania z określonej powierzchni, pozostającej współwłasnością wszystkich właścicieli mieszkań<sup>202</sup>.

Interesujące - i niejednolite - jest także orzecznictwo sądów administracyjnych **dotyczące dostawy sprzętu medycznego i prac adaptacyjnych niezbędnych dla możliwości zamontowania i używania owego sprzętu**. Kwestią sporną jest czy dostawa specjalistycznego sprzętu medycznego wraz z jego instalacją oraz innymi czynnościami towarzyszącymi, w tym adaptacją pomieszczeń, powinna być traktowana jako świadczenie złożone. Odpowiednia klasyfikacja prac adaptacyjnych towarzyszących dostawie sprzętu ma zasadnicze znaczenie dla zastosowania właściwej stawki podatku. Zgodnie bowiem z art. 41 ust. 2 w zw. z poz. 105 zał. nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług, dostawa specjalistycznego sprzętu medycznego korzysta z obniżonej do 8% stawki VAT. Natomiast w odniesieniu do prac adaptacyjnych, które bardzo często wiążą się z koniecznością poniesienia znacznych nakładów, przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie przewidują preferencji podatkowej.

Organy podatkowe w wydawanych w ostatnim czasie interpretacjach prezentowały raczej jednolite podejście, zgodnie z którym, o świadczeniu złożonym można mówić, jeśli istnieje funkcjonalny związek pomiędzy poszczególnymi elementami świadczenia na tyle ścisły, by nie można było wydzielić z tego świadczenia jego poszczególnych elementów i potraktować ich jako świadczeń odrębnych. Zatem zdaniem organów podatkowych takie prace jak np.: wzmocnienie stropów pomieszczeń, wymiana/doprowadzenie nowych kabli energetycznych, instalacji klimatyzacji i wentylacji, wykonanie i zabezpieczenie pomieszczeń pomocniczych i przygotowawczych, nie korzystają z preferencji podatkowej i podlegają opodatkowaniu według podstawowej stawki podatku w wysokości 23%.

O ile stanowisko organów podatkowych w zakresie opodatkowania prac adaptacyjnych związanych z dostawą specjalistycznego sprzętu medycznego jest jednolite, to linia orzecznicza sądów administracyjnych przez pewien czas nie była w tym zakresie spójna. Warto wspomnieć, że NSA<sup>203</sup> początkowo twierdził, że stawkę obniżoną należy zastosować do świadczenia polegającego na dostawie urządzenia medycznego wraz z jego instalacją oraz adaptacją pomieszczenia, w którym urządzenie jest instalowane, oraz pomieszczeń pomocniczych, przy czym świadczeniem głównym (zasadniczym), nadającym charakter całej transakcji, jest właśnie dostawa sprzętu medycznego, natomiast czynnościami pomocniczymi względem tego świadczenia głównego, służącymi prawidłowemu jego

---

<sup>202</sup> Istotne jest to, że chodzi tu o sytuację, w której miejsce postojowe nie jest przedmiotem odrębnej własności i nie może być samodzielnym przedmiotem obrotu .

<sup>203</sup> Wyrok z 16.9.2010 r. sygn. I FSK 779/10.

wykorzystaniu, są opisane usługi zapewniające funkcjonalność i prawidłowe działanie dostarczonego urządzenia. Również w tym przypadku jednak dostawa sprzętu medycznego nie byłaby w pełni skuteczna bez jednoczesnego przeprowadzenia prac budowlanych i instalacyjnych - umożliwiły one bowiem zarówno zainstalowanie, jak i prawidłowe funkcjonowanie samego sprzętu.

W późniejszym czasie kierunek orzecznictwa w tej mierze uległ jednak pewnej zmianie. O ile związek prac instalacyjnych z dostawą sprzętu medycznego w dalszym ciągu nie budził wątpliwości, o tyle NSA uznał, że dostawa sprzętu medycznego i świadczenie usług adaptacyjnych w budynku szpitalnym to dwa odrębne świadczenia<sup>204</sup>. Naczelny Sąd Administracyjny zaznaczył bowiem, że prace adaptacyjne w budynku szpitala mogą służyć także innym celom.

Jak zauważa T. Michalik<sup>205</sup> jest to szczególnie kontrowersyjne stanowisko ze względu na to, iż obydwa powyższe rozstrzygnięcia dotyczyły dostawy ciężkiego sprzętu medycznego (urządzeń takich, jak tomograf czy rezonans magnetyczny). To zaś oznacza, że aby przedmiotowy sprzęt mógł funkcjonować, niezbędne jest wykonanie prac adaptacyjnych pomieszczeń, takich jak wzmocnienie stropu, zapewnienie właściwej cyrkulacji powietrza, zapewnienie odpowiedniej temperatury w pomieszczeniu, w którym pracuje urządzenie, ale także zapewnienie ochrony przed szkodliwym działaniem promieniowania emitowanego podczas pracy takiego sprzętu. Wydaje się więc, iż w takim przypadku od wykonania prac adaptacyjnych zależy prawidłowa praca dostarczonego urządzenia. Dlatego, jak się zdaje, w takim przypadku mamy do czynienia z klasyczną wręcz relacją pomocniczości, w której świadczenie pomocnicze (prace adaptacyjne) umożliwia właściwe korzystanie ze świadczenia głównego (dostawa sprzętu medycznego).

30 marca 2012 r. Minister Finansów wydał interpretację ogólną dotyczącą opodatkowania podatkiem od towarów i usług świadczeń złożonych polegających na dostawie sprzętu medycznego wraz z towarzyszącymi tej dostawie czynnościami adaptacji pomieszczeń<sup>206</sup>. Odwołując się do orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, Minister Finansów uznał, że jeżeli transakcja składa się z zespołu świadczeń i czynności, to celem określenia czy są to dwa lub więcej niż dwa świadczenia odrębne i niezależne, czy też jest to jedno świadczenie kompleksowe, należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich dokonywana jest rozpatrywana transakcja. Ostatecznie stwierdza że: „(...) niezależnie od treści zawartej umowy, dostawa wyrobu medycznego, w rozumieniu ustawy o wyrobach

<sup>204</sup> Wyrok z 1.6.2011 r. (sygn. I FSK 869/10), z 28.6.2011 r. (sygn. I FSK 958/10) i z 16.12.2011 r. (sygn. I FSK 401/11).

<sup>205</sup> T. Michalik, VAT. Komentarz. Wyd. 10, Warszawa 2014.

<sup>206</sup> Znak PT1/033/2/46/KSB/12/PT-241/PT-279.

*medycznych, dopuszczonego do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. podlega opodatkowaniu 8% stawką podatku – na podstawie art. 146a pkt 2 ww. ustawy o podatku od towarów i usług, w związku z poz. 105 załącznika nr 3 do tej ustawy, natomiast prace polegające na dostosowaniu (adaptacji, przebudowie, rozbudowie itp.) pomieszczeń szpitala prowadzone w związku z dostawą ww. wyrobu medycznego nie korzystają, co do zasady, z preferencji podatkowej i podlegają opodatkowaniu według podstawowej stawki podatku od towarów i usług, tj. obecnie w wysokości 23%”.*

W nawiązaniu do analizowanej kwestii warto zaznaczyć, że co prawda prace adaptacyjne pomieszczeń związane z dostawą sprzętu medycznego nie stanowią usługi pomocniczej, jednakże taką stanowi już ich montaż. Zagadnienie to było przykładowo przedmiotem interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie<sup>207</sup>. Organ podatkowy uznał, że dostawa wyrobu medycznego oraz jego instalacja (montaż) w wyznaczonym miejscu stanowią na tyle ściśle powiązane ze sobą czynności, że obiektywnie tworzą one jedno nierozzerwalne świadczenie. Bez dostawy sprzętu medycznego, usługa instalacji (oraz montażu, w części polegającej na połączeniu urządzeń tego samego typu w system) utraciłaby swój sens. Montaż służy zapewnieniu prawidłowego wykonania i skorzystania ze świadczenia głównego. Zatem montaż wyrobu medycznego jest elementem czynności dostawy wyrobu medycznego. Wobec tego dostawę wyrobu medycznego wraz z jego montażem należy traktować jako kompleksową i opodatkować stawką właściwą dla dostawy wyrobu medycznego, tj. 8%.<sup>208</sup>

Dokonując analizy problematyki świadczeń złożonych należy mieć także na uwadze zagadnienie **ubezpieczenia przedmiotu leasingu** - kiedy to ustalenie czy mamy do czynienia z usługą złożoną wpływa na zastosowanie właściwej stawki podatku. Chodzi dokładnie o sytuacje, w których obok samej usługi leasingu występuje również usługa **ubezpieczenia** związana z przedmiotem leasingu, w ramach której leasingodawca zawiera ubezpieczenie z ubezpieczycielem, obciążając kosztem tego ubezpieczenia w niezmienionej wysokości leasingobiorcę. Przez lata stanowisko organów podatkowych było jednoznaczne. Traktowały one usługę leasingu oraz koszty jej ubezpieczenia jako jedną usługę i ich zdaniem do całości świadczenia miała zastosowanie jednolita stawka podatku, właściwa dla usługi leasingu.<sup>209</sup> W analogicznym duchu wypowiedział się w przedmiotowej kwestii NSA w uchwale 7

<sup>207</sup> Por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej z 14.03.2013 r., znak IPPP1/443-1237/12-2/PR.

<sup>208</sup> Również z orzeczenia NSA z dnia 28 maja 2014 r. (sygn. akt. I FSK 977/13) wynika, że dostawa i montaż sprzętu medycznego są objęte preferencją podatkową, ale roboty mające na celu przystosowanie pomieszczeń do zamontowania nowych urządzeń już nie. Zdaniem sądu, sztuczne byłoby rozdzielanie czynności dostawy sprzętu i jego montażu. Co innego adaptacyjne prace budowlane.

<sup>209</sup> Przykładowo: Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z dnia 26 lutego 2010 r., znak IPPP3/443-153/10-2/IB; Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji z dnia 15 lutego 2011 r., znak

sędziów<sup>210</sup>. NSA stwierdził w powyższej uchwale, że podmiot świadczący usługi leasingu powinien włączyć do podstawy opodatkowania tych usług koszty ubezpieczenia przedmiotu leasingu<sup>211</sup>. Nadmienić należy, że uchwała ta dotyczyła stanu prawnego obowiązującego w 2006 r. Dla analizowanej kwestii istotne znaczenie miał wyrok TSUE z 17 stycznia 2013 r. w sprawie BGŻ Leasing sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie (sygn. C-224/11), który stanowił punkt zwrotny w dotychczasowym stanowisku prezentowanym przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne. Zdaniem TSUE **każda transakcja ubezpieczeniowa z natury przedstawia związek z przedmiotem, który obejmuje**. A zatem przedmiot oddany w leasing i jego ubezpieczenie muszą przedstawiać pewien związek. Jednakże według TSUE taki związek sam w sobie nie wystarcza, aby ustalić, czy istnieje jedno złożone świadczenie do celów podatku od towarów i usług. Gdyby bowiem każda transakcja ubezpieczeniowa podlegała podatkowi od towarów i usług w zależności od objęcia tym podatkiem świadczeń dotyczących przedmiotu, który ona obejmuje, podważony zostałby sam cel art. 135 ust. 1 lit. a) dyrektywy 206/112 – wskazującego na zwolnienie transakcji ubezpieczeniowych z podatku od towarów i usług. TSUE w swoim rozstrzygnięciu podkreślił, że **wymóg objęcia ubezpieczeniem** sam w sobie nie może oznaczać, że usługa ubezpieczenia dostarczana za pośrednictwem leasingodawcy ma charakter nierozdzielny lub dodatkowy wobec usług leasingu. Ponadto TSUE nadmienił, że **sposoby fakturowania i taryfikacji** mogą dostarczać wskazówek w odniesieniu do jednolitego charakteru świadczenia. Oddzielne fakturowanie, jak również odrębna taryfikacja świadczeń przemawiają za istnieniem niezależnych świadczeń, jednakże nie przybierają przy tym rozstrzygającego znaczenia.

---

ILPP2/443-1858/10-2/EN; Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji z dnia 16 sierpnia 2010 r., znak ILPP2/443-759/10-2/MR.

<sup>210</sup> Por. uchwałę NSA z dnia 8 listopada 2010 r. sygn. I FPS 3/10.

<sup>211</sup> W uchwale NSA czytamy: „W wyrokach wojewódzkich sądów administracyjnych dominuje pogląd, że w przypadku umowy leasingu mamy do czynienia w istocie z jedną usługą, do podstawy opodatkowania, której należy zaliczyć również koszty ubezpieczenia przedmiotu leasingu i zastosować jednolitą stawkę podatku, właściwą dla usługi zasadniczej gdyż ubezpieczenie jest ściśle związane z usługą leasingu i ma w stosunku do niej charakter uzupełniający (np. wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 8 grudnia 2008 r. sygn. akt I SA/Wr 881/08 oraz z dnia 28 stycznia 2010 r., sygn. akt I SA/Wr 1637/09, M.Pod. 2010/4/39; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 grudnia 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 1022, podobnie w związku z ubezpieczeniem przedmiotu umowy najmu - wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 3 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Po 1387/08, M. Pod. 2009/6/44). (...) przy interpretowaniu pojęcia "całość świadczenia", w przypadku usług o kompleksowym charakterze takich jak usługa leasingu, której towarzyszy ubezpieczenie przedmiotu leasingu, nie ma podstaw do dzielenia tej czynności z punktu widzenia obowiązku w podatku od towarów i usług na dwie czynności z tego powodu, że mogą być one przedmiotem odrębnych stosunków zobowiązaniowych na gruncie prawa prywatnego. Ubezpieczenie przedmiotu leasingu, jeśli występuje w ramach danego świadczenia, jest ściśle związane z realizacją umowy leasingu, zabezpieczając interesy obu stron podstawowego świadczenia, które stanowi leasing. Wyodrębnianie go dla celów podatkowych z tego świadczenia stanowiłoby zabieg sztuczny, pozostający w sprzeczności z gospodarczym celem leasingu”.

TSUE w analizowanym wyroku stwierdza, że **usługa ubezpieczenia i usługa leasingu będące przedmiotem postępowania głównego nie mogą być uważane za tak ściśle związane, by obiektywnie tworzyły jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze**, którego rozdzielenie miałyby charakter sztuczny. **Usługa ubezpieczenia przedmiotu leasingu i usługa leasingu co do zasady stanowią usługi odrębne i niezależne do celów podatku od wartości dodanej**. Zatem jeżeli usługi leasingu i ubezpieczenia związanego z przedmiotem leasingu stanowią niezależne usługi, to nie są one objęte tą samą podstawą opodatkowania podatkiem od towarów i usług. TSUE zastrzegł jednak, iż to do sądu krajowego należy ustalenie, czy w świetle warunków umownych dane czynności są w takim stopniu powiązane ze sobą, że należy je traktować jako stanowiące jedną usługę, czy też przeciwnie - stanowią one usługi odrębne. TSUE wypowiadając się co do możliwości objęcia zwolnieniem z podatku od towarów i usług usługi ubezpieczenia przedmiotu leasingu stwierdził, że **jeżeli leasingodawca ubezpiecza przedmiot leasingu, obciążając dokładnym kosztem tego ubezpieczenia leasingobiorcę, w okolicznościach takich jak w rozpatrywanej sprawie- taka czynność stanowi transakcję ubezpieczeniową w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. a) dyrektywy 206/112**.

*Rozpatrując wpływ orzeczenia TSUE na możliwość uznania umowy ubezpieczenia jako świadczenia odrębnego od umowy leasingu należy jednak pamiętać, iż przedmiotowe orzeczenie dotyczyło wyłącznie sprawy przedstawionej TSUE. A zatem w przypadkach gdy warunki konkretnej umowy leasingu stanowią inaczej, zwolnienia na podstawie wyroku Trybunału nie będzie można zastosować do usługi ubezpieczenia refakturowanej na leasingobiorcę. TSUE dopuścił bowiem możliwość opodatkowania takiej transakcji, jeśli obie usługi stanowią świadczenie kompleksowe.*

*Wyrok TSUE stał się z kolei podstawą do wydania przez Ministra Finansów w dniu 26 czerwca 2013 r. interpretacji ogólnej<sup>212</sup>. Minister Finansów odwołując się do powyższego wyroku stwierdził w niej, że: „(...) usługa ubezpieczenia przedmiotu leasingu i usługa leasingu co do zasady stanowią usługi odrębne i niezależne dla celów opodatkowania podatkiem VAT. Należy przy tym wskazać, że rozstrzygnięcie podejmowane w zakresie ustalenia czy dane czynności są w takim stopniu powiązane ze sobą, że należy je traktować jako stanowiące jedną usługę, czy też przeciwnie – stanowią one usługi odrębne w świetle przepisów ustawy o VAT, wymaga każdorazowo szczegółowej i obiektywnej analizy stanu faktycznego konkretnej sprawy. Jeżeli leasingodawca ubezpiecza przedmiot leasingu, obciążając dokładnym kosztem tego ubezpieczenia leasingobiorcę a analiza okoliczności stanu faktycznego sprawy, dokonana przy uwzględnieniu wskazówek wynikających z wyroku TSUE z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-224/11,*

<sup>212</sup> Znak PT3/033/1/101/AEW/13/63224.

*proceeds to the conclusion, that they are separate services in light of the provisions of the VAT Act, as the activity constitutes a transaction of an insurance nature in the meaning of art. 43 para. 1 pt 37 of the VAT Act (in the legal state applicable until 31 December 2010) – in the meaning of art. 43 para. 1 pt 1 of the VAT Act in connection with art. 3 of the Annex No 4 to the Act).” It should be noted that the Minister of Finance did not specify the reasons, which would have directly testified to the independence of the insurance service from the leasing service, and referred to the issue directly to the TSUE ruling.*

Analizując problematykę świadczeń złożonych należy mieć także na uwadze zagadnienie związane z prawidłowym ustaleniem miejsca świadczenia **dla kompleksowej usługi magazynowania** (obejmującej wiele świadczeń, gdzie usługa magazynowania stanowi jedynie część usługi, a dominującym elementem są usługi związane z zarządzaniem towarem).

Właściwe ustalenie miejsca świadczenia jest przede wszystkim istotne w transakcjach transgranicznych. Zgodnie z zasadą ogólną miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej (art. 28b ustawy o podatku od towarów i usług). Wyjątek od wskazanej powyżej zasady wprowadza art. 28e ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym miejscem świadczenia usług związanych z nieruchomościami, w tym usług świadczonych przez rzeczoznawców, pośredników w obrocie nieruchomościami, usług zakwaterowania w hotelach i obiektach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki wczasowe lub miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi, użytkowania i używania nieruchomości oraz usług przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takich jak usługi architektów i nadzoru budowlanego, jest miejsce położenia nieruchomości.

Od momentu wprowadzenia (tj. od 2010 r.) do ustawy o podatku od towarów i usług przepisów art. 28a – 28o dotyczących określania miejsca świadczenia usług brak było jednolitego stanowiska w zakresie miejsca świadczenia usług magazynowania. Spotkać się można było z twierdzeniem, iż miejscem świadczenia przedmiotowych usług jest miejsce położenia nieruchomości – położenie magazynu, jak i stanowiskami, w myśl których zastosowanie powinna znaleźć zasada ogólna wynikająca ze wskazanego wyżej art. 28b ustawy o podatku od towarów i usług.

Minister Finansów w przypadku kompleksowych usług magazynowania uważał, że głównym sensem ekonomicznym takiego świadczenia jest magazynowanie – a zatem miejsce świadczenia winno być ustalane zgodnie z zasadami właściwymi dla określania miejsca świadczenia usług magazynowych

(czyli z zastosowaniem art. 28e ustawy o podatku od towarów i usług)<sup>213</sup>. Z kolei stanowiska sądów administracyjnych w przedmiotowej kwestii były zróżnicowane i można było spotkać się z orzeczeniami opowiadającymi się za stosowaniem art. 28e ustawy o podatku od towarów i usług<sup>214</sup>, jak i tymi wskazującymi na zasadność zastosowania art. 28b ww. ustawy<sup>215</sup>.

Mając na uwadze wskazane rozbieżności interpretacyjne Naczelny Sąd Administracyjny wystosował pytanie prejudycjalne do TSUE<sup>216</sup>, dotyczące kompleksowej usługi obejmującej m.in. przyjmowanie, umieszczanie towarów na odpowiednich półkach, przechowywanie, wydawanie, rozładunek i załadunek towarów. **Dnia 27 czerwca 2013 r. zapadł wyrok TSUE w sprawie C-155/12 (RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland Sp. z o.o.), który rozstrzygnął wątpliwości związane z określaniem miejsca świadczenia kompleksowych usług magazynowania.** Zgodnie do wyroku TSUE należy przyjąć, że kompleksowe usługi w zakresie magazynowania, obejmujące przyjmowanie towarów do magazynu, ich umieszczanie na odpowiednich półkach magazynowych, przechowywanie, pakowanie, wydawanie, rozładunek i załadunek są objęte artykułem art. 28e ustawy o podatku od towarów i usług (a tym samym opodatkowane w miejscu świadczenia usługi magazynowania – miejscu położenia magazynu) tylko wówczas, gdy magazynowanie stanowi świadczenie główne czynności jednolitej i usługobiorcom jest przyznane prawo używania całości lub części wyraźnie określonej nieruchomości.

TSUE w ww. orzeczeniu stwierdził bowiem, że: *„usługa magazynowania, tego rodzaju jak usługa sporna w postępowaniu głównym, której nie można uznać za związaną z urządzaniem, zarządzaniem lub wyceną nieruchomości, może być objęta zakresem stosowania wskazanego art. 47 jedynie pod warunkiem, że usługobiorcy jest przyznane prawo używania całości lub części wyraźnie określonej nieruchomości. Jeżeli miałyby się okazać (...), że np. usługobiorcy tego rodzaju usługi magazynowania nie mają jakiegokolwiek prawa wstępu do części nieruchomości, w której były magazynowane ich*

<sup>213</sup> Przykładowo: Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z dnia 2 listopada 2012 r., znak IPPP3/443-786/12-2/KT, czytamy w niej, że: *„Aby skutecznie realizować zadania, które składają się na tę usługę [kompleksową usługę magazynowania], należy posiadać przede wszystkim warunki techniczne (magazyny). Powierzchnia magazynowa, która służy do takich usług, jest położona na terytorium określonego kraju, a świadczenie usług jest nierozdzielnie powiązane z nieruchomością, jaką jest obiekt magazynu”*; Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z dnia 20 września 2012 r., znak IPPP3/443-697/12-2/LK: *„Magazynowanie towarów ma związek z umieszczeniem towarów w konkretnym miejscu, danej nieruchomości i jest ono celem samym w sobie. Nie można zatem tej usługi traktować odrębnie od miejsca, w której jest realizowana. Celem gospodarczym zlecającego dane świadczenie jest zaspokojenie jego potrzeb w zakresie przechowywania towarów w konkretnym miejscu i przez określony okres czasu”*.

<sup>214</sup> Przykładowo wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 marca 2011 r. (sygn. III SA/Wa 1968/10), wyrok NSA z 16 grudnia 2011 r., sygn. I FSK 220/11).

<sup>215</sup> Przykładowo wyrok WSA w Łodzi z dnia 25 listopada 2010 r. (sygn. I SA/Łd 1090/10).

<sup>216</sup> Postanowienie z 8 lutego 2012 r., sygn. akt I FSK 611/11.

*towary lub nieruchomości, na której lub w której mają one być magazynowane, nie stanowi centralnego i nieodzownego elementu usługi, co podlega ocenie sądów krajowych, wówczas usługa tego rodzaju jak usługa sporna w postępowaniu głównym nie może być objęta art. 47 dyrektywy 2006/112 (odpowiednikiem art. 28e ustawy o podatku od towarów i usług)”.*

Konkludując, teza jaka płynie z wyroku TSUE jest taka, że kompleksowe usługi w zakresie magazynowania, obejmujące przyjmowanie towarów do magazynu, ich umieszczanie na odpowiednich półkach magazynowych, przechowywanie, pakowanie, wydawanie, rozładunek i załadunek są traktowane dla celów podatku od towarów i usług jak usługi związane z nieruchomościami i opodatkowane w miejscu położenia nieruchomości jedynie wtedy, gdy magazynowanie stanowi świadczenie główne czynności jednolitej i usługobiorcom jest przyznane prawo używania całości lub części konkretnej nieruchomości. W przeciwnym wypadku, kompleksowe usługi magazynowania powinny zostać opodatkowane na zasadach ogólnych, czyli w kraju siedziby usługobiorcy.

Analizując zagadnienie świadczeń kompleksowych warto również spojrzeć na usługę marketingową, w aspekcie zdarzenia ekonomicznego oraz potrzeb jego nabywcy. W praktyce gospodarczej przedsiębiorcy często organizują różnego rodzaju akcje promocyjne, czy konkursy. Działania te mają poprawić ich wizerunek i przyczynić się do intensyfikacji sprzedaży. Z różnych względów usługi te są zazwyczaj zlecane podmiotom zewnętrznym, np. agencjom marketingowym (kluczowe jest tu większe doświadczenie agencji w tym zakresie). Przedmiotem takiej usługi jest wiele elementów, m.in.: opracowanie zasad i regulaminu konkursu, przygotowanie i obsługa niezbędnego zaplecza technicznego związanego z akcją, obsługa prawna, obsługa logistyczna, nabycie i wydanie nagród uczestnikom. I to właśnie ten ostatni element budzi największe kontrowersje.

W wielu przypadkach rozstrzygające dla prawidłowego rozliczenia podatku jest ustalenie, czy usługa ma charakter usługi kompleksowej; w przypadku usług marketingowych, w ramach której kontrahent podejmuje działania obejmujące zarówno organizowanie i prowadzenie kampanii reklamowych opracowywanie, wdrażanie planów i programów marketingowych, prowadzenie badań rynkowych, badanie wizerunku kontrahentów, koordynowanie działań związanych z korzystaniem ze znaków towarowych wykorzystywanych w ramach działalności dystrybucyjnej spółki, jak również nieodpłatne przekazywanie towarów na rzecz klientów i potencjalnych klientów spółki, wymaga rozstrzygnięcia, czy nieodpłatne przekazywanie towarów stanowi ich dostawę dokonywaną przez usługobiorcę na rzecz klientów, która nie mieści się w zakresie świadczonych usług marketingowych.

Według najnowszej tendencji orzeczniczej dla celów podatku od towarów i usług należy rozdzielać złożoną usługę marketingową, której elementem jest wydanie towarów na świadczenie usług oraz dostawę towarów. Wpisuje się w nią wyrok NSA z dnia 7 lutego 2014 r.<sup>217</sup> Sąd uznał w nim, że wydanie nagród w ramach akcji marketingowej powinno być opodatkowane podatkiem od towarów i usług, jako dostawa towarów dokonana na rzecz konsumenta. W rozstrzygnięciu odniósł się do dwóch aspektów merytorycznych odpłatnego charakteru wydania towarów oraz złożoności świadczeń. NSA wyjaśnił, że faktycznie dochodzi do płatności za towar w postaci uiszczenia części wynagrodzenia płaconego przez sponsora nagród na rzecz podmiotu realizującego akcję marketingową. Pozostała część wynagrodzenia stanowi płatność za świadczone usługi. Sąd wskazał na zasadę opodatkowania konsumpcji, która mogłaby zostać naruszona w przypadku braku opodatkowania wydania nagród ostatecznym odbiorcom (podmiotom zewnętrznym). Jeżeli zaś chodzi o złożoność świadczeń uznano, że usługa marketingowa oraz zakup i przekazanie osobom trzecim nagród nie są ze sobą tak ściśle związane, żeby obiektywnie tworzyły jedno niepodzielne świadczenie, którego rozdzielenie miałoby sztuczny charakter.

Warto zauważyć, że powyżej analizowany wyrok kontynuuje linię orzeczniczą zapoczątkowaną wyrokiem z dnia 9 stycznia 2014 r.<sup>218</sup> W orzeczeniu tym wskazano, że usługa marketingowa oraz zakup i przekazanie osobom trzecim, w ramach prowadzonej akcji marketingowej, promocyjnej i reklamowej, nagród w postaci towarów lub usług o charakterze konsumpcyjnym nie były tak ściśle ze sobą związane, że obiektywnie tworzyły jedno niepodzielne świadczenie.

Za podziałem powyższych usług na dostawę towarów i świadczenie usług opowiada się również część sądów administracyjnych<sup>219</sup>. Z drugiej strony można spotkać się również z pozytywnymi dla podatników rozstrzygnięciami. Przykładowo WSA w Warszawie<sup>220</sup> wydał w którego ustnym uzasadnieniu uznał, że w przypadku usługi kompleksowej, w skład której wchodzi wydanie nagrody, opodatkowanie podatkiem od towarów i usług dostawy na etapie przekazywania wygranej jest niezgodne z przepisami prawa. Prowadziłoby bowiem do podwójnego opodatkowania oraz naruszyłoby zasadę proporcjonalności. Podobny pogląd został wyrażony w wyroku WSA w Krakowie<sup>221</sup>. W ocenie sądu transakcja gospodarcza nie może stanowić jednocześnie dostawy towarów jak i świadczenia usług oraz nie może podlegać podwójnemu opodatkowaniu.

---

<sup>217</sup> Sygn. I FSK 474/13.

<sup>218</sup> Sygn. I FSK 271/13.

<sup>219</sup> Przykładowo WSA w Warszawie w wyroku z dnia 25 października 2013 r., sygn. III SA/Wa 1221/13, WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. I SA/Wr 1384/12.

<sup>220</sup> Przykładowo WSA w Warszawie 13 lutego 2014 r. sygn. III SA/Wa 1704/13; orzeczenie nieprawomocne.

<sup>221</sup> Przykładowo WSA w Krakowie z dnia 24 stycznia 2013 r. sygn. I SA/Kr 1593/12; orzeczenie nieprawomocne.

Również wyrok WSA w Rzeszowie<sup>222</sup> wpisuje się w rozstrzygnięcia, w których podkreśla się, że nieodpłatne przekazanie towarów będące elementem świadczenia złożonego (w ramach usługi marketingowej) nie podlega odrębnemu opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Sąd wyjaśnił, że każda czynność powinna być uznawana za odrębną i niezależną, ale czynność złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana by nie pogarszać funkcjonalności systemu podatkowego. W omawianym przypadku usługa marketingowa ma charakter złożony i kompleksowy. W istocie bowiem polega na promocji dystrybuowanych przez spółkę towarów, za pomocą kampanii reklamowych, opracowanych i wdrażanych programów marketingowych, prowadzeniu badań rynkowych, budowaniu wizerunku kontrahentów, czemu ma służyć między innymi nieodpłatne przekazywanie towarów wymienionych we wniosku na rzecz klientów. Rozdzielenie tych czynności spowodowałoby sztuczne rozdzielenie w rzeczywistości jednej czynności.

Na szczególną uwagę w analizowanej kwestii zasługuje orzeczenie TSUE z dnia 7 października 2010 r.<sup>223</sup> Wynika z niego bowiem, że płatności dokonywane przez sponsora na rzecz podmiotu zarządzającego programem lojalnościowym, który to podmiot dostarcza klientom prezenty lojalnościowe należy uznać w części za wynagrodzenie płacone przez osobę trzecią za dostawę towarów klientom, a w części za wynagrodzenie za usługi świadczone przez zarządzającego tym programem na rzecz sponsora. Z treści wyroku wynika, że Trybunał skupił się głównie na zasadzie powszechności podatku od towarów i usług jako podatku od konsumpcji. Wydanie nagród klientom powinno wiązać się z uiszczeniem podatku, który już nie będzie podlegał odliczeniu u innego uczestnika obrotu, który będzie ponosił jego ekonomicznym ciężar jako konsument.

Dodatkowo należy podkreślić, że TSUE w orzeczeniach, w których odnosił się do opodatkowania podatkiem od towarów i usług świadczeń kompleksowych, wielokrotnie zaznaczał, że jeżeli dwa lub więcej niż dwa świadczenia (czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta są tak ściśle powiązane, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jednolite świadczenie do celów podatku od wartości dodanej.

Na sam koniec rozważań warto zauważyć, że jedynym przypadkiem świadczeń złożonych do których wprost odnoszą się przepisy unijne (oraz nie tak wyraźnie przepisy polskie) są właśnie usługi turystyki. W art. 307 dyrektywy 206/112 uznano, że transakcje na warunkach przewidzianych w art. 306 przez

<sup>222</sup> Por. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 7 marca 2013 r. sygn. I SA/Rz 75/13.

<sup>223</sup> Por. wyrok TSUE w połączonych sprawach C-53/09 (Loyalty Management UK Ltd.) i C - 55/09 (Baxi Group Ltd.).

biura podróży w zakresie realizacji podróży uznawane są za pojedynczą usługę świadczoną przez biuro podróży na rzecz turysty. W związku z powyższym należy zauważyć, że usługi turystyki nie wydają się reprezentatywnym typem świadczeń, przez pryzmat których można zastanawiać się na charakterem i istotą świadczeń złożonych. W ich bowiem przypadku zastosowano fikcję prawną, że stanowiąc będą ona dla klienta jedno świadczenie, niezależnie od pewnych aspektów pozwalających na ich kwalifikację jako świadczenie złożone<sup>224</sup>.

W praktyce polskie organy podatkowe przyjmują, że przez usługę turystyki rozumie się kompleksową usługę świadczoną na rzecz turysty, która obejmuje swym zakresem częściowe usługi, bez których dana impreza turystyczna nie mogłaby się odbyć. Zatem za usługi turystyki należy uznać zorganizowane lub indywidualne wyjazdy wypoczynkowe połączone z rekreacją i rozrywką (tzn. kompleksowym programem imprez). Zgodne jest to także z potocznym rozumieniem słowa turystyka – w słowniku języka polskiego „turystyka” to dłuższe lub krótsze wyjazdy wypoczynkowe, połączone zwykle ze zwiedzaniem, uprawianiem sportu, wycieczkami itp.<sup>225, 226</sup> Usługa turystyki, o której mowa w art. 119<sup>227</sup> ustawy o podatku od towarów i usług, to zatem świadczenia złożone, na które składa się szereg usług (obcych i własnych) mających na celu zorganizowanie pobytu klientowi poza miejscem jego zamieszkania (stałego pobytu). Usługi te są tak ściśle powiązane, że obiektywnie tworzą one w aspekcie gospodarczym jedną całość (jedną usługę, jeden produkt).

Miarodajne jest w tym zakresie i ciągle aktualne stanowisko Ministerstwa Finansów zawarte w interpretacji z dnia 17 listopada 2010 r.<sup>228</sup>, w której stwierdza się, że: „*usługa turystyki o której mowa w art. 119 ustawy o VAT to świadczenie złożone, na które składa się szereg usług (obcych i własnych) takich jak np. hotelarstwo, gastronomia, transport mających na celu zorganizowanie pobytu klientowi poza miejscem jego zamieszkania. Usługi te są tak ściśle powiązane, że obiektywnie tworzą one w aspekcie gospodarczym jedną całość (jedną usługę, jeden produkt). Usługa turystyki to kompleksowa*

<sup>224</sup> A. Bartosiewicz, *Opodatkowanie świadczeń złożonych podatkiem od towarów i usług [w:] Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego, Węzłowe problemy*, pod red. nauk. Bogumiła Brzezińskiego, LEX, Warszawa 2013.

<sup>225</sup> Słownik języka polskiego, Wydawnictwo PNN Biblioteka Gazety Wyborczej.

<sup>226</sup> Tak Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z dnia 10 stycznia 2014 r. (znak ITPP2/443-1105/13/AK).

<sup>227</sup> Na podstawie art. 119 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, podstawą opodatkowania przy wykonywaniu usług turystyki jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku, z zastrzeżeniem ust. 5. Zgodnie z ust. 2 ww. artykułu, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2013 r., przez marżę, o której mowa w ust. 1, rozumie się różnicę między kwotą należności, którą ma zapłacić nabywca usługi, a cena nabycia przez podatnika towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty; przez usługi dla bezpośredniej korzyści turysty rozumie się usługi stanowiące składnik świadczonej usługi turystyki, a w szczególności transport, zakwaterowanie, wyżywienie, ubezpieczenie.

<sup>228</sup> Znak IBBPP1/443-760-10/AZb.

*usługa świadczona na rzecz turysty, która obejmuje swym zakresem częściowe usługi, bez których dana impreza turystyczna nie mogłaby się odbyć. Zatem za usługi turystyki należy uznać zorganizowane lub indywidualne wyjazdy wypoczynkowe połączone z rekreacją i rozrywką (tzn. kompleksowym programem imprez).”* Z powyższej interpretacji wynika, że organy podatkowe bardzo szeroko określają pojęcie usługi turystycznej. Wynika z niej bowiem jednoznacznie, że usługa turystyczna to każde takie świadczenie kompleksowe (złożone z szeregu usług - co najmniej 2), które ma na celu zorganizowanie klientowi (indywidualnemu i zbiorowemu, załodze czy tylko delegacji firmy, przedstawicielstwu, itp.), pobytu poza miejscem jego zamieszkania. Tak również wskazuje Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie<sup>229</sup> podając, że „(...) aby daną usługę uznać za usługę turystyki, usługa ta powinna być usługą składającą się z więcej niż jednego świadczenia, świadczący usługę musi działać na rzecz nabywcy we własnym imieniu i na własny rachunek, oraz przy świadczeniu usługi musi nabywać towary i usługi od innych podmiotów dla bezpośredniej korzyści turysty.”

Tak szeroka interpretacja pojęcia usługi turystycznej jest potrzebna i niezbędna z uwagi na to, że odmienny jest sposób ich opodatkowania podatkiem od towarów i usług, w zależności od tego czy usługa ta ma charakter jednostkowy, np. tylko zakup biletu, czy też charakter złożony, polegający na usłudze o charakterze kompleksowym, składającej się z szeregu usług częściowych. Usługa jednostkowa (pojedyncza), np. zakup biletu lotniczego, kolejowego, wstępu na imprezę, rezerwacji biletu, miejsca, hotelu, itp., nie zalicza się do usług turystycznych i podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych, jak każda inna usługa oraz z prawem do odliczania podatku naliczonego przy jej świadczeniu.

## 5. WNIOSKI

---

Z analizy orzecznictwa sądowego oraz poglądów przedstawicieli praktyki i doktryny prawa podatkowego wypływa wniosek, że zjawisko świadczeń złożonych jako niezwykle powszechne i jednocześnie pozbawione jakichkolwiek regulacji prawnych narażone jest na szczególne ryzyko interpretacyjne. Mnogość metod kwalifikacji nie sprzyja pewności obrotu oraz prawidłowemu stosowaniu zasad opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Wydaje się zatem zasadnym postulowanie wprowadzenia przepisów wyznaczających ramy definicji świadczenia złożonego lub przynajmniej ustalenie zasad interpretacji zjawisk będących przedmiotem opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

---

<sup>229</sup> Tak Dyrektor Izby Skarbowej w interpretacji z dnia 18 maja 2012 r. znak IPPP2/443-103/12-6/12.

# ARTYKUŁY

---

OPODATKOWANIE PODATKIEM OD  
TOWARÓW I USŁUG  
SAMORZĄDOWYCH JEDNOSTEK  
BUDŻETOWYCH W ŚWIETLE  
ORZECZNICTWA POLSKICH SĄDÓW  
ADMINISTRACYJNYCH I TRYBUNAŁU  
SPRAWIEDLIWOŚCI UNII  
EUROPEJSKIEJ

---

MICHAŁ BRUDZIŃSKI

---

SPIS TREŚCI

---

---

1. Wprowadzenie .....	141
2. Zdolność prawna samorządowych jednostek budżetowych.....	142
3. Pojęcie samodzielności w wykonywaniu działalności gospodarczej .....	143
4. Status prawny samorządowych jednostek budżetowych – zagadnienia ogólne .....	146
5. Dysponowanie mieniem przez samorządowe jednostki budżetowe.....	149
6. Kierownictwo samorządowymi jednostkami budżetowymi .....	152
7. Niezależność samorządowej jednostki budżetowej a metoda budżetowania brutto .....	154
8. Zwolnienie podatkowe a kwalifikacja prawnopodatkowa samorządowych jednostek budżetowych.....	159
9. Ocena statusu samorządowych jednostek budżetowych na gruncie u.p.t.u.....	161

## 1. WPROWADZENIE

---

Przyczynkiem do napisania niniejszego opracowania jest uchwała siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 roku<sup>230</sup>, zawierająca jednoznaczne stanowisko w kwestii budzącej poważne wątpliwości tak w judykaturze sądów administracyjnych jak i w orzecznictwie organów podatkowych na przestrzeni ostatnich lat, tzn. w kwestii prawnopodatkowego statusu samorządowych (w tym wypadku gminnych) jednostek budżetowych na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (dalej: u.p.t.u)<sup>231</sup>. Otóż teza zawarta w sentencji w.w uchwały bezdyskusyjnie przesądza spór dotyczący tego statusu, jednoznacznie wskazując, iż gminna jednostka budżetowa nie jest podatnikiem podatku od towarów i usług. Wyrażony przez NSA pogląd (abstrahując na tym etapie rozważań od jego zasadności) w kontekście skutków, jakie wywoła dla polskiego systemu podatkowego (przestanie bowiem funkcjonować około 50.000 podmiotów mających status samorządowych jednostek budżetowych, a będących zarejestrowanymi jako podatnicy podatku od towarów i usług<sup>232</sup>) wymaga pełniejszego, aniżeli wyżej wymieniona uchwała zawiera, uzasadnienia. Kwestią wtórną, której rozstrzygnięcie jest uzależnione od rozwiązania postawionego w tytule problemu i pozostającą poza zakresem niniejszego opracowania, jest zagadnienie materialno-techniczne<sup>233</sup> obowiązku rejestracji podatnika dla celów podatku od towarów i usług.

Kluczowym dla rozstrzygnięcia o zasadności uznania samorządowych jednostek budżetowych za podatników podatku od towarów i usług jest analiza przepisów dotyczących statusu podatnika w świetle u.p.t.u oraz Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>234</sup> (Dyrektywa VAT), a także analiza tych ustaw materialnego prawa administracyjnego oraz prawa finansowego, które bezpośrednio lub pośrednio regulują status, zasady funkcjonowania, strukturę i inne immanentne z punktu widzenia konstrukcji zagadnienia dotyczące samorządowych jednostek budżetowych.

---

<sup>230</sup> O sygn. I Fps 1/13, LEX nr 1324202.

<sup>231</sup> Dz.U. 2011 nr 177, poz. 1054.

<sup>232</sup> Dziennik Gazeta Prawna, nr 246/247/248 (3636/3637/3638), str. B4.

<sup>233</sup> Tak NSA w wyroku z dnia 11 stycznia 2011 r., o sygn. I FSK 371/10, LEX nr 951816.

<sup>234</sup> Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006.

## 2. ZDOLNOŚĆ PRAWNA SAMORZĄDOWYCH JEDNOSTEK BUDŻETOWYCH

---

Zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.t.u podatnikiem jest osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej oraz osoba fizyczna, wykonująca samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2 tego artykułu, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Pierwszym istotnym, rozwiązywanym przez polskie sądy administracyjne *a priori*, zagadnieniem jest zakwalifikowanie samorządowej jednostki budżetowej do jednej z trzech kategorii podmiotów wymienionych w ust. 1 tegoż artykułu. Nie ulega wątpliwości fakt, iż samorządowa jednostka budżetowa nie może być uznana za osobę fizyczną, a z treści art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych<sup>235</sup>( u.f.p ) jednoznacznie wynika, iż nie należy do kategorii osób prawnych, jest zatem jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej. Natomiast brak w *definiens* definicji podatnika określenia, które by wskazywało na wymóg legitymowania się przez takie jednostki organizacyjnie zdolnością prawną wynikającą z odrębnych ustaw, implikuje fakt, iż zakres pojęciowy definicji z art. 15 ust. 1 u.p.t.u obejmuje nie tylko podmioty wskazane w art. 33<sup>1</sup> ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny<sup>236</sup> ( k.c ) (a więc tzw. ułomne osoby prawne), ale jest znacznie szerszy – dotyczy bowiem również tych jednostek organizacyjnych, które nie zostały wyposażone przez polskie ustawodawstwo w zdolność prawną, a więc także samorządowych jednostek budżetowych. Jednostki te bowiem ani w myśl u.f.p, ani w myśl ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym<sup>237</sup>( u.s.g ), ustawy z dnia 5 czerwca 1998 roku o samorządzie powiatowym<sup>238</sup>( u.s.p ), ustawy z dnia 5 czerwca 1998 roku o samorządzie województwa<sup>239</sup>( u.s.w )( łącznie - ustaw samorządowych ) nie zostały wyposażone w zdolność prawną<sup>240</sup>. Brak wymogu legitymowania się ową zdolnością jest niewątpliwie wynikiem realizacji na gruncie omawianej u.p.t.u zasady powszechności podatku od towarów i usług, która za relewantne z punktu widzenia prawa podatkowego uznaje ekonomiczne aspekty czynności podejmowanych przez podmioty obrotu gospodarczego, przyznając nawet status podatnika tym podmiotom, które nie mają zdolności prawnej czy zdolności do czynności prawnych w myśl k.c<sup>241</sup>. Taką interpretację potwierdza art. 135 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa<sup>242</sup> (dalej:

---

<sup>235</sup> Dz.U. 2013, poz. 885.

<sup>236</sup> Dz.U. 1964 nr 16, poz. 93.

<sup>237</sup> Dz.U. 2013, poz. 594.

<sup>238</sup> Dz.U. 2013, poz. 595.

<sup>239</sup> Dz.U. 2013, poz. 596.

<sup>240</sup> Tak również WSA w Opolu w wyroku z dnia 25 listopada 2010 r., o sygn. I SA/Op 557/10, LEX nr 749813.

<sup>241</sup> A. Bartosiewicz, *Komentarz do art. 15 ustawy o podatku od towarów i usług, [w:] VAT. Komentarz.* Wolters Kluwer Polska, wydanie VII, 2013.

<sup>242</sup> Dz.U. 1997, nr 137, poz. 926.

O.p.), będący niejako materialnoprawną podstawą oceny zdolności prawnej na gruncie prawa podatkowego<sup>243</sup>, który stanowi, iż w sprawach podatkowych zdolność prawną ocenia się według przepisów prawa cywilnego, tylko wtedy, jeśli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej. W opisywanym przypadku zdolność prawną jednostkom organizacyjnym niebędącym osobami prawnymi przyznaje art. 15 ust. 1 u.p.t.u w zakresie, w jakim dana jednostka spełni pozostałe wymienione w tym przepisie konstytutywne przesłanki i zostanie tym samym uznana za podatnika. Podsumowując więc ten odcinek rozważań należy stwierdzić, iż jednostki organizacyjne niebędące osobami prawnymi i nielegitymujące się zdolnością prawną w myśl odrębnych przepisów będą mogły być brane pod uwagę przy ocenie ich prawnopodatkowego statusu na gruncie przepisów u.p.t.u, gdyż fakt spełnienia przez takie jednostki pozostałych warunków wymienionych w art. 15 ust. 1 u.p.t.u, a tym samym uznanie ich za podatnika, pozwala przyjąć, iż w zakresie spraw podatkowych odznaczają się potrzebną zdolnością prawną niezależnie od uregulowania kwestii tej zdolności w innych gałęziach prawa<sup>244</sup>.

### 3. POJĘCIE SAMODZIELNOŚCI W WYKONYWANIU DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ

---

Podjęte wyżej rozważania dotyczące zdolności prawnej samorządowych jednostek budżetowych są istotne z punktu widzenia wyznaczonego ustawami materialnego prawa administracyjnego zakresu udziału tychże jednostek w obrocie gospodarczym i podejmowania w tym zakresie czynności, w przypadku których będzie w ogóle możliwe ich kwalifikowanie jako czynności opodatkowanych, co jednak z racji na charakter niniejszego opracowania, pozostaje poza jego ramami (eg. kwestia zawierania umów w obrocie cywilnoprawnym). Natomiast najbardziej istotną w kontekście przedstawionego problemu jest interpretacja pozostałych przesłanek zawartych w art. 15 ust. 1 u.p.t.u (warunków, których wypełnienie jest konieczne do oceny danego podmiotu jako podatnika podatku od towarów i usług), przede wszystkim zaś przesłanki *s a m o d z i e l n e g o* wykonywania działalności gospodarczej.

Analizę problemu samodzielności w wykonywaniu działalności gospodarczej należałoby rozpocząć od dokonania wykładni językowej samego pojęcia *s a m o d z i e l n o ś c i*. Wykładnia taka, zgodnie z

---

<sup>243</sup> Tak T. Kiełkowski, *Zdolność administracyjnoprawna*, [w:] *Nabycie prawa na mocy decyzji administracyjnej*. Wolters Kluwer, 2012

<sup>244</sup> Tak Brolik J., Dowgier R., Etel L., Kosikowski C., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., *Komentarz do art. 135 ustawy – Ordynacja podatkowa*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, wydanie V, 2013.

pojęciem orzecznictwa sądów administracyjnych<sup>245</sup> i doktryny<sup>246</sup>, jest punktem wyjścia jeśli chodzi o wykładnię prawa i dodatkowo określa jej granice. Jako że pojęcie *s a m o d z i e l n o ś c i* nie jest pojęciem zdefiniowanym ani na potrzeby u.p.t.u, ani na gruncie polskiego ustawodawstwa podatkowego, należy uznać, iż jest ono pojęciem, które należy rozumieć tu w potocznym znaczeniu (domniemanie języka potocznego<sup>247</sup>). W celu obiektywnego przedstawienia znaczenia poddanego wykładni pojęcia, warto przytoczyć definicję tzw. słownikową<sup>248</sup>. Otóż *s a m o d z i e l n i e* to znaczy: „bez żadnej pomocy lub ulegania czyimś wpływom, czyjejś władzy, samemu, własnoręcznie, niezależnie, osobno, odrębnie, samoistnie”<sup>249 250</sup>.

Pomocna przy interpretacji zwrotu *s a m o d z i e l n i e* jest również analiza art. 15 ust. 3 u.p.t.u, którego treść wskazuje, jaka działalność gospodarcza nie ma przymiotu samodzielnie wykonywanej. Ogólnie rzecz biorąc, za działalność gospodarczą wykonywaną samodzielnie nie może być uznana taka działalność, w ramach której czynności dokonywane są pomiędzy podmiotami obrotu gospodarczego pozostającymi ze sobą w stosunku bezpośredniej lub pośredniej zależności, przez co ciężar, a więc i ryzyko działalności gospodarczej zostaje niejako przerzucone z jednego podmiotu na drugi.

Dodatkowo, należy mieć na uwadze, iż wykładnia przepisów prawa polskiego, a więc i analizowanego tu przepisu u.p.t.u nie może prowadzić do rezultatów sprzecznych z prawem Unii Europejskiej<sup>251</sup>, a w szczególności z Dyrektywą VAT. Zgodnie z art. 9 ust. 1 tej Dyrektywy podatnikiem jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Także w tym przypadku, w celu oceny statusu podmiotów obrotu gospodarczego jako podatników podatku od towarów i usług, wymagana jest analiza pojęcia *s a m o d z i e l n o ś c i* w wykonywaniu działalności gospodarczej, które to pojęcie zbieżne z pojęciem zawartym w polskiej u.p.t.u, jest wynikiem tłumaczenia tekstu Dyrektywy VAT, a to nie zawsze jest prawidłowe. Należy zatem, co też słusznie czyniły polskie sądy administracyjne<sup>252</sup>, dokonać porównawczej oceny uwzględniającej treść problematycznego zwrotu na gruncie innych językowych

<sup>245</sup> Tak NSA w wyroku z 24 lipca 2002 roku, o sygn. I SA/Gd 1979/99.

<sup>246</sup> T. Spyra, *Granice wykładni prawa. Znaczenie językowe tekstu prawnego jako granica wykładni*, Kraków 2006.

<sup>247</sup> B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*. Wyd. Oddk Gdańsk, 2008, s. 44-45.

<sup>248</sup> B. Brzeziński, *Podstawy...*, *op. cit.*, s. 50-52.

<sup>249</sup> *Słownik współczesnego języka polskiego*, Wydawnictwo Przegląd Reader's Digest, Warszawa 1998, Tom 2, s. 291.

<sup>250</sup> Definicja ta została wykorzystana w wyroku WSA w Łodzi z dnia 22 października 2008 roku, o sygn. I SA/Łd 622/08.

<sup>251</sup> B. Brzeziński, *Podstawy...*, *op. cit.*, s. 103.

<sup>252</sup> Tak eg. NSA w postanowieniu z dnia 30 stycznia 2013 roku, o sygn. I FSK 311/12, LEX nr 1298278 czy NSA w uchwale z dnia 24 czerwca 2013 roku, o sygn. I FPS 1/13, LEX nr 1324202.

wersji Dyrektywy VAT. I tak na przykład: wersja angielska zawiera wyrażenie *independently*, wersja francuska *indépendante*, co nakazuje rozumieć zawarte w Dyrektywie VAT jak i polskiej u.p.t.u wyrażenie *samodzielne wykonywanie działalności gospodarczej* jako *niezależne wykonywanie działalności gospodarczej*. Niezwykle pomocnym przy interpretacji pojęcia *samodzielności* w wykonywaniu działalności gospodarczej jest bogate orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TS UE), które to wielokrotnie za przedmiot analizy miało właśnie sporne wyrażenie<sup>253</sup>. I tak, w wyroku z dnia 26 marca 1987 roku<sup>254</sup> TS UE orzekł, iż o niezależności w przypadku wykonywanej działalności możemy mówić, gdy wynagrodzenie za świadczenie usług na rzecz osób trzecich otrzymywane jest na własny rachunek. Z kolei w wyroku z dnia 25 lipca 1991 roku<sup>255</sup> TS UE stwierdził, iż warunkiem uznania samodzielności wykonywanej działalności gospodarczej jest ponoszenie odpowiedzialności za tę działalność i szkody z niej wynikłe wobec osób trzecich w sposób niezależny. Natomiast w wyroku z dnia 23 marca 2006 roku<sup>256</sup> TS UE do wyżej wymienionych kryteriów samodzielności dodał zdolność do ponoszenia ryzyka gospodarczego wynikającego z prowadzonej działalności oraz fakt dysponowania przez dany podmiot uczestniczący w obrocie gospodarczym w *yo drębni on y m k a p i t a ł e m*. W ostatnim, istotnym dla analizy przedstawionego problemu, wyroku z dnia 27 stycznia 2000 r.<sup>257</sup> TS UE przyznał, iż o samodzielnym prowadzeniu działalności gospodarczej możemy mówić, gdy jest ona wykonywana we własnym imieniu, na własny rachunek oraz na własną odpowiedzialność.

Emfazy wymaga również stanowisko polskich sądów administracyjnych w zakresie oceny przesłanki *samodzielności*. Przede wszystkim istotny jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 marca 2009 roku<sup>258</sup>, w którego tezie zawarta jest istota niezależnego prowadzenia działalności gospodarczej, przez co należy zacytować ją w całości:

„Za samodzielną działalność gospodarczą nie będzie mogła zostać uznana działalność gospodarcza, która wykonywana jest przy wykorzystaniu infrastruktury i organizacji wewnętrznej podmiotu, na rzecz którego jest prowadzona, nie powoduje żadnego ryzyka ekonomicznego po stronie usługodawcy, a

---

<sup>253</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej*, Wyd. Oddk Gdańsk, 2005, s. 97-98.

<sup>254</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 26 marca 1987 roku, o sygn. 235/85, LEX nr 83879, ECR 1987/3/1471.

<sup>255</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 25 lipca 1991 roku, o sygn. C-202/90, LEX nr 83916, ECR 1991/7/I-4247.

<sup>256</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 23 marca 2006 roku, o sygn. C-210/04, (Dz.U.UE.C.2006.131.14/1).

<sup>257</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 stycznia 2000 r., o sygn. C-23/98, LEX nr 82695, ECR 2000/1/I-419.

<sup>258</sup> Wyrok NSA z dnia 10 marca 2009 roku, o sygn. I FSK 9/08, LEX nr 531095.

nadto nie powoduje odpowiedzialności usługodawcy wobec osób trzecich za szkody wyrządzone w związku z prowadzoną działalnością”.

#### 4. STATUS PRAWNY SAMORZĄDOWYCH JEDNOSTEK BUDŻETOWYCH – ZAGADNIENIA OGÓLNE

---

Wynikające z ugruntowanego orzecznictwa polskich sądów administracyjnych oraz TS UE warunki decydujące o zakwalifikowaniu danej działalności gospodarczej do kategorii działalności niezależnej, a tym samym umożliwiające opodatkowanie podatkiem od towarów i usług czynności wykonywanych w ramach takiej działalności, winny zostać zrelacjonowane do wynikającego z polskiego porządku prawnego statusu, organizacji i zasad funkcjonowania samorządowych jednostek budżetowych.

Jednostki budżetowe są jedną z najczęściej występujących form organizacyjno-prawnych gospodarki budżetowej<sup>259</sup>. Ich status prawny określają przepisy art. 11-13 wskazywanej już wyżej u.f.p. Z ich analizy wynika przede wszystkim, iż zostały one pozbawione osobowości prawnej. Są one bowiem jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej a występującymi w obrocie prawnym w ramach struktury organizacyjnej osoby prawnej, która je utworzyła. Można uznać je więc za jednostki organizacyjne tychże osób prawnych, a z faktu, iż są to jednostki organizacyjne specyficznej osoby prawnej jaką jest Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego<sup>260</sup>, wynika jednoznacznie wniosek uzasadniający kwalifikację takich jednostek jako *stationes* odpowiednio *fisci* (w odniesieniu do Skarbu Państwa) lub *municipi* (w odniesieniu do jednostki samorządu terytorialnego). Do podobnych konkluzji dochodzi doktryna prawa finansowego jak i orzecznictwo sądów administracyjnych<sup>261</sup>. O fakcie funkcjonowania w sensie prawnym w ramach struktury osoby prawnej jaką jest jednostka samorządu terytorialnego przesądzają również sposób powoływania, statut oraz skutki likwidacji samorządowej jednostki budżetowej.

Mianowicie, jeżeli chodzi o sposób powoływania takiej jednostki, to wyłącznie właściwym jest organ stanowiący danej jednostki samorządu terytorialnego, w ramach której ma zostać utworzona

---

<sup>259</sup> L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 11 ustawy o finansach publicznych* [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*. Wolters Kluwer Polska, 2011.

<sup>260</sup> O osobowości prawnej jednostki samorządu terytorialnego stanowi art. 165 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku (Dz.U. 1997, nr 78 poz. 483) oraz art. 2 ust. 2 u.s.g.

<sup>261</sup> Doktryna - L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 11...*, *op. cit.*; Orzecznictwo: uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 roku sygn. I Fps 1/13, LEX nr 1324202 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 września 2013 roku, o sygn. I FSK 700/12, LEX nr 1383088.

samorządowa jednostka budżetowa – czyli rada gminy (w przypadku gminy), rada powiatu (w przypadku powiatu) oraz sejmik województwa (w przypadku województwa). Analogiczne zasady obowiązują przy łączeniu czy też likwidacji takich jednostek budżetowych. Jak podkreśla się w doktrynie<sup>262</sup> jednostkami organizacyjnymi gminy (ale i pozostałych jednostek samorządu terytorialnego) są takie jednostki, które gmina może tworzyć, likwidować czy przekształcać. Stanowisko to jednoznacznie potwierdza, iż samorządowe jednostki budżetowe są jednostkami organizacyjnymi osób prawnych-jednostek samorządu terytorialnego, przy których zostały one utworzone. Już na tym etapie rozważań w zakresie statusu prawnego samorządowych jednostek budżetowych, jaki wynika z ustaw materialnego prawa administracyjnego, uzasadnioną wydaje się być konstatacja, iż owe jednostki nie dysponują bezwzględną i pełną niezależnością w sferze obrotu prawnego.

Ponadto, zgodnie z art. 12 ust. 2 *in principio* u.f.p organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, który jest właściwy do utworzenia danej jednostki budżetowej, nadaje takiej jednostce statut. Minimalne wymogi co do treści takiego statutu określa art. 11 ust. 2 u.f.p, który stanowi, iż statut powinien zawierać co najmniej nazwę, siedzibę oraz przedmiot działalności tworzonej samorządowej jednostki budżetowej. W szczególności ostatni z wymienionych tu wymogów treściowych statutu ukazuje charakter prawny relacji podmiotu tworzącego i podmiotu tworzonego. Otóż w tym miejscu należy wskazać na *ratio* funkcjonowania w polskim porządku prawnym jednostek budżetowych. Jak podkreśla się w doktrynie<sup>263</sup> celem tworzenia i istnienia takich jednostek jest realizowanie zadań nałożonych na nie przez jednostkę samorządową. Toteż, jednostka samorządu terytorialnego pełniąca rolę podmiotu tworzącego jednostkę budżetową nadaje takiej jednostce statut, którego normy określające te zadania, wewnętrzną organizację, strukturę oraz tryb działania<sup>264</sup> stanowią fundament jej funkcjonowania. Głównym przedmiotem działalności<sup>265</sup> utworzonej jednostki budżetowej jest więc wypełnianie zadań, dla których została ona utworzona. Zadania te, na co wskazuje *expressis verbis* Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku ( Konstytucja RP )<sup>266</sup> w art. 16 ust. 2 oraz w art. 166 ust. 1 i 2 oraz wydane na jej podstawie ustawy samorządowe (eg. Art. 2 ust. 1 u.s.g), są przynależne<sup>267</sup> wyłącznie właściwym jednostkom samorządu terytorialnego. Jednakże jednostki

---

<sup>262</sup> M. Bator, J. Dźiedzicki, *Obowiązek składania oświadczeń majątkowych - wybrane problemy praktyczne*, NZS 2007, nr 1.

<sup>263</sup> L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 12 ustawy o finansach publicznych* [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*. Wolters Kluwer Polska, 2011.

<sup>264</sup> L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 11...*, *op. cit.*

<sup>265</sup> Choć samorządowe jednostki budżetowe mogą prowadzić działalność uboczną. Vide: M. Bator, J. Dźiedzicki, *Obowiązek...*, *op. cit.*

<sup>266</sup> Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483.

<sup>267</sup> Takiego określenia użył WSA w Opolu w wyroku z dnia 25 listopada 2010 r., o sygn. I SA/Op 557/10, LEX nr 749813.

samorządowe, jako specyficzne osoby prawne, nie dysponują odpowiednią strukturą organizacyjną niezbędną do wykonywania nałożonych na nie *ex lege* lub z mocy porozumienia zadań, *ergo* na podstawie ustaw samorządowych ( eg. Art.9 ust. 1 u.s.g ) zostały wyposażone w kompetencję do tworzenia jednostek organizacyjnych działających w sensie prawnym i funkcjonalnym w ich ramach, w celu wykonywania tychże zadań<sup>268</sup>. Ta *sui generis* delegacja zadań samorządowych nie implikuje atrofii charakteru tych zadań, to znaczy nadal są one zadaniami właściwych jednostek samorządowych, przez nie wykonywanych, tyle, że za pomocą odpowiednich struktur utworzonych w ich ramach odpowiednio w tym celu. Jednostka samorządowa zlecająca w ten sposób własne zadania publiczne do wykonania nie przerzuca w żaden sposób odpowiedzialności za ich wykonanie na samorządową jednostkę organizacyjną (tu budżetową)<sup>269</sup>. Specyficzna jest także forma przekazania zadań samorządowych własnym jednostkom organizacyjnym, bowiem nie jest w tym zakresie zawierana jakakolwiek umowa, której przedmiotem miałyby być przeniesienie obowiązku wykonywania zadań publicznych, a podstawą powierzenia takich zadań jest sam akt organu stanowiącego jednostki samorządowej powołujący do życia jednostkę budżetową i określający w statucie zakres i przedmiot jej działania<sup>270</sup>. Rekapitulując, ocena zakresu zadań powierzonych samorządowym jednostkom budżetowym i określonych w statucie tych jednostek, wydaje się potwierdzać, iż jednostki te nie tylko w sferze statusu prawnego, lecz także w sferze swojej działalności nie dysponują właściwą podatkowemu podatkowi od towarów i usług niezależnością.

Co więcej, jednostka samorządu terytorialnego decyduje nie tylko o utworzeniu i zakresie działalności samorządowej jednostki budżetowej, ale także o zaprzestaniu wykonywania powierzonych zadań poprzez jej likwidację. Nie budzi zatem wątpliwości stanowisko, iż byt prawny (jego rozpoczęcie jak i zakończenie) samorządowej jednostki budżetowej jest w pełni zależny od tworzącej ją jednostki samorządu terytorialnego<sup>271</sup>. Potwierdzają je także skutki, jakie wiążą się z likwidacją takiej jednostki budżetowej. Otóż, należności i zobowiązania zlikwidowanej samorządowej jednostki budżetowej zgodnie z art. 12 ust. 4 u.f.p przejmuje urząd właściwej jednostki samorządowej, a więc odpowiednie urząd gminy, starostwo powiatowe lub urząd marszałkowski w zależności od tego, która z jednostek samorządu terytorialnego podjęła decyzję o utworzeniu jednostki budżetowej. Natomiast według art. 12

---

<sup>268</sup> Przy ocenie problemu ujętego w temacie opracowania, uwagę na to zwracały również sądy administracyjne. Eg. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 roku, o sygn. I Fps 1/13, LEX nr 1324202 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 września 2013 roku, o sygn. I FSK 700/12, LEX nr 1383088.

<sup>269</sup> Tak doktryna, przykładowo Jyż G., Pławecki Z., Szewc A., *Komentarz do art.9 ustawy o samorządzie gminnym* [w:] *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*. Wyd. Wolters Kluwer, 2012.

<sup>270</sup> Tak Wyrok NSA z dnia 11 sierpnia 2005 roku., II GSK 105/05, LEX nr 155826.

<sup>271</sup> Co słusznie stwierdzono w orzecznictwie sądów administracyjnych; eg. WSA w Opolu w wyroku z dnia 25 listopada 2010 r., o sygn. I SA/Op 557/10, LEX nr 749813.

ust. 6 w zw. z ust. 7 u.f.p organ stanowiący jednostki samorządowej, która powołała do życia daną jednostkę budżetową, może w przypadku likwidacji takiej jednostki postanowić, iż zostanie ona niejako przekształcona w inną formę organizacyjno-prawną i co warte odnotowania, nowo utworzony podmiot, o ile tak zdecyduje organ stanowiący właściwej jednostki samorządowej, może przejąć należności i zobowiązania likwidowanej jednostki budżetowej. Spornym w orzecznictwie i doktrynie jest jednak zakres sukcesji praw i obowiązków likwidowanej jednostki budżetowej. Za bardziej uzasadniony, ze względu na odwołanie się do podstawowych cech podatku od towarów i usług (zasada neutralności tego podatku) wydaje się pogląd zakreślający szeroki zakres tej sukcesji (obejmujący sukcesję praw i obowiązków zarówno publicznoprawnych jak i cywilnoprawnych), którego wyrazem jest przydanie uprawnienia danej jednostce samorządowej do ubiegania się o zwrot nadwyżki podatku od towarów i usług, jaki przysługiwał utworzonej przez tę jednostkę samorządowej jednostce budżetowej, zanim ta została zlikwidowana<sup>272</sup>. W orzecznictwie został wyrażony również pogląd zawężający omawianą sukcesję do przejęcia po zlikwidowanej jednostce budżetowej jedynie praw i obowiązków ze sfery cywilnoprawnej<sup>273</sup>. Zatem skutki likwidacji samorządowej jednostki budżetowej potwierdzają, iż także w tym zakresie, jednostka taka jest uzależniona od tworzącego ją podmiotu, skoro o zakończeniu (w tym o jego formie) bytu prawnego takiej jednostki, jak i o przejęciu wszelkich praw i obowiązków decyduje wyłącznie tworząca je gmina, powiat lub województwo.

## 5. DYSPONOWANIE MIENIEM PRZEZ SAMORZĄDOWE JEDNOSTKI BUDŻETOWE

---

Kolejnym, bardziej jeszcze dobitnym dowodem na prawną zależność jednostki budżetowej od podmiotu ją tworzącego jest kwestia dysponowania mieniem przez taką jednostkę. Analiza art. 12 ust. 2 w zw. z ust. 3 oraz w zw. z ust. 5 u.f.p prowadzi do wniosku, iż jednostka samorządowa tworząc, łącząc czy też likwidując odpowiednią samorządową jednostkę budżetową określa mienie przekazywane takiej jednostce w zarząd czy też odpowiednio decyduje o przeznaczeniu mienia znajdującego się w zarządzie likwidowanej czy też podlegającej połączeniu jednostki budżetowej. Mienie, a więc środki trwałe i obrotowe, zostaje powierzone samorządowej jednostce budżetowej w momencie jej utworzenia, to jest w momencie określenia przedmiotu działalności i powierzenia w jej zakresie zadań publicznych, których wykonywanie wymaga dysponowania odpowiednim wycinkiem

---

<sup>272</sup> Tak WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 21 listopada 2012 roku, o sygn. I SA/Wr 989/12, LEX nr 1248315.

<sup>273</sup> Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 14 sierpnia 2009 roku, o sygn. I SA/Go 290/09, LEX nr 555175.

mienia komunalnego należącego do odpowiednio gminy, powiatu lub województwa. Jednostki samorządu terytorialnego, jak zostało to już na początku tych rozważań podkreślone, są osobami prawnymi i to im, w rozumieniu cywilnoprawnym, przysługuje własność mienia komunalnego. Samorządowe jednostki budżetowe jako *stationes municipi*, w zakresie praworzeczowych stosunków pomiędzy nią a właściwą jednostką samorządową, nie mają odrębnej podmiotowości. Wszystkie bowiem czynności cywilnoprawne takich jednostek są traktowane na gruncie prawa cywilnego jako czynności tworzących ich jednostek samorządu terytorialnego, dokonywanych w ich imieniu i na ich rzecz, a to z uwagi na fakt, iż to jednostki samorządowe mają przymiot osoby prawnej i wyłącznie one, a nie ich jednostki organizacyjne (tu jednostki budżetowe) mogą być właścicielami (ewentualnie użytkownikami wieczystymi)<sup>274</sup>. W jakiej więc formie prawnej samorządowe jednostki budżetowe dysponują powierzonym im mieniem? Na tak postawione pytanie doktryna prawa finansowego odpowiada jednoznacznie<sup>275</sup>, iż mamy w tym wypadku do czynienia z tzw. t r w a ł y m z a r z ą d e m w rozumieniu ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami (u.g.n)<sup>276</sup>. Trwały zarząd, zgodnie z ugruntowanym stanowiskiem w orzecznictwie, jest publicznoprawną formą władania nieruchomością przez określoną jednostkę organizacyjną i nie może być uznany za prawo o charakterze rzeczowym (ma zatem administracyjno- a nie cywilnoprawny charakter)<sup>277</sup>. Trzeba również zasygnalizować pogląd mniejszościowy, który pojawił się w doktrynie prawa administracyjnego<sup>278</sup>, a mówiący o tym, iż w zakresie w jakim dana jednostka organizacyjna otrzymuje nieruchomość w trwały zarząd staje się podmiotem prawa ze sfery prawa cywilnego, a jej zdolność prawna ma odcinkowy, szczątkowy charakter, co wynika z faktu, iż może zawierać umowy dzierżawy, najmu lub użyczenia, których przedmiotem jest nieruchomość objęta trwałym zarządem. Ocena tego, z pozoru błahego dla analizy problemu zawartego w temacie opracowania, sporu ma daleko idące konsekwencje jeśli chodzi o status prawny samorządowych jednostek budżetowych. Gdybyśmy bowiem, idąc za poglądem mniejszościowym uznali, iż jednostki budżetowe tworzone przez samorząd mogą być podmiotami prawa rzeczowego, to znaczy dysponować mieniem powierzonym im w trwały zarząd, w takim zakresie jaki wynika z legitymowania się na gruncie u.g.n zdolnością prawną, to musielibyśmy dojść do w pełni uzasadnionej konstatacji, iż samorządowe jednostki budżetowe charakteryzują się konieczną dla uznania tych jednostek za podatników podatku od towarów i usług niezależnością.

---

<sup>274</sup> Tak doktryna prawa cywilnego; vide: Kidyba A. (red.), Gawlik Z., Janiak A., Jedliński A., Kopaczyńska-Pieczniak K., Niezbecka E., Sokołowski T., *Komentarz do art.34 Kodeksu cywilnego* [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna*. Wyd. Wolters Kluwer Polska, 2012.

<sup>275</sup> L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 12...., op. cit.*

<sup>276</sup> Dz.U.2010 nr 102, poz.651.

<sup>277</sup> Tak eg. WSA w Warszawie z dnia 3 czerwca 2004 roku, o sygn. I SA 2372/02, LEX nr 159015.

<sup>278</sup> Kubot Z., *Odcinkowa (szczątkowa) zdolność prawna*, GSP 2007, t. XVII.

Posługując się w dalszych rozważaniach poglądem przyjętym przez polskie sądy, przejdźmy do *meritum* problemu dysponowania mieniem przez jednostki budżetowe. Analiza przepisów art. 18 i art. 43 u.g.n prowadzi do następujących wniosków. Przede wszystkim dany fragment mienia komunalnego należącego do właściwej jednostki samorządu terytorialnego może zostać oddany w trwały zarząd wyłącznie pod dwoma warunkami. Po pierwsze nieruchomości będąca własnością lub w użytkowaniu wieczystym jednostki samorządu terytorialnego może zostać powierzona w trwały zarząd wyłącznie jednostce organizacyjnej niemającej osobowości prawnej funkcjonującej w obrocie prawnym w ramach osobowości prawnej tej jednostki samorządowej. Po drugie wyżej opisana nieruchomość może zostać przekazana w trwały zarząd danej jednostce organizacyjnej niemającej osobowości prawnej działającej w ramach osobowości prawnej odpowiedniej jednostki samorządu terytorialnego wyłącznie w celu dysponowania tą nieruchomością w związku z przedmiotem działalności określonym w akcie powołującym taką jednostkę<sup>279</sup>. Ponadto, uprawnienia podmiotu korzystającego z nieruchomości w ramach tzw. t r w a ł e g o z a r z ą d u są uprawnieniami w znacznej mierze ograniczonymi i obwarowanymi dodatkowymi warunkami, których wypełnienie jest konieczne do rozpoczęcia korzystania z tych uprawnień. I tak, dysponowanie nieruchomością objętą tzw. t r w a ł y m z a r z ą d e m jest ograniczone celem, dla którego dana samorządowa jednostka budżetowa została powołana. Wszelka zabudowa, odbudowa, rozbudowa, nadbudowa, przebudowa lub remont mogą być dokonywane (pamiętając o pierwszym ograniczeniu – związaniu celem działalności jednostki budżetowej) wyłącznie za zgodą organu nadzorującego. Samorządowa jednostka budżetowa może oddać nieruchomość powierzoną jej w formie tzw. t r w a ł e g o z a r z ą d u (także jej część) w najem, dzierżawę lub użyczenie na okres ograniczony przez okres trwania tego zarządu. W przypadku zawierania tego typu umów jednostka taka zobowiązana jest albo do zawiadomienia organu nadzorującego albo do uzyskania jego zgody. Organem nadzorującym w omawianym tu zakresie będzie organ stanowiący właściwej jednostki samorządu terytorialnego. Choć mienie, jakie ma zostać przekazane danej jednostce budżetowej do jej dysponowania zostaje określone w akcie (uchwale) organu stanowiącego odpowiedniej jednostki samorządowej o utworzeniu tejże jednostki budżetowej, to ustanowienie trwałego zarządu następuje w drodze decyzji administracyjnej organu wykonawczego jednostki samorządowej. Potwierdza to zatem administracyjnoprawny charakter tej instytucji. Natomiast dodatkowo rada gminy, rada powiatu lub sejmik województwa mogą w drodze uchwały ustalić szczegółowe warunki korzystania z nieruchomości oddanej w tzw. t r w a ł y z a r z ą d samorządowej jednostce budżetowej. Jak wynika z powyższego, charakter prawny dysponowania

---

<sup>279</sup> Vide: E. Bończak-Kucharczyk, *Komentarz do art. 18 ustawy o gospodarce nieruchomościami oraz Komentarz do art. 43 ustawy o gospodarce nieruchomościami* [w:] *Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz*. Wyd. Wolters Kluwer, 2013.

mieniem przez samorządowe jednostki budżetowe pozwala uznać, iż podmioty te w zakresie stosunków prawnorzeczowych pozbawione są niezależności, przez co na uwagę zdaje się zasługiwać konstatacja, iż brak samodzielności w korzystaniu z podstawowego instrumentarium niezbędnego do prowadzenia działalności gospodarczej, to jest środków trwałych powoduje, iż z tego punktu widzenia samorządowe jednostki budżetowe nie prowadzą w sposób samodzielny działalności gospodarczej i tym samym utrudnioną staje się obrona stanowiska, iż mogłyby zostać zakwalifikowane jako podatnicy podatku od towarów i usług<sup>280</sup>. Czy podmiot, który dysponuje mieniem wyłącznie w celu i wyłącznie w sposób (często bardzo szczegółowo – jak przy wydaniu uchwały dotyczącej szczegółowych warunków korzystania z nieruchomości) określony przez podmiot go tworzący, może zostać uznany za podmiot samodzielnie prowadzący działalność gospodarczą? Odpowiedź negatywna na tak postawione pytanie wydaje się być ze względu na powyższe uzasadniona<sup>281</sup>.

## 6. KIEROWNICTWO SAMORZĄDOWYMI JEDNOSTKAMI BUDŻETOWYMI

---

Kolejnym, wymagającym głębszej analizy, aspektem dotyczącym statusu prawnego samorządowych jednostek budżetowych, relewantnym z punktu widzenia oceny ich niezależności w ramach wykonywanej przez te jednostki działalności gospodarczej, jest kwestia kierownictwa tymi jednostkami<sup>282</sup>. Kierownicy samorządowych jednostek organizacyjnych, a więc również samorządowych jednostek budżetowych, są powoływani przez daną jednostkę samorządową, która zdecydowała o utworzeniu takiej jednostki. Wpływ gminy, powiatu czy województwa samorządowego na obsadę stanowisk kierowniczych w podległych im jednostkach organizacyjnych przesądza o

---

<sup>280</sup> Wartym odnotowania jest również fakt, iż samorządowe jednostki budżetowe, którym przekazano w tzw. trwałe zarząd nieruchomości stanowiące własność odpowiednich jednostek samorządowych, nie mogą zostać również uznane za podatników podatku od nieruchomości. Choć jest to sporne zarówno w doktrynie jak i orzecznictwie. Vide: L. Eteł, *Komentarz do art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych [w:] Podatek od nieruchomości. Komentarz*. Wyd. Wolters Kluwer, 2012; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 8 września 2008 roku, o sygn. I SA/OI 327/08, LEX nr 449963.

<sup>281</sup> Na problem dysponowania mieniem przez jednostki budżetowe w kontekście analizy przesłanki samodzielności w prowadzeniu działalności gospodarczej zwraca również uwagę orzecznictwo polskich sądów administracyjnych; eg. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 roku sygn. I Fps 1/13, LEX nr 1324202 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 września 2013 roku, o sygn. I FSK 700/12, LEX nr 1383088.

<sup>282</sup> Na aspekt ten, przy ocenie przesłanki samodzielności w wykonywaniu działalności gospodarczej, zwraca uwagę orzecznictwo sądów administracyjnych; eg. Postanowienie NSA z dnia 30 stycznia 2013 roku, o sygn. I FSK 311/12, LEX nr 1298278 oraz Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 lutego 2012 roku, o sygn. I SA/Po 791/11, LEX nr 1117977.

charakterze statusu takich jednostek<sup>283</sup> jako jednostek prawnie zależnych. Otóż kierownik podejmuje decyzje co do kierunku i zakresu działalności kierowanej przez niego samorządowej jednostki budżetowej jedynie w ramach ustalonych wcześniej w akcie organu stanowiącego jednostki samorządowej dotyczącym utworzenia danej jednostki budżetowej. Dodatkowo zaś, co wynika z treści ustaw samorządowych (eg. Art. 47 u.s.g) do podejmowania działań, to znaczy przede wszystkim składania prawnie wiążących oświadczeń woli, potrzebne jest pełnomocnictwo organu wykonawczego danej jednostki samorządowej (w przypadku gminy – wójta). Osoba sprawująca kierownictwo samorządową jednostką budżetową może więc występować w obrocie prawnym w imieniu takiej jednostki jedynie w zakresie udzielonego pełnomocnictwa<sup>284</sup>. Podkreślenia wymaga również fakt, iż pełnomocnictwo udzielone kierownikowi samorządowej jednostki budżetowej może odnosić się wyłącznie do mienia oddanego w tzw. t r w a ł y z a r z ą d jednostce przez niego kierowanej<sup>285</sup>, a każda czynność wykraczająca poza granice tego pełnomocnictwa wymaga zgody organu nadzorującego<sup>286</sup>. Co najistotniejsze, kierownik danej samorządowej jednostki budżetowej, ze względu na to, iż jej działalność w obrocie prawnym nie opiera się na wyodrębnieniu, bowiem posiada ona charakter jednostki organizacyjnej bez przymiotu osobowości prawnej a działającej w ramach osoby prawnej jaką jest jednostka samorządowa, więc ze względu na to działając w imieniu tejże jednostki budżetowej działa on *in esse* w imieniu i ze skutkiem prawnym dla jednostki samorządu terytorialnego, której jednostką organizacyjną jest kierowana przez niego jednostka budżetowa<sup>287</sup>. Podsumowując, przekonywająco zdaje się być teza o braku samodzielności decyzyjnej kierownika samorządowej jednostki budżetowej co do jej funkcjonowania, a więc i prowadzenia działalności gospodarczej. Wszystkie podejmowane przez takiego kierownika rozstrzygnięcia decydujące o zakresie i przedmiocie działalności są bowiem podwójnie ograniczone (w sensie wyznaczenia dla nich ram prawnych) – raz przez akt powołujący kierowaną przez niego jednostkę budżetową, dwa przez umocowanie do podejmowania czynności w imieniu tej jednostki wydane przez właściwy organ wykonawczy jednostki samorządowej. Powyższe pozwala przyjąć, iż w ocenianym zakresie nie może być mowy o jakiegokolwiek niezależności czy też samodzielności w prowadzeniu działalności gospodarczej przez samorządową jednostkę budżetową.

---

<sup>283</sup> Tak M. Bator, J. Dzedzyk, Obowiązek składania oświadczeń majątkowych - wybrane problemy praktyczne, NZS 2007, nr 1.

<sup>284</sup> Vide: Uchwała SN z dnia 19 stycznia 1993 roku, III CZP 160/92, OSNC 1993, nr 6, poz. 102.

<sup>285</sup> Prutis S., *Zasady reprezentacji komunalnych osób prawnych w obrocie cywilnym*, Sam. Teryt. 1991, nr 1-2.

<sup>286</sup> E. Bończak-Kucharczyk, *Komentarz do art. 43...*, op. cit.

<sup>287</sup> Vide: Przypis nr 53.

## 7. NIEZALEŻNOŚĆ SAMORZĄDOWEJ JEDNOSTKI BUDŻETOWEJ A METODA BUDŻETOWANIA BRUTTO

---

Najważniejszym (i dlatego przedstawianym na zakończenie tego odcinka rozważań), z punktu widzenia statusu prawnego, ale i także finansowego samorządowych jednostek budżetowych, jest zagadnienie powiązania tych jednostek z budżetem tej jednostki samorządu terytorialnego, która występuje w charakterze podmiotu tworzącego daną jednostkę budżetową. Punktem wyjścia do analizy tego zagadnienia powinna być interpretacja art. 11 ust. 1 i 3 u.f.p. Otóż z treści art. 11 ust. 1 u.f.p wynika, iż samorządowe jednostki budżetowe pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek dochodów budżetu właściwej jednostki samorządowej. Właśnie ze względu na to powiązanie z budżetem danej jednostki samorządu terytorialnego można dokonywać podziału samorządowych jednostek budżetowych na jednostki budżetowe wojewódzkie, powiatowe oraz gminne<sup>288</sup>. Wynikająca z przywołanego powyżej przepisu metoda powiązania jednostki budżetowej z budżetem danej jednostki samorządowej nazywana jest powszechnie m e t o d ą b u d ż e t o w a n i a b r u t t o<sup>289</sup>. Niezwykle istotnym jest tu fakt, iż konsekwencją budżetowania brutto tych jednostek, jest uniezależnienie wydatków tych jednostek od ich dochodów, to znaczy wszystkie wydatki i dochody jednostek budżetowych są odpowiednio wydatkami i dochodami budżetu danej jednostki samorządu terytorialnego, a jednostka budżetowa nie ma prawnej możliwości wydatkowania osiągniętych przez nią dochodów<sup>290</sup>. W związku z tym, w przypadku takich jednostek, nie występuje pojęcie wyniku finansowego, a więc relacji (różnicy) dochodów w stosunku do wydatków. Status prawny tych jednostek w zakresie prawa finansów publicznych cechuje się brakiem autonomii co do ich gospodarki finansowej<sup>291</sup>. Dodatkowo, co wiąże się ściśle z *ratio legis* ich funkcjonowania oraz charakterem prowadzonej przez nie działalności (działalność użyteczności publicznej), wartość wydatków jednostek budżetowych jest nieproporcjonalnie wyższa od ich dochodów<sup>292</sup>. Co więcej zgodnie z art. 11 ust. 3 u.f.p podstawą gospodarki finansowej jednostek budżetowych jest plan ich dochodów i wydatków, zwany p l a n e m f i n a n s o w y m jednostki budżetowej. Plan ten, ze względu na wyżej wskazane powiązanie jednostki budżetowej z budżetem danej jednostki samorządowej, jest w sensie prawno-finansowym „odbiciem” odpowiedniego wycinka budżetu jednostki samorządu terytorialnego, co jest

---

<sup>288</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, W. Morawski, A. Olesińska, K. Lasiński-Sulecki, E. Prejs, W. Matuszewski, A. Zalański, *Prawo finansów publicznych*, Wyd. TNOiK „Dom Organizatora”, 2010, s. 60-62.

<sup>289</sup> L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 11...*, op. cit.

<sup>290</sup> Prutis S., *Zasady reprezentacji...*, op. cit. oraz E. Bończak-Kucharczyk, *Komentarz do art. 43...*, op. cit.

<sup>291</sup> Ibidem.

<sup>292</sup> Ibidem.

wyrazem realizacji zasady zupełności budżetu<sup>293</sup>. Ocena zasad sporządzania tych planów, uregulowanych rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 roku w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych<sup>294</sup>, potwierdza jedynie, iż mamy do czynienia z pełnym podporządkowaniem jednostki budżetowej właściwej jednostce samorządowej. Otóż projekty takich planów sporządzają kierownicy samorządowych jednostek budżetowych, ale po pierwsze na podstawie informacji dotyczących kwot dochodów i wydatków budżetu jednostki samorządowej, które otrzymują od organów wykonawczych tych jednostek, a po drugie projekty tych planów są w pełnym zakresie weryfikowane przez te organy. Kryterium weryfikacji jest zgodność tych projektów z uchwałą budżetową danej jednostki samorządu terytorialnego, a w wyniku ewentualnego stwierdzenia niezgodności organ wykonawczy tych jednostek dokonuje odpowiednich zmian we właściwym terminie, informując o nich jednocześnie właściwych kierowników. Jakakolwiek swoboda samych samorządowych jednostek budżetowych w tworzeniu czy zmianie planów określających gospodarkę finansową tych jednostek jest więc wyraźnie wykluczona, a co więcej, zgodnie z art. 10 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (u.o.n.d.f.p)<sup>295</sup> dokonanie jakichkolwiek zmian w takim planie przez daną jednostkę budżetową bez upoważnienia albo też z przekroczeniem zakresu takiego upoważnienia stanowi karalne naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Biorąc pod uwagę powyższe uwagi dotyczące statusu i kompetencji planistycznych w zakresie finansów publicznych samorządowych jednostek budżetowych należy stwierdzić, iż jednostki te nie dysponują koniecznym do uznania ich za podatników podatku od towarów i usług (przynajmniej na tym polu oceny) stopniem samodzielności czy też niezależności. Za prawidłowością tej tezy przemawia przede wszystkim ścisły związek tych jednostek z budżetem tworzących je jednostek samorządowych<sup>296</sup>, co oznacza, iż jednostki budżetowe nie mają podstawowej w przypadku podmiotów prowadzących działalność gospodarczą cechy jaką jest dysponowanie własnym budżetem i niezależnym jego wykorzystywaniem. Zarówno wydatki jak i dochody jednostek budżetowych są odpowiednio wydatkami i dochodami właściwych jednostek samorządowych, w związku z czym uniemożliwiona (a nawet zabroniona przez prawo) jest swobodna

---

<sup>293</sup> Prutis S., *Zasady reprezentacji...*, *op. cit.*

<sup>294</sup> Dz.U.2010 nr 241, poz. 1616.

<sup>295</sup> Dz.U.2013 nr 168.

<sup>296</sup> Na aspekt szczególnej więzi samorządowej jednostki budżetowej z budżetem danej jednostki samorządowej w kontekście analizy przesłanki samodzielności w wykonywaniu działalności gospodarczej zwraca też uwagę orzecznictwo sądów administracyjnych; eg. WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 21 listopada 2012 roku, o sygn. I SA/Wr 989/12, LEX nr 1248315; Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 lutego 2012 roku, o sygn. I SA/Po 791/11, LEX nr 11179771; Postanowienie NSA z dnia 30 stycznia 2013 roku, o sygn. I FSK 311/12, LEX nr 1298278; uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 roku sygn. I Fps 1/13, LEX nr 1324202; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 września 2013 roku, o sygn. I FSK 700/12, LEX nr 1383088.

rozporządzalność środkami w tym zakresie (eg. przerzucania nadwyżki dochodów uzyskanych w danym roku do koszyka planowanych na następny rok odpowiednio powiększonych wydatków). Tezę o braku niezależności potwierdza również *de facto* brak uprawnień co do planowania poziomu własnych dochodów i odpowiadającym im wydatków, skoro wszelkie środki publiczne stanowiące wydatki jednostek budżetowych są sztywno określone i zaplanowane przez właściwe jednostki samorządowe, a ewentualne zmiany dokonywane przez jednostki budżetowe podlegają uprawnieniom nadzorczym jednostek samorządu terytorialnego. Dodatkowo, na uwagę zasługuje paradoksalna konsekwencja wynikająca z metody budżetowania brutto polegająca na tym, iż w razie niewykorzystania przez samorządowe jednostki budżetowe środków zaplanowanych na dany rok budżetowy w budżecie samorządu w kategorii wydatków tego budżetu, w następnym roku budżetowym środki te ulegną odpowiedniemu (o wartość niewykorzystanych finansów) zmniejszeniu. Wszystko to prowadzi bezwzględnie do wniosku, iż podmiot, którego plan finansowy jest w pełni uzależniony od innego podmiotu do tego stopnia, iż nie ma możliwości nie tylko bieżącej korekty wydatków i dochodów, lecz także takiej optymalizacji w tym zakresie, która umożliwiłaby osiągnięcie jak najwyższego zysku, co jest głównym celem wszystkich podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, więc to wszystko prowadzi do takiego wniosku, iż samorządowa jednostka budżetowa nie posiada odpowiedniej samodzielności<sup>297</sup>, co wykluczałoby ją z kręgu podatników podatku od towarów i usług. Stanowisku takiemu nie zaprzecza fakt posiadania przez samorządowe jednostki budżetowe własnych rachunków bankowych czy też tzw. s u b k o n t r a c h u n k ó w<sup>298</sup>. Treść rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej<sup>299</sup>, wydanego w celu prawnego uregulowania kwestii szczególnych zasad rachunkowości i planów kont *inter alia* jednostek budżetowych, *expressis verbis* wskazuje, iż na rachunkach bankowych takich jednostek zostają zaksięgowane środki publiczne otrzymane przez te jednostki dla realizacji wydatków stanowiących wydatki budżetu właściwej jednostki samorządu terytorialnego oraz ujmuje się w nich okresowe przelewy dochodów samorządowych jednostek budżetowych do budżetu odpowiedniej jednostki samorządowej, które to dochody są dochodami tego budżetu<sup>300</sup>. Wyodrębnienie więc rachunku do

---

<sup>297</sup> Przymiotu samodzielności prawnej i budżetowej odmawia samorządowym jednostkom budżetowym również orzecznictwo RIO; eg. Uchwała RIO w Rzeszowie z dnia 10 czerwca 2003 roku, XXIV/3071/2003, OwSS 2004, nr 1, poz. 24.

<sup>298</sup> Prutis S., *Zasady reprezentacji...*, *op. cit.*

<sup>299</sup> Dz. U. 2013 nr 289.

<sup>300</sup> Vide: Załącznik nr 3, pkt. II, podpkt. 1, nr 17) Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek

obsługi środków publicznych, którymi dysponuje dana samorządowa jednostka budżetowa, nie może przesądzać o uniezależnieniu się w tym zakresie tej jednostki od tworzącej ją jednostki samorządu terytorialnego, bowiem *in meritum* wszelkie wydatki czy dochody zarejestrowane na tymże rachunku są wydatkami i dochodami nie będącej posiadaczem tego rachunku jednostki budżetowej, lecz tworzącego ją podmiotu.

Innym, istotnym z punktu widzenia statusu prawnego samorządowych jednostek budżetowych, zagadnieniem, które wymaga wyjaśnienia, a nie poddany ocenie orzecznictwu sądów administracyjnych przy analizie zawartego w temacie problemu, jest kwestia wyjątku od metody budżetowania brutto takich jednostek zawartego w art. 223 u.f.p. Otóż na samym początku należy zauważyć, iż w obecnie obowiązującej u.f.p z 2009 roku, zlikwidowano gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych, rachunki dochodów własnych czy też fundusze motywacyjne, które funkcjonowały w obrocie prawnym na gruncie poprzednio obowiązującej u.f.p z roku 2005. Wymienione formy organizacyjno-prawne cechował pewien stopień samodzielności co do prowadzonej działalności i wykorzystywania środków zeń uzyskanych. I tak eg. gospodarstwa pomocnicze stanowiły wyodrębnione organizacyjnie zasoby, jakimi dysponowała jednostka budżetowa, przy której działały. Przedmiotem działalności takich podmiotów była albo wydzielona w zakresie finansowo-organizacyjnym część podstawowej działalności tworzącej je jednostki budżetowej, albo działalność uboczna takiej jednostki. Istotą funkcjonowania takich gospodarstw pomocniczych, przesądzającą o pewnej samodzielności w prowadzeniu przez nie działalności, było pokrywanie kosztów i wydatków tej działalności z uzyskiwanych przez nie przychodów własnych. Część wypracowanych przez te podmioty zysków mogła być przeznaczana na potrzeby własne, pozostała musiała zostać odprowadzona na rachunek odpowiedniej jednostki budżetowej. Ten, zasygnalizowany tu w ogólnym zarysie, status gospodarstw pomocniczych wskazujący na ich wyodrębnienie organizacyjne, majątkowe czy finansowe został jednak w orzecznictwie<sup>301</sup> uznany za niewystarczający do uznania takich gospodarstw za przedsiębiorców, bowiem wszelka działalność przez nie wykonywana jest działalnością wykonywaną nie w imieniu własnym, a w imieniu jednostek samorządowych, w ramach których funkcjonowały w obrocie przez fakt utworzenia ich przez stanowiące jednostki organizacyjne tych jednostek budżetowe. Dodatkowo podmioty te prowadzą działalność gospodarczą w celu wykonywania zadań nałożonych na tworzące je jednostki budżetowe, toteż autonomia gospodarstw pomocniczych jest ograniczona do bieżącej działalności<sup>302</sup>. Likwidacja tych form organizacyjnych, które dysponowały

---

samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej.

<sup>301</sup> Vide: Wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 lipca 2005 roku, o sygn. VI SA/Wa 2083/04, LEX nr 190634.

<sup>302</sup> Tak SN w uchwale z dnia 28 września 1995 roku, o sygn. III CZP 123/95, OSNC 1996/1/9.

pewnym zakresem samodzielności przy wykonywaniu działalności (choć jak wyżej wskazano niewystarczającym do uznania ich za przedsiębiorców na gruncie poprzednio obowiązującego stanu prawnego), nową u.f.p z 2009 roku, była wykorzystywana przez sądy administracyjne<sup>303</sup> jako argument przemawiający za odmową uznania samorządowych jednostek budżetowych jako wystarczająco samodzielnych przy prowadzonej działalności do zakwalifikowania ich jako podatników podatku od towarów i usług. Jednakże, co zastanawiające, sądy nie poddawały analizie wymienionego wyżej art. 223 u.f.p, który jak podkreśla się w doktrynie<sup>304</sup> jest odstępstwem od zasady likwidowania wyżej wymienionych form organizacyjnych i jednocześnie, co zostało już stwierdzone na samym początku, wyjątkiem od metody budżetowania brutto samorządowych jednostek budżetowych. Otóż, co najistotniejsze, instytucja w y d z i e l o n e g o r a c h u n k u dochodów uregulowana art. 223 u.f.p uelastycznia gospodarkę finansową samorządowych jednostek budżetowych, przez co funkcjonuje ona na zasadach analogicznych do działalności gospodarczej<sup>305</sup>. Jednakże instytucja ta jest w myśl wyżej wskazanego art. u.f.p podwójnie ograniczona – podmiotowo i przedmiotowo. W znaczeniu podmiotowym z wydzielonego rachunku dochodów korzystać mogą wyłącznie samorządowe jednostki budżetowe prowadzące działalność uregulowaną w ustawie z dnia 7 września 1991 roku o systemie oświaty (u.s.o)<sup>306</sup>, tj. *inter alia* przedszkola, szkoły, placówki oświatowo-wychowawcze, placówki kształcenia ustawicznego, placówki zapewniające opiekę i wychowanie uczniom w okresie pobierania nauki poza miejscem zamieszkania, biblioteki pedagogiczne (art. 2 u.s.o). Poza tym, z wydzielonego rachunku dochodów, będą mogły korzystać wyłącznie te samorządowe jednostki budżetowe spełniające wyżej wymienione kryterium, które zostaną wskazane *explicite* w uchwale organu stanowiącego odpowiedniej jednostki samorządowej (art. 223 ust.2 pkt.1 u.f.p). W znaczeniu przedmiotowym natomiast swoboda w zakresie dysponowania dochodami jest reglamentowana w czwórnasób. Po pierwsze źródła dochodów, z których środki będą mogły być umieszczane na wydzielonym rachunku dochodów, a tym samym samorządowa jednostka budżetowa będzie mogła nimi dysponować, są ściśle określone w we wskazanej powyżej uchwale organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego (art. 223 ust. 2 pkt. 2 u.f.p). Po drugie, sztywno określone w tejże uchwale jest także przeznaczenie tychże dochodów, to znaczy, iż wydatkowanie dochodów na inne cele aniżeli wymienione w takiej uchwale będzie wypełniało znamiona deliktu finansowego określonego w art. 11 u.o.n.d.f.p, tj. dokonywanie wydatków ze środków publicznych bez albo z przekroczeniem upoważnienia. Po trzecie,

---

<sup>303</sup> W szczególności vide: uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 roku sygn. I Fps 1/13, LEX nr 1324202.

<sup>304</sup> L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 223 ustawy o finansach publicznych* [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*. Wolters Kluwer Polska, 2011.

<sup>305</sup> Vide: Wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 lipca 2005 roku, o sygn. VI SA/Wa 2083/04, LEX nr 190634.

<sup>306</sup> Dz. U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572, z późn. zm.

wszelkie wydatki ze środków zgromadzonych na wydzielonym rachunku dochodów mogą być dokonywane jedynie do wysokości kwot tych dochodów (art. 223 ust. 3 u.f.p). Wreszcie po czwarte, wszelkie środki pozostające na wydzielonym rachunku dochodów, na dzień 31 grudnia roku budżetowego podlegają odprowadzeniu na rachunek budżetu odpowiedniej jednostki samorządowej (art. 223 ust. 4 u.f.p), a brak terminowości przekazania środków powoduje naruszenie dyscypliny finansów publicznych zgodnie z treścią art. 6 pkt. 2 u.o.n.d.f.p. Ponadto plan finansowy samorządowej jednostki budżetowej objętej wydzielonym rachunkiem dochodów stanowi załącznik do uchwały budżetowej odpowiedniej jednostki samorządowej (art. 214 pkt. 2 u.f.p). Powyższe cechy instytucji uregulowanej w art. 223 u.f.p, pomimo *prima facie* analogii do gospodarstw pomocniczych czy też innych form organizacyjnych w zakresie względnej samodzielności (względnej, gdyż niewystarczającej eg. do zakwalifikowania takich podmiotów jako przedsiębiorców – patrz wyżej), decydują o tym, iż samorządowe jednostki budżetowe spełniające wymogi określone w tym art. u.f.p nie mogłyby zostać uznane za niezależne w stopniu, który uprawniałby przyjęcie tezy o ich podmiotowości prawnopodatkowej w zakresie podatku od towarów i usług. Przede wszystkim przemawia za tym status samorządowych jednostek budżetowych poddany powyżej możliwie szczegółowej analizie, a instytucja wydzielonego rachunku dochodów nie stanowi żadnego, swoistego wyłomu w tym statusie. Poza tym, należy pamiętać, iż problem prawnopodatkowego statusu samorządowych jednostek budżetowych prowadzących działalność określoną w u.s.o będzie dotyczył tych nielicznych przypadków funkcjonowania w obrocie gospodarczym, w których jednostki te nie będą zwolnione od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt. 26 – 30 u.p.t.u.

## 8. ZWOLNIENIE PODATKOWE A KWALIFIKACJA PRAWNOPODATKOWA SAMORZĄDOWYCH JEDNOSTEK BUDŻETOWYCH

---

Krótkiego komentarza wymaga również kwestia będąca często przedmiotem analizy orzecznictwa<sup>307</sup> przy okazji oceny problemu opisanego w temacie opracowania, to jest kwestia uznania statusu prawnopodatkowego samorządowych jednostek budżetowych na podstawie §13 ust. 1 pkt. 13 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów

---

<sup>307</sup> Eg. Postanowienie NSA z dnia 30 stycznia 2013 roku, o sygn. I FSK 311/12, LEX nr 1298278; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 września 2013 roku, o sygn. I FSK 700/12, LEX nr 1383088; uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 roku sygn. I Fps 1/13, LEX nr 1324202.

ustawy o podatku od towarów i usług ( rozporządzenia wykonawczego do u.p.t.u )<sup>308</sup>. Otóż, w myśl tego przepisu zwolnieniu od podatku od towarów i usług podlegają usługi świadczone pomiędzy jednostkami budżetowymi albo pomiędzy jednostkami budżetowymi a samorządowymi zakładami budżetowymi. Tak zredagowany §13 wymienionego wyżej rozporządzenia wykonawczego do u.p.t.u zdaje się *implicite* przyznawać status podatnika jednostkom budżetowym, skoro usługi świadczone pomiędzy takimi jednostkami czy też pomiędzy nimi a samorządowymi zakładami budżetowymi podlegałyby opodatkowaniu, gdyby nie to specjalne uregulowanie o charakterze zwolnienia. Taka interpretacja winna zostać uznana w polskim systemie prawnym jako niedopuszczalna. Przede wszystkim należy odwołać się do fundamentalnego z punktu widzenia tworzenia prawa podatkowego, bowiem stanowiącego podstawę ustawodawstwa w tym zakresie, przepisu art. 217 Konstytucji RP. Zgodnie z jego treścią określanie podmiotów opodatkowania następuje w drodze ustawy. Rozporządzenie wykonawcze do u.p.t.u nie może więc *de lege lata* statuować kategorii podmiotów będących podatnikami jakiegokolwiek podatku. W związku z tym, wykładni §13 wymienionego wyżej rozporządzenia wykonawczego do u.p.t.u należy dokonywać w ten sposób, by jej rezultat nie był sprzeczny z Konstytucją RP, jako aktem prawnym zajmującym w hierarchii prawa podatkowego i prawa polskiego w ogóle miejsce szczególne, bo najwyższe (dyrektywa wykładni zgodnej z Konstytucją RP)<sup>309</sup>. *Ergo* interpretacja wskazanego przepisu rozporządzenia wykonawczego musi uwzględniać fakt, iż zgodnie z zasadą wyłączności ustawowej w prawie podatkowym<sup>310</sup> to ustawa w polskim porządku prawnym może ustanawiać kategorie podmiotów opodatkowanych dowolnym podatkiem, co prowadzi do wniosku, iż zgodnie z regułami kolizyjnymi funkcjonującymi w doktrynie w ramach tzw. w y k ł a d n i s y s t e m o w e j, a przede wszystkim w zgodzie z uwzględniającą hierarchiczność norm regułą *lex superior derogat legi inferiori*, należy dać pierwszeństwo przepisom zawartym w u.p.t.u i wynikającemu z nich uregulowania kwestii statusu podatnika tego podatku<sup>311</sup>.

---

<sup>308</sup> Dz.U.2013 nr 247.

<sup>309</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, W. Morawski, A. Olesińska, K. Lasiński-Sulecki, E. Prejs, W. Matuszewski, A. Zalański, *Prawo ...*, *op. cit.*, s. 100-102.

<sup>310</sup> R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Wyd. Oficyna Wolters Kluwer, 2008.

<sup>311</sup> Do podobnego wniosku dochodzą sądy administracyjne; eg. Postanowienie NSA z dnia 30 stycznia 2013 roku, o sygn. I FSK 311/12, LEX nr 1298278; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 września 2013 roku, o sygn. I FSK 700/12, LEX nr 1383088; : uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 roku sygn. I Fps 1/13, LEX nr 1324202.

## 9. OCENA STATUSU SAMORZĄDOWYCH JEDNOSTEK BUDŻETOWYCH NA GRUNCIE U.P.T.U

---

Podsumowując rozważania zawarte w niniejszym opracowaniu należy stwierdzić z całą stanowczością, iż problematyka dotycząca statusu prawnopodatkowego samorządowych jednostek budżetowych, nie mogła, bo też i to opracowanie temu nie służyło, zostać wyczerpana czy też w sposób całościowy ujęta. Jednak wyżej wymienione cechy tych jednostek, pozwalają zdaniem autora przyjąć tezę, iż samorządowe jednostki budżetowe nie mogą zostać uznane za podatników podatku od towarów i usług zgodnie z art. 15 ust. 1 w zw. z ust. 2 u.p.t.u. Wynikający z ustaw materialnego prawa administracyjnego i finansowego status prawny i finansowy takich jednostek należy zrelacjonować do kryteriów, które w myśl polskiego i unijnego orzecznictwa składają się na przesłankę *s a m o d z i e l n o ś c i* w wykonywaniu działalności gospodarczej, która to przesłanka, co zostało wskazane na początku niniejszego opracowania, winna być uznana za relewantną w kontekście kwalifikacji podmiotów obrotu gospodarczego jako podatników podatku od towarów i usług. Przede wszystkim *s a m o d z i e l n o ś c*, czy też lepiej *n i e z a l e ż n o ś ć* oznacza odrębność, samoistność na płaszczyźnie organizacyjnej. Przymiotu takiego nie mają z pewnością samorządowe jednostki budżetowe, które w rozumieniu prawa cywilnego oraz administracyjnego są jednostkami organizacyjnymi osób prawnych, jakimi są tworzące je jednostki samorządu terytorialnego. Nie można również mówić o niezależności w sensie funkcjonalnym takich jednostek budżetowych. Byt prawny, moment jego rozpoczęcia czy też zakończenia jest bezwzględnie uzależniony od kompetencji tworzącej taką jednostkę jednostki samorządowej. Poza tym zakres i przedmiot działalności samorządowych jednostek budżetowych jest ustalany wyłącznie przez jednostkę samorządową, która zdecydowała o utworzeniu takiej jednostki budżetowej. Na rozpatrywany tutaj aspekt składa się również pełna zależność w znaczeniu personalnym, bowiem jak wynika z zawartych powyżej rozważań, kierownik samorządowej jednostki budżetowej jest powoływany i odwoływany przez organ jednostki samorządowej, a dodatkowo, co znamienne, jego decyzyjność (i tak ograniczona przedmiotem i zakresem działalności kierowanej przez niego jednostki budżetowej, a ustalanych z góry przez jednostkę samorządu terytorialnego) co do funkcjonowania podległej mu jednostki jest ściśle reglamentowana zakresem udzielonego mu przez jednostkę samorządową pełnomocnictwa. *Etiam*, samorządowa jednostka budżetowa nie dysponuje swobodnie mieniem, środkami trwałymi czy infrastrukturą, gdyż zarówno cel jak i sposób tego dysponowania jest określony przez gminę, powiat, województwo przy których taka jednostka została utworzona. Najważniejszym natomiast, poruszonym w niniejszym opracowaniu na końcu, aspektem dotyczącym statusu prawnego i przemawiającym za uznaniem pełnej zależności samorządowych jednostek

budżetowych od jednostek samorządu jest oczywiście sposób powiązania z budżetem samorządu, zwany *metodą budżetowania brutto*. Wszelkie dochody i wydatki są dochodami i wydatkami samorządowymi, określonymi w uchwale budżetowej odpowiedniej jednostki samorządu terytorialnego, a jakakolwiek rozporządzalność w tym zakresie polegająca na przerzucaniu środków pomiędzy koszykami dochodów i wydatków jest przez prawo wykluczona, a nawet objęta sankcją karną. Uwydatnieniem tego powiązania jest fakt, iż jednostki budżetowe nie posiadają własnego, odrębnego budżetu, a wszelkie plany finansowe dotyczące ich potencjału gospodarczego są częścią odpowiedniego budżetu samorządowego. Co więcej, w ramach działalności takich jednostek budżetowych brak jest pojęcia wyniku finansowego, a w związku z tym jak i w związku z brakiem możliwości samodzielnego rozporządzania środkami publicznymi, nie można uznać, iż podmioty te funkcjonują jak niezależne podmioty obrotu gospodarczego. Rozpatrywana więc w znaczeniu organizacyjno-funkcyjnym niezależność samorządowych jednostek budżetowych na gruncie polskiego ustawodawstwa jednoznacznie wskazuje, iż jednostki te nie są samodzielne (niezależne) na płaszczyźnie prawa cywilnego, administracyjnego, finansowego, budżetowego i gospodarczego i nie spełniają kryteriów uznanych przez orzecznictwo polskich sądów jak i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej za relewantne dla kwalifikacji podmiotowej takich jednostek jako podatników podatku od towarów i usług. Abstrahując od problematyki zakresu udziału samorządowych jednostek budżetowych w obrocie gospodarczym przesądzającym o uznaniu czynności wykonywanych w jego ramach jako czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług, która nie mieści się w ramach niniejszego opracowania i przyjmując tu *a priori* wypracowane w doktrynie<sup>312</sup> i orzecznictwie<sup>313</sup> założenie, iż jednostki te nie stanowią formy organizacyjno-prawnej jaką ustawodawca przewidział dla prowadzenia działalności gospodarczej, jednocześnie nie wykluczając, iż wykonując zadania o charakterze użyteczności publicznej jednostka taka podejmie czynności objęte zakresem zastosowania u.p.t.u, należy przyjąć, iż prowadzona przez samorządowe jednostki budżetowe (mając powyższe na uwadze umownie nazwana) działalność gospodarcza nie jest wykonywana ani we własnym imieniu, ani też na własny rachunek. Wszelkie czynności, co wynika z organizacyjnego funkcjonowania w ramach osoby prawnej jaką jest jednostka samorządowa, podejmowane przez samorządową jednostkę budżetową są czynnościami podejmowanymi w imieniu tworzącej ją jednostki samorządu terytorialnego, za czym dodatkowo przemawia fakt, iż kierownik takiej jednostki budżetowej, a więc osoba, która reprezentuje ją niejako

---

<sup>312</sup> M. Szydło, *Komentarz do art. 2 ustawy o gospodarce komunalnej oraz Komentarz do art. 7 ustawy o gospodarce komunalnej* [w:] *Ustawa o gospodarce komunalnej. Komentarz*. Wyd. Oficyna Wolters Kluwer, 2008.

<sup>313</sup> Vide: uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 roku sygn. I Fps 1/13, LEX nr 1324202 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 września 2013 roku, o sygn. I FSK 700/12, LEX nr 1383088.

na zewnątrz w ramach obrotu prawnego i gospodarczego, działa na podstawie określonego w ustawach samorządowych pełnomocnictwa organu wykonawczego jednostki samorządowej. Czynności samorządowych jednostek budżetowych są również czynnościami podejmowanymi na rachunek odpowiednich jednostek samorządowych, skoro bowiem wszelkie wydatki poniesione w ramach przedsięwziętej działalności są wydatkami samorządu, a ewentualne dochody, jakie ona przyniesie są również dochodami tego samorządu, to bez wątpienia zaangażowany w znaczeniu technicznym i prawnym jest rachunek właściwej jednostki samorządu terytorialnego, a nie wykonywającej daną działalność samorządowej jednostki budżetowej. Ponadto, określony w jednym z orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (wskazany na początku niniejszego opracowania) wymóg dysponowania przez samodzielnie prowadzący działalność gospodarczą podmiot w y o d r ę b n i o n y m k a p i t a ł e m w przypadku takich jednostek budżetowych nie może zostać uznany za wypełniony, a to z tego powodu, iż mienie, którego dysponentem jest taka jednostka, oddane jej w tzw. t r w a ł y z a r z ą d, jest mieniem wyodrębnionym w znaczeniu prawnym na rzecz osoby prawnej – jednostki samorządu terytorialnego, która jest jego właścicielem, a korzystanie z niego w zakresie wskazanego zarządu przez jednostkę budżetową utworzoną w ramach tej jednostki samorządowej dalece odbiega od zasad samodzielnego dysponowania mieniem, skoro mienie takie może być wykorzystywane jedynie w celu, o którym decyduje podmiot tworzący jednostkę budżetową i dla którego została ona powołania, oraz w sposób ściśle przez ten podmiot określony. Kolejnym kryterium uznanym przez orzecznictwo za istotnym przy ocenie samodzielności prowadzonej działalności gospodarczej jest kryterium ponoszenia ryzyka gospodarczego. Również i w tym wypadku zasadną wydaje się ocena, iż obciążona takim ryzykiem jest nie samorządowa jednostka budżetowa, a tworząca ją jednostka samorządowa. Kwestię tę należy rozstrzygać w zestawieniu z innym, uznawanym przez judykaturę za istotne, kryterium samodzielności, tj. kryterium odpowiedzialności za działalność i szkody z niej wynikające. Otóż, samorządowe jednostki budżetowe nie mają prawnej możliwości planowania swoich dochodów i ustalaniu adekwatnych do nich wydatków, bowiem wszystkie dochody i wydatki są określone z góry w uchwale budżetowej właściwej jednostki samorządu terytorialnego, a jakkolwiek korekta czy bieżące przenoszenie środków publicznych z jednego koszyka do drugiego samodzielnie przez jednostkę budżetową jest zabroniona bez uprzedniego upoważnienia odpowiedniej jednostki samorządowej. Już z tego wynika jednoznacznie, że samorządowa jednostka budżetowa pozbawiona kompetencji planistycznych co do wysokości i destynacji środków publicznych oraz decyzyjności w zakresie rozporządzalności tymi środkami, nie jest podmiotem rzeczywiście ponoszącym ryzyko gospodarcze, zostaje ono bowiem w tym zakresie przerzucone na jednostkę samorządową wyłącznie właściwą do decydowania na tym polu, a więc wyłącznie ponoszą odpowiedzialność za skutki własnych rozstrzygnięć. Dodatkowo, co zostało wyrażone na początku niniejszego opracowania, a co jest

niezwykle istotne z punktu widzenia omawianego kryterium, samorządowe jednostki budżetowe stanowiąc *statio municipi* (jednostkę organizacyjną) właściwej jednostki samorządu terytorialnego (osoby prawnej) pozbawione są zdolności prawnej, działają bowiem w ramach osobowości prawnej jednostki samorządowej, która je utworzyła. Samorządowe jednostki budżetowe pozbawione są również zdolności sądowej, a brak ten mający charakter braku pierwotnego będzie powodował zawsze odrzucenie pozwu w ewentualnych sporach na gruncie prawa cywilnego, w myśl art. 199 § 1 pkt. 3 ustawy z dnia 17 listopada 1964 roku Kodeks postępowania cywilnego<sup>314</sup>. Oznacza to, że we wszystkich tych wypadkach, w których zaistnieją spory dotyczące niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania wynikającego z zawartej przez samorządową jednostkę budżetową umowy albo też osoba uprawniona będzie dochodziła od takiej jednostki roszczeń odszkodowawczych w związku z działalnością tej jednostki wypełniającą znamiona deliktu w myśl k.c (albo jednostka budżetowa będzie dochodziła tych roszczeń jako poszkodowana zachowaniem innego podmiotu), to we wszystkich tych wypadkach powodem lub pozwanym albo też osobą uprawnioną lub zobowiązaną na podstawie prawomocnego rozstrzygnięcia nie może być taka jednostka budżetowa ze względu na jej brak zdolności prawnej i zdolności sądowej, lecz osoba prawna – jednostka samorządowa, w ramach której w obrocie prawnym funkcjonuje. Niezdolność taka skutkuje więc niemożliwością rozpatrzenia i rozstrzygnięcia przez sąd sporu cywilnego, a tym samym wszczęcia, mającego na celu realizację stwierdzonych deklaratorywnie bądź konstytutywnie w takim rozstrzygnięciu uprawnień i obowiązków, postępowania egzekucyjnego. W świetle poczynionych wyżej uwag w pełni uzasadnioną zdaje się być teza, iż samorządowa jednostka budżetowa jako podmiot prowadzący działalność gospodarczą (z zastrzeżeniem wyżej wskazanym co do prawnej możliwości prowadzenia tej działalności) nie ponosi odpowiedzialności za taką działalność i ewentualne, mogące z niej wyniknąć szkody, bowiem z uwagi na status takich jednostek na gruncie prawa i postępowania cywilnego, niemożliwym jest skorzystanie przez podmiot uprawniony na podstawie jakiegokolwiek tytułu prawnego z usankcjonowanych prawem możliwości żądania zachowania się, znoszenia zachowania bądź zaniechania działania przez zobowiązaną z tego samego tytułu samorządową jednostkę budżetową w określony przez sąd, a zgodny z treścią żądania podmiotu uprawnionego, sposób. Wyłącznie odpowiedzialną więc za szkody wyrządzone przez samorządową jednostkę budżetową w wyniku prowadzonej przez tę jednostkę działalności, jest oczywiście osoba prawna, w ramach której ta jednostka funkcjonuje, czyli jednostka samorządu terytorialnego. Jak wynika z powyższego, zestawiając te wszystkie elementy, które składają się na uregulowany w polskim prawie administracyjnym, cywilnym, gospodarczym, finansowym i budżetowym status samorządowych jednostek budżetowych z kryteriami wypracowanymi przez orzecznictwo polskich sądów administracyjnych i TS UE niezbędnymi przy kwalifikacji danej

---

<sup>314</sup> Dz. U. z 1964 r. nr 43, poz. 296.

działalności gospodarczej jako działalności prowadzonej samodzielnie, nasuwa się jeden, wystarczająco w myśl dokonanej w ramach tego opracowania analizy, uzasadniony wniosek, iż gminne, powiatowe czy wojewódzkie jednostki budżetowe podejmując, przy okazji realizacji powierzonych im zadań o charakterze użyteczności publicznej, czynności wchodzące w zakres zastosowania u.p.t.u, nie mogą zostać uznane za podatników tego podatku *secundum* art. 15 ust. 1 w zw. z ust. 2 u.p.t.u. Wniosek ten, popierany przez część doktryny<sup>315</sup> i orzecznictwa<sup>316</sup>, pozwala na rozstrzygnięcie pozostałych, związanych ściśle z tematem niniejszego opracowania, problemów prawa podatkowego<sup>317</sup>, których analiza, z uwagi na charakter tego opracowania, pozostaje poza jego ramami.

---

<sup>315</sup> Eg. Namysłowski R. (red.), Pokrop D. (red.), Adamczyk S., Błędowski A., Chmielewska-Cholewa M., Chochołek Ł., Majerowski S., Marchlewski P., Perzanowska-Kuśnierek J., Skrzypek A., Wagner T., Zawadzki M., *Zakres pojęcia podatnika a organy władzy publicznej* [w:] *Dyrektywa VAT. Polska perspektywa. Komentarz*. Wyd. Wolters Kluwer Polska, 2012.

<sup>316</sup> Eg. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 roku sygn. I Fps 1/13, LEX nr 1324202; oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 września 2013 roku, o sygn. I FSK 700/12, LEX nr 1383088; Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 lutego 2012 roku, o sygn. I SA/Po 791/11, LEX nr 1117977;

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 lutego 2009 r., o sygn. I FSK 1958/07, LEX nr 518700; Także, w drodze analogii, orzecznictwo sądów administracyjnych, którego przedmiotem była analiza statusu prawopodatkowego urzędów gmin, eg. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 listopada 2008 r., o sygn. I FSK 1148/07, LEX nr 549622; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 marca 2009 r., o sygn. I FSK 619/08, LEX nr 575749; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 kwietnia 2009 roku, o sygn. I FSK 263/08, M.Podat. 2009/9/39-42; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 marca 2010 roku, o sygn. I FSK 273/09, LEX nr 593864; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 3 stycznia 2008 roku, o sygn. I FSK 117/07, LEX nr 1013765; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 9 lipca 2008 roku, o sygn. I SA/Lu 167/08, M.Podat. 2008/10/30; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 marca 2009 roku, o sygn. I FSK 1949/07, LEX nr 575725; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 13 lutego 2009 roku, o sygn. I SA/Gd 816/08, LEX nr 491952.

<sup>317</sup> Eg. problem relacji prawopodatkowych pomiędzy jednostkami budżetowymi tej samej i różnych jednostek samorządu terytorialnego oraz pomiędzy jednostką budżetową a tworzącą ją jednostką samorządową.

---

# ZASADA OKREŚLONOŚCI ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO JAKO POSTULAT NAUKI I WYMÓG PRAWNY

---

KATARZYNA KNAWA

---

## SPIS TREŚCI

---

1. Zasada określoności jako dyrektywa systemowa w procesie stanowienia prawa krajowego .....	166
2. Określoność a granice interpretacji.....	174
3. Problematyka wielości źródeł prawa - stosowanie prawa UE w kontekście zasady określoności .....	176
4. Wnioski.....	182

### 1. ZASADA OKREŚLONOŚCI JAKO DYREKTYWA SYSTEMOWA W PROCESIE STANOWIENIA PRAWA KRAJOWEGO

---

Zasadę określoności rozumianą jako możliwość jednoznacznego zidentyfikowania adresata normy oraz treści jego powinności można rozpatrywać na dwóch podstawowych płaszczyznach: tworzenia prawa oraz jego stosowania w praktyce orzeczniczej czy aktach organów podatkowych o charakterze władczym. W celu jej pełnego urzeczywistnienia tak źródła prawa, ja też interpretacja norm i ich stosowanie muszą mieć wspólny mianownik, którym jest możliwość zidentyfikowania adresata normy oraz treści jego powinności w sposób nie budzący wątpliwości. Niniejszy artykuł poświęcony jest rozumieniu pojęcia określoności zobowiązania podatkowego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego i poglądach doktryny. Szczególny nacisk położony będzie na problematykę określoności w kontekście implementacji przepisów prawa Unii Europejskiej, a zwłaszcza prawotwórczej roli wyroków TSUE.

Art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Analogiczny przepis istnieje w normach rangi konstytucyjnej wielu krajów, a jego podstaw historycznych upatruje się we wprowadzonej w Anglii w 1215 r. Wielkiej Karcie Swobód (Magna Charta Libertatum) . Konkretyzacją powyższego imperatywu jest istniejąca w art. 217 Konstytucji, zasada nullum tributum sine lege. Stanowi ona, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Ustawy nie stanowią jednak jedynej podstawy prawnej określającej treść obowiązku i zobowiązania podatkowego. Normy kształtujące treść powinności podatkowych są zawarte także w umowach międzynarodowych, rozporządzeniach wydanych na podstawie ustaw oraz w aktach prawa miejscowego, co wynika z art. 87 Konstytucji. Ponadto, jak stanowi art. 91 ust. 1 Konstytucji prawo stanowione przez organizację międzynarodową, stosowane jest bezpośrednio, o ile wynika to z ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską umowy międzynarodowej konstytuującej tę organizację.

Konstytucja do katalogu źródeł prawa nie zalicza orzeczeń sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego. Mają one jednak niebagatelny wpływ na stosowanie prawa w praktyce, pomimo faktu, że Konstytucja nie zna pojęcia precedensu , a orzeczenia mają charakter konkretny i indywidualny. Nie obowiązują one w innych sprawach - choćby o identycznym stanie faktycznym. W praktyce jednak interpretacja przepisów w zgodzie z wyrokami sądów wyższych instancji jest powszechnym zjawiskiem . Ma to pozytywne konsekwencje, o ile linia orzecznicza jest spójna, przyczyniając się do umocnienia poczucia pewności prawa. W przeciwnym wypadku - zwłaszcza przy rozbieżnościach, które wymagają uchwał NSA burzy się podwaliny państwa prawa.

Władza sądownicza dysponuje jednak narzędziami, których celem jest skorygowanie błędów legislatywy. Podstawowym jest instytucja kontroli zgodności aktów normatywnych z ustawą zasadniczą, umowami międzynarodowymi lub ustawami, o której mowa w art. 193 Konstytucji. Pozwala ona składowi sędziowskiemu zadać pytanie prawne do Trybunału Konstytucyjnego w przypadku powstania wątpliwości, co do zgodności danego aktu z - co do zasady - aktem o

wyższej randze. Ponadto sędziowie podlegający jedynie Konstytucji oraz ustawom mają prawo do odmowy zastosowania przepisu rangi podustawowej, który nie jest zgodny z normami konstytucyjnymi. Rozbieżnościom interpretacyjnym ma zaś zaradzić instytucja abstrakcyjnych uchwał NSA przewidziana w art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Uchwały te stanowią odstępstwo od zasady konkretnego i indywidualnego charakteru orzeczeń. Nie mając zastosowania do konkretnej sprawy, służą zapewnieniu jednolitości orzecznictwa i usuwaniu istniejących w judykaturze rozbieżności.

Daniny publiczne, będące przymusowym świadczeniem na rzecz państwa lub lokalnej zbiorowości społecznej, stoją w opozycji do podstawowego prawa człowieka i obywatela w demokratycznym państwie prawa, tj. prawa własności. Obowiązek zapłaty podatku prowadzi bowiem do uszczuplenia majątku podmiotu zobowiązanego. Dlatego nakładanie opłat o takim charakterze podlega szczególnemu reżimowi gwarancyjnemu, który ma zapobiegać nadużyciom ze strony państwa, dysponującego środkami przymusu wobec jednostki. Gwarancje te mają postać zasad wypracowanych przez naukę prawa i sądownictwo, a mających swoje źródło w normach konstytucyjnych. Fundamentalne znaczenie ma wśród nich zasada demokratycznego państwa prawnego i wywodzona z niej przez Trybunał Konstytucyjny zasada przyzwoitej legislacji. Pewność prawa w ogóle, a prawa podatkowego w szczególności, stanowi jedną z podstawowych zasad konstytucyjnych wywiedzionych z wyżej powołanej ogólnej zasady demokratycznego państwa prawnego. Jej podstawą normatywną jest art. 2 Konstytucji.

W orzecznictwie Trybunału podkreśla się, że „każdy podatek jest ze swej natury pewną ingerencją państwa w sferę praw majątkowych. Kwestia ustawowego określenia rodzajów podatków i wysokości jest domeną polityki ekonomicznej i fiskalnej państwa. Obciążenia podatkowe są pod względem aksjologicznym oparte na pojęciu dobra wspólnego, którym jest Rzeczpospolita Polska (art. 1 w związku z art. 82 Konstytucji)”. Jako że opodatkowanie prowadzi do pozbawienia podatnika własności, a przez co stoi w kolizji z prawem do ochrony własności wyrażonym w art. 64 Konstytucji, Trybunał wyraźnie wskazywał, że „naruszenie zasad dotyczących wymogów jasności i określoności przepisów podatkowych w stopniu uzasadniającym niekonstytucyjność tych przepisów, z powodu ich niezgodności z art. 2

Konstytucji, odbiera takim przepisom legitymację pozbawiania podatników ich własności (...)” . Jednocześnie w opinii Trybunału swoboda polityczna ma pewne ograniczenia, które polegają na „dochowaniu konstytucyjnych wymogów należytej legislacji” będącej przejawem ogólnej zasady zaufania obywatela do państwa oraz stworzeniu silniejszej ochrony praw podatnika. Istotne jest, że „zawarty w art. 217 Konstytucji nakaz określania w ustawie istotnych elementów obowiązku podatkowego należy rozumieć jako nakaz szczególnej precyzji przy określaniu podmiotów opodatkowania, przedmiotów opodatkowania oraz stawek podatkowych” .

W ten sposób Konstytucja RP staje się prawną podstawą realizacji postulatów formułowanych już w XIX-wiecznej nauce prawa podatkowego. Za prekursora zasad gwarancyjnych zapobiegających arbitralności działań aparatu fiskalnego uznaje się Adama Smitha, który w swoim dziele „Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów” sformułował cztery zasady podatkowe: zasadę równości, dogodności, taniaści i pewności. Adam Smith zasadę pewności (ang. certainty) wyraził w sposób następujący: „Podatek jaki jednostka zobowiązana jest zapłacić, powinien być pewny, a nie arbitralny. Moment i sposób zapłaty oraz suma płatności, powinna być jasna i oczywista dla zobowiązanego, ale i dla każdej innej osoby. W odmiennym przypadku, osoba, która podlega podatkowi, pozostaje w większym lub mniejszym stopniu we władztwie podmiotu pobierającego podatek, (...). Pewność, co do tego, co dana jednostka jest zobowiązana zapłacić w zakresie podatków jest tak ważką, że nawet - (...) brak równości [jako postulatu demokratycznego] nie jest aż takim złem, jak każdy niewielki nawet stopień niepewności” .

Ta ostatnia zasada, która z punktu widzenia niniejszej rozprawy ma fundamentalne znaczenie, w żadnej mierze nie straciła na aktualności, a wręcz przeciwnie - pomimo upływu 300 lat - nadal pozostaje w centrum zainteresowań teoretyków i praktyków prawa podatkowego.

Postawić jednak należy pytanie, czy wobec postępującej złożoności systemu podatkowego zasada pewności prawa jest jedynie figurą teoretyczną, a przez to ideałem nieosiągalnym, czy też dyrektywą bezwzględnie obowiązującą, której naruszenie prowadzić będzie do uznania normy podatkowej za nielegalną, z powodu niezgodności z Konstytucją. Jak zostanie wykazane poniżej zasada pewności prawa podatkowego ma priorytetowe znaczenie, w szczególności w kontekście przepisów rangi konstytucyjnej, wprowadzających wymóg ustawowego

uregulowania podstawowych elementów normy podatkowej. Wynika to z faktu, że powinność zapłaty podatku, jak wspomniano na wstępie, stoi w konflikcie do zasady swobody dysponowania osobistym majątkiem. A zatem, przymus zapłaty podatku, godzi wprost w interesy majątkowe obywateli i ich związków.

Zasada pewności prawa, określana także zasadą dostatecznej określoności, nie jest domeną prawa podatkowego. Z większą doniosłością jest ona akcentowana na gruncie prawa karnego. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że regulacje ingerujące w prawa i wolności obywatelskie wymagają szczególnej uwagi, co do jakości stanowionego prawa. Konieczne - zdaniem Trybunału jest „precyzyjne wyznaczenie dopuszczalnego zakresu ingerencji oraz tryb, w jakim podmiot ograniczany w swoich prawa i wolnościach może się bronić przed nieuzasadnionych naruszeniem jego dóbr osobistych”. Podobnie, interpretując - jeszcze przed wejściem w życie Konstytucji z 1997 r. - znaczenie zasady *nullum crimen sine lege*, która posiada swój odpowiednik w prawie podatkowym, *nullum tributum sine lege*, Trybunał wskazywał, że definicje czynów podlegających penalizacji muszą być skodyfikowane w sposób „kompletny, precyzyjny i jednoznaczny”. Ta uwaga Trybunału odnosi się wprost do prawa karnego, niemniej struktura norm konstytucyjnych wyrażonych w artykule 42 Konstytucji oraz art. 217 Konstytucji jest identyczna, co do wymogu regulacji danej materii na poziomie ustawowym. Obie te normy zostały wprowadzone w rozdziale II dotyczącym wolności, praw i obowiązków człowieka i obywatela. Co prawda można argumentować, że norma dotycząca prawa karnego ma wprost charakter wolnościowy - dotyczy uprawnień obywatela - natomiast interpretacja art. 84 Konstytucji wydaje się w pierwszej kolejności wskazywać na obowiązki, to jednak kluczowe jest zdanie ostatnie art. 84 Konstytucji, w którym wyrażono konieczność przestrzegania obowiązków, tylko w takim zakresie w jakim zostały określone w ustawie. Treść powinności wyznacza zatem obszar wolności obywatela, obejmujący brak obowiązku zapłaty podatku, który nie został określony w ustawie. Co więcej, wyliczenie w art. 217 Konstytucji elementów podatku, które muszą być określone w ustawie, stanowi doprecyzowanie art. 84 Konstytucji, co podkreśla właśnie charakter gwarancyjny art. 84 Konstytucji. Wynika to chociażby ze wskazanego wcześniej konfliktu normy nakładającej na obywatela obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych na rzecz państwa, a prawa własności wyrażonego w art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej. A. Mączyński wyraził nawet tezę, że sformułowanie art. 217 Konstytucji dotyczące elementów podatku, które muszą być określone w ustawie, stanowi

normę precyzyjniejszą niż, nie budząca wątpliwości, co do jej wolnościowego charakteru gwarancja domniemania niewinności w art. 42 Konstytucji . Stąd też art. 217 Konstytucji nie należy postrzegać „(...) tylko jako elementu unormowania finansów publicznych, ale i jako normy gwarancyjnej w dziedzinie konstytucyjnych praw i obowiązków” . A zatem - skoro można postawić tezę, że normy dotyczące prawa podatkowego podobnie, jak karnego mają charakter gwarancyjny, stąd uprawnione jest twierdzenie, że reguły interpretacyjne artykułowane przez Trybunał Konstytucyjny w odniesieniu do zasady nullum crimen sine lege pozostają mutatis mutandis aktualne w odniesieniu do norm podatkowych , a stopień spełnienia postulatów testu określoności powinien być analogiczny, jak w prawie karnym.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że treścią zasady określoności jest „nakaz stanowienia i stosowania prawa, by obywatel mógł układać swoje sprawy zaufaniu, że nie naraża się na skutki prawne, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji” . Trybunał w ogólności formułuje regułę prawidłowej legislacji, która przejawiać się powinna w stanowieniu norm jasnych, precyzyjnych i których interpretacja wraz z upływem czasu dla określonego stanu faktycznego powinna pozostawać niezmienna. Wymóg określoności jest zatem dyrektywą systemową, a badanie konstytucyjności normy według powyższych trzech kryteriów Trybunał określił „testem określoności prawa” . Przepisy, aby były zgodne z tym testem winny być formułowane „w sposób poprawny, precyzyjny i jasny. Poprawność przepisu oznacza jego prawidłową konstrukcję z punktu widzenia językowego i logicznego i jest warunkiem podstawowym, pozwalającym na ocenę przepisu w aspekcie pozostałych kryteriów – jasności i precyzyjności. Jasność przepisu oznacza jego klarowność i zrozumiałość dla adresatów, którzy mają prawo oczekiwać od racjonalnego ustawodawcy tworzenia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw” . Przyzwoitość legislacji obejmuje także dbałość o precyzję przepisów derogujących istniejące normy prawne oraz konieczność stanowienia przepisów intertemporalnych.

Jednocześnie Trybunał określił, że kryteriom tym można przypisać różną wagę przy ocenie konstytucyjności normy, w zależności od rodzaju regulowanej materii, kategorii adresatów danego przepisu oraz stopnia ingerencji w konstytucyjnie gwarantowane wolności i prawa . A zatem dopiero przekroczenie pewnej granicy stanowi podstawę do stwierdzenia

niekonstytucyjności danej normy. Ingerencja w prawo własności, jaką jest w ocenie Trybunału opodatkowanie musi być zatem precyzyjnie określona i nie ma w niej miejsca na dowolność. Niemniej jednak granica, po przekroczeniu której przepis prawa podatkowego nie ma przymiotu określoności i wkracza na pole woluntaryzmu, nie jest precyzyjnie ustanowiona.

W odniesieniu do podmiotu opodatkowania przekroczeniem zasady określoności byłoby niewątpliwie wykreowanie, czy też wyinterpretowanie, że określone jednostki, wprost niewymienione jako adresaci dyspozycji dotyczącej opodatkowania, mogą ponosić ciężar podatku, chociażby ze względu na zasady sprawiedliwości czy równości. Ustawodawca został także zobligowany do jasnego wyrażenia przedmiotu opodatkowania, tj. „zdarzenia (zjawiska), z którymi prawo łączy powstanie obowiązku podatkowego”. Dopiero prawidłowe i precyzyjne określenie przedmiotu opodatkowania, polegające na wskazaniu obiektu objętego podatkiem, ale i zachowania podmiotu podatkowego, które powodować będzie powstanie obowiązku podatkowego prowadzić może do ustalenia wysokości powinności podatkowej. Nie jest to jednak wystarczające do określenia wysokości zobowiązania podatkowego. To ostatnie jest wynikiem procesu myślowego polegającego na ustaleniu dwóch czynników: „obiekту opodatkowania oraz jednostki miary, która go kwantyfikuje”. Do - w pierwszej kolejności - prawidłowo ustalonego przedmiotu opodatkowania, możliwe jest odniesienie stawki podatkowej, tj. „procentowego współczynnika określającego wysokości długu podatkowego”. Podobnie rzecz ujmują T. Dębowska-Romanowska wskazując, że obliczenie podatku, a zatem wskazanie wysokości zobowiązania podatkowego „jest generalną instytucją stosowania prawa, celem odkrycia jednej i jedynej kwoty należnego podatku”.

Z drugiej strony istotnym zagrożeniem dla pewności prawa podatkowego, w kontekście konstytucyjnej zasady równości, o której mowa w art. 32 ust. 1 Konstytucji i wynikającej z niej zasady powszechności opodatkowania jest sytuacja, w której stan faktyczny wydaje się „wymykać” spod zakresu hipotezy normy podatkowej, wbrew „woli ustawodawcy”. Użycie nieostrych określeń i klauzul generalnych stanowi wręcz sprzyja takiej sytuacji. W takich przypadkach - jak wskazuje W. Nykiel - powstaje pytanie o granice „dopuszczalności statuowania stanu prawnego, w którym powstanie obowiązku podatkowego nie wynika wprost z ustawy podatkowej, a w następstwie tego, wysokość zobowiązania jest ustalana (określana) w drodze czynności zmierzających nie tylko do ustalenia stanu faktycznego, lecz i do nadania

precyzyjnego zakresu znaczeniowego tym klauzulom w konkretnej sprawie” . Autor zauważa także problem ogólnego niskiego poziomu legislacji podatkowej. Przejawu tego zjawiska upatruje w niemożności zrozumienia przepisów prawa przez jego adresatów, co prowadzi do niemożności ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego .

W literaturze wskazuje się, że niedochowanie standardów prawidłowej regulacji podatkowej nie powinno negatywnie oddziaływać na podatnika . Podnosi się, że w takich wypadkach powinna działać zasada „in dubio pro tributario” - tj. w razie wątpliwości na korzyść podatnika . Często jednak odnosi się ją jedynie do etapu subsumpcji stanu faktycznego do dyspozycji normy podatkowej, nie zaś do interpretacji znaczenia samego przepisu. De lege ferenda wskazać należy, że stosunek prawnopodatkowy w całości powinien być determinowany przez precyzyjną normę prawną, tak aby określone obiekty opodatkowania lub zachowania wobec nich nie pozostawały poza zakresem normy, wbrew intencjom ustawodawcy . Nie powinno też dochodzić do krzyżowania się zakresów norm prowadzącego do wielokrotnego opodatkowania danego obiektu i zachowania wobec tegoż . Zastosowanie zasady in dubio pro tributario w takim kontekście miałyby jedynie miejsce w sytuacji, gdy istniejący stan faktyczny powoduje powstanie obowiązku podatkowego na tle więcej niż jednej normy prawnej. W takich wypadkach zasada ta powinna doprowadzić do usunięcia zbiegu przepisów.

Podsumowując, wobec jednoznacznego katalogu źródeł prawa w Konstytucji wydaje się, że zasada określoności na tej płaszczyźnie nie powinna doznawać istotnego uszczerbku, a ewentualne problemy są wynikiem ogólnej słabej jakości prac legislacyjnych. Z drugiej jednak strony możliwość odmowy zastosowania danego przepisu przez sąd, przed którym zawisł spór, uchwały NSA o abstrakcyjnym charakterze, czy wreszcie spór o znaczenie interpretacji sądowej (a nawet faktycznego precedensu sądowego) powoduje, że zasada określoności nie stanowi jedynie figury retorycznej, ale ma bezpośrednie przełożenie na praktykę stosowania prawa. W szczególności powinna przyświecać ustawodawcy przy tworzeniu norm prawa podatkowego, ale i powinna mieć pierwszorzędny wpływ na proces egzegezy tekstu prawnego i subsumpcji stanu faktycznego w celu jak najpełniejszej realizacji norm Konstytucji dotyczących prawa podatkowego.

## 2. OKREŚLONOŚĆ A GRANICE INTERPRETACJI

---

Z jednej strony - jak wskazano powyżej, już w odniesieniu do etapu kodyfikacji postuluje się tworzenie przepisów wystarczająco precyzyjnych i pozwalających na właściwe skwantyfikowanie powinności podatkowej - tak aby ograniczać konieczność stosowania interpretacji w celu odczytania powinności ciężącej na adresacie normy. Z drugiej jednak w wielu przypadkach nie jest możliwe lub celowe zdefiniowanie wszelkich pojęć, będących podstawą określenia obowiązku podatkowego. Jak wskazuje A. Mączyński faktem jest, że „każdy nawet najbardziej starannie zredagowany przepis, może budzić wątpliwości interpretacyjne, powstające zwłaszcza w związku z ewolucją rzeczywistości podlegającej przewidzianemu w nim unormowaniu”.

Wspomnieć w tym miejscu należy, że w nauce funkcjonują obok siebie dwa poglądy. Po pierwsze stwierdzający, że interpretacja przepisu konieczna jest w każdym wypadku - tj. także gdy przepis jest językowo jasny i określony. Drugi pogląd natomiast zakłada konieczność dokonywania wykładni, dopiero wówczas, gdy przepis nie jest jasny i jednoznaczny w myśl paremii clara non sunt interpretanda. W paremię tę wpisuje się także teoria rodzajów wykładni, dzieląca ją na klaryfikacyjną oraz derywacyjną. W przypadku prawa podatkowego i w kontekście zasady określoności należy się opowiedzieć za postulatem stosowania metody derywacyjnej, mającej na celu poszukiwanie „z przepisów prawnych pełnej i jednoznacznej normy postępowania”, a która jest wskazówką do ustalenia ostatecznych granic wykładni.

W wyrokach Trybunału Konstytucyjnego można wyróżnić dwa nurty orzecznicze. Po pierwsze Trybunał ocenia konstytucyjność przepisów prawa podatkowego pod kątem ich zgodności z Konstytucją w zakresie formalnego obowiązywania. Przykładem jest rozstrzygnięcie o konstytucyjności przepisów w zakresie ich zgodności hierarchicznej - tj. zgodności przepisów rozporządzeń z ustawami, oraz zgodności ustaw z konstytucją. Z drugiej strony - chociaż zdecydowanie rzadziej - Trybunał orzeka o zgodności nie tyle samego brzmienia przepisu z konstytucją, ale o dopuszczalnych granicach jego interpretacji, w tym także w przypadku istnienia kilku możliwych znaczeń danej legislacji.

Istnienie wielu możliwych interpretacji przepisu, będące konsekwencją wieloznaczności pojęć języka jest dopuszczalne i nie stanowi błędu legislacyjnego o doniosłości konstytucyjnej. Rolą sądownictwa jest bowiem zakreślenie granic danej interpretacji lub wskazanie interpretacji prawidłowej w danych okolicznościach sprawy. Szczególne znaczenie ma w tym kontekście zasada legalizmu, która nakazuje stanowienie prawa w zgodzie z Konstytucją. Jej pochodną jest zasada wyprowadzania treści przepisu w sposób najpełniej urzeczywistniający zasady konstytucyjne. A zatem w przypadku przepisów, których interpretacja prowadzi do wniosków zgodnych lub niezgodnych z Konstytucją to Sąd ma obowiązek wybrania tej, która najbliżej realizuje cele ustawy zasadniczej. Stąd też fakt istnienia poprawnej językowo i funkcjonalnie interpretacji niezgodnej z konstytucją nie oznacza jednocześnie niekonstytucyjności przepisu. W takim wypadku zastosowanie przepisu w znaczeniu skutkującym niekonstytucyjną normą nie może mieć miejsca. Nie jest jednak rolą Trybunału Konstytucyjnego wydawanie wyroku interpretacyjnego, wskazującego, która z możliwych wykładni przepisu jest prawidłowa, bowiem Trybunał nie może rozstrzygać wątpliwości interpretacyjnych, co stanowi to domenę sądów powszechnych. Trybunał ma jednak za zadanie wyeliminowanie z porządku prawnego takiej interpretacji przepisu, która nie jest zgodna z Konstytucją, o ile została wyraźnie wskazana w petitum skargi. Chociaż pojawiają się jednak głosy, że w takich wypadkach Trybunał nie ma możliwości usunięcia przepisu z obrotu prawnego, ponieważ jeżeli istnieje chociaż jedna interpretacja, która nie stoi w sprzeczności z przepisami ustawy zasadniczej, to przepis musi być uznany za konstytucyjny.

Brak określoności przepisu jako cecha stopniowalna nie w każdym przypadku prowadzi do niekonstytucyjności danej normy. Może być jednak przyczyną naruszenia przepisów prawa materialnego, o ile w wyniku nieokreślonego przepisu dochodzi do nieuprawnionego rozszerzeniem zakresu opodatkowania, a co zatem idzie pominięcia podstawy ustawowej dla danego podatku. Jak wskazał Trybunał „Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności winno być więc traktowane jako środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające. Z reguły niejasność przepisu powodująca jego niekonstytucyjność musi mieć charakter „kwalifikowany”, przez wystąpienie określonych dodatkowych okoliczności z nią związanych, które nie mają miejsca w każdym wypadku wątpliwości co do rozumienia określonego

przepisu” . Prawidłowa interpretacja musi zatem prowadzić do najpełniejszego osiągnięcia zasady określoności, na co zważać powinien Sąd oceniając zarzuty materialnego naruszenia przepisów prawa podatkowego. Błędna wykładnia, która nie uwzględnia zasady określoności powoduje naruszenie wprost art. 2 i 31 ust. 3 Konstytucji.

Podsumowując należy stwierdzić, że w tych przypadkach, w których z danego przepisu można wywnioskować normy o różnej treści, obowiązkiem organów oraz sądów jest w każdym przypadku wyeliminowanie interpretacji, która stoi w sprzeczności z zasadami konstytucyjnymi. Trybunał Konstytucyjny stoi na straży właściwej interpretacji prawa, nie kontrolując jednocześnie procesu interpretacji w tych sytuacjach, w których wyartykułowana norma nie jest sprzeczna z Konstytucją.

### 3. PROBLEMATYKA WIELOŚCI ŹRÓDEŁ PRAWA - STOSOWANIE PRAWA UE W KONTEKŚCIE ZASADY OKREŚLONOŚCI

Polska wraz z innymi dziewięcioma państwami przystąpiła do Unii z dniem 1 kwietnia 2004 r. na mocy umowy podpisanej w Atenach 16 kwietnia 2003 r., której sygnatariuszami było łącznie dwadzieścia pięć państw . Na mocy tej umowy Rzeczpospolita zobowiązała się do przyjęcia dorobku prawnego organizacji międzynarodowej jaką jest Unia Europejska . W nauce podkreśla się, że przyjęcie powyższego dorobku prawnego, którego zakres został określony w art. 2-6 aktu akcesyjnego , miało charakter obowiązkowy, pełny i natychmiastowy . Art. 91 Konstytucji jest łącznikiem, dzięki któremu *acquis communautaire* stało się częścią polskiego porządku prawnego, a co za tym idzie źródłem prawa. Poprzez ten przepis Konstytucji tak prawo pierwotne, jak i wtórne stanowiące przez organy Unii Europejskiej stało się częścią polskiego porządku prawnego .

Dla zjawiska recepcji podatkowego prawa unijnego najistotniejsze znaczenie mają trzy akty o charakterze prawnokształtującym - poza traktatami wspólnotowym i akcesyjnym - dyrektywy, rozporządzenia oraz wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydawane w trybie art. 267 TFUE . Rozporządzenia są skierowane bezpośrednio do jednostek będących ich adresatami (bezpośrednie zastosowanie). Nie wymagają wewnątrzpaństwowego aktu transformacji ani ogłoszenia zgodnego z przepisami prawa krajowego, ale publikacji w

Dzienniku Urzędowym UE. Dyrektywy w przeciwieństwie do rozporządzeń nie obowiązują bezpośrednio, ale wiążą państwa członkowskie co do celu. Realizacja tego obowiązku oznacza konieczność dokonania transpozycji dyrektywy do krajowego porządku prawnego w określonym terminie, przy czym konkretne środki jakimi państwo miałyby się posłużyć nie są zdeterminowane, ale leżą w gestii danego państwa. Co do zasady obywatele Unii, którzy staną się adresatami norm po jej implementacji do krajowego porządku prawnego nie mogą powoływać się na przepisy dyrektyw. Wyjątkiem od reguły jest tzw. zasada bezpośredniego obowiązywania (direct effect). Nie wynika ona wprost z przepisów prawa unijnego, ale została wyinterpretowana przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości (obecnie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej) i wyartykułowana po raz pierwszy w sprawach C-26/62 Van Gend En Loos oraz C-6/64 Costa przeciwko ENEL. Zgodnie z tą zasadą żaden przepis prawa wewnętrznego nie ma pierwszeństwa przed prawem wspólnotowym, a w razie ich sprzeczności przepis prawa krajowego nie ma zastosowania.

Zasada bezpośredniego obowiązywania dotyczy tych przepisów dyrektyw, które nie zostały implementowane do porządku prawnego lub implementacja była błędna. Przepis dyrektywy, który ma być bezpośrednio zastosowany musi jednak być dostatecznie wyraźny, precyzyjny oraz bezwarunkowy, co zostało wskazane w sprawie C-41/74 Van Duyn. Co ważne Trybunał nie ograniczył zasady bezpośredniego skutku do pierwotnego prawa wspólnotowego, tj. traktatów, ale wyraźnie wskazał na konieczność interpretowania prawa krajowego w świetle treści i celów określonej dyrektywy (sprawa C-14/83 S. Von Colson i E. Kammann).

Kwestia relacji pomiędzy prawem krajowym, a prawem Unii Europejskiej, tak pierwotnym, jak i wtórnym jest przedmiotem wnikliwych badań i sporów. Z jednej strony podkreśla się, że prawo wewnętrzne zostało poddane wpływowi prawa wydawanego przez organy zewnętrzne, które na mocy przepisów Konstytucji i Traktatu ateńskiego stało się źródłem prawa w Polsce, co oznacza, że de facto polskie prawo wewnętrzne zostało poddane wpływowi prawa wydawanego przez organy zewnętrzne, a część kompetencji - w tym dotycząca regulacji podatków pośrednich - została przekazana na rzecz organizacji ponadnarodowej. Można jednak spotkać poglądy, zgodnie z którymi „prawo wspólnotowe (europejskie) tworzy samoistny porządek wypływający z autonomicznego źródła prawa. Nie jest on składnikiem prawa wewnętrznego, natomiast ze względu na swą bezpośrednią skuteczność jest prawem

stosowanym w stosunkach wewnętrznych. Zatem obywatele, urzędy i sądy mają do czynienia z istniejącymi równolegle dwoma porządkami prawnymi” . W tej koncepcji podkreśla się, że „prawo to tworzy swoisty, bardzo rozbudowany system prawny odbiegający od klasycznie pojmowanego publicznego prawa międzynarodowego i prawa krajowego, z którymi jednakże łączą je ściśle związki” . Podobne spojrzenie na nowe zagadnienia związane z recepcją prawa unijnego prezentuje A. Wróbel - wskazując na istnienie modelu dualistycznego i wyróżniając dwa podsystemy prawa, tj. tradycyjnych źródeł prawa, wynikających z katalogu konstytucyjnego oraz prawa wspólnotowego składającego się z traktatów międzynarodowych oraz stanowionego przez organy Unii . Koncepcja ta jest podobna do zaproponowanej przez E. Łętowską teorii modelu multicytrycznego, w którym występuje wielość ośrodków decyzyjnych tak w stanowieniu, jak i stosowaniu prawa .

Powstaje zatem pytanie, która z tych dwóch koncepcji - współistnienia dwóch ośrodków prawnych, czy też przekazania kompetencji na rzecz organizacji międzynarodowej - może mieć istotniejsze znaczenie z punktu widzenia zasady określoności. Multicytryczność oznacza, że hierarchia norm ulega zatarciu, a przez to wykluczone jest chociażby stosowanie jednej z reguł walidacyjnych w procesie interpretacji prawa - *lex inferior non derogat legi superiori*. Pominięcie a priori jednego z narzędzi interpretacyjnych, o niebagatelnym znaczeniu dla prawa podatkowego - wydaje się - wskazywać na niemożność zastosowania koncepcji multicytryczności do problematyki prawa podatkowego. Wydaje się, że postrzeganie prawa podatkowego w kontekście ścisłej gradacji norm - będącej postulatem kelsenowskiej teorii systemu prawa, jako logicznie uporządkowanego i zhierarchizowanego zbioru norm - wydaje się lepiej oddawać założenia zasady określoności, zwłaszcza przez pryzmat przytoczonego wyżej brzmienia art. 91 Konstytucji oraz wyroków TSUE, rozstrzygających o konflikcie prawa krajowego z unijnym. Stąd też to teoria przekazania kompetencji na rzecz organizacji międzynarodowej będzie uzasadniała konieczność stosowania norm prawa UE lub też interpretacji przepisów krajowych w zgodzie z tymi normami.

Te teoretyczne rozważania mają istotne chociażby ze względu na fakt, że prawidłowe wskazanie źródła prawa, obowiązującego w danym stanie faktycznym, ma pierwszorzędne znaczenie dla procesu ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego. Nie można bowiem mówić o spełnieniu postulatów zasady określoności w sytuacji, w której brak jest pewności, co

do tego, który przepis ma zastosowanie. Nie wchodząc w dyskusję, o zasadności interpretowania każdej normy, czy też ograniczenia tego procesu myślowego jedynie do norm niejasnych, czy wątpliwych, oczywistym jest, że bez określenia źródła prawa nie można przejść do etapu, w którym od adresata normy oczekuje się jej zrozumienia i zastosowania. Zatem wskazanie podstawy prawnej jest pierwszym etapem poszukiwania treści повинnego zachowania podatnika.

W związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej pojawiło się istotne zagadnienie prawne, w którym znany od wielu lat model poszukiwania źródeł prawa w legislacji wydanej przez polskie organy i opublikowanej w dzienniku ustaw nie jest już aktualny. Jak trafnie wskazuje C. Kosikowski wraz z momentem przystąpienia do Unii na państwo członkowskie został nałożony szereg obowiązków „w zakresie:

- włączenia prawa unijnego do obowiązujących źródeł prawa krajowego i zapewnienia bezpośredniego obowiązywania prawa UE w państwie członkowskim;
- implementacji prawa unijnego do prawa krajowego;
- uchylania prawa krajowego sprzecznego z prawem unijnym i tworzenia prawa krajowego zgodnego z prawem unijnym;
- stosowania wykładni prawa krajowego w zgodności z prawem unijnym;
- zapewnienia przestrzegania i egzekucji prawa unijnego przez organy i sądy krajowe” .

Przy prawidłowym wykonaniu przez państwo pierwszych trzech wskazanych powyżej obowiązków, podatnicy nie powinni mieć trudności przy poszukiwaniu źródła prawa, mającego zastosowanie w danym stanie faktycznym. Zwłaszcza dotyczy to sytuacji, w których norma prawa podatkowego wynika z dyrektywy, zaimplementowanej za pomocą aktów powszechnie obowiązujących . O ile transpozycja została dokonana w pełni, a wskazany w niej rezultat został wosiągnięty w wyznaczonym terminie „daje to jednostkom największe szanse zaznajomienia się z krajowymi normami implementującymi prawo wspólnotowe. Te akty mogą być bez wątplenia źródłem praw i obowiązków dla jednostek i tworzą stosunkowo najwyższy poziom bezpieczeństwa prawnego” .

Wydaje się, że z praktycznego punktu widzenia trudniejsze jest - wbrew pozorom - prawidłowe ustalenie źródła prawa, gdy dana materia regulowana jest na poziomie Unii Europejskiej poprzez rozporządzenie, które ma bezpośrednie zastosowanie. Nie ma oczywiście żadnych

wątpliwości, że takie rozporządzenie będzie stanowiło źródło prawa na mocy art. 91 Konstytucji w związku z art. 291 TFUE. Niemniej jednak z punktu widzenia przeciętnego adresata norm prawnych poszukiwanie ich w akcie prawnym, który nie podlega publikacji w krajowych promulgatorach, nie jest zadaniem łatwym i nie przyczynia się do spełnienia zasady określoności prawa. Znaczenie tego problemu podkreśla fakt, że polski ustawodawca w niektórych przypadkach postanawia transponować część treści rozporządzenia do tekstu prawa polskiego - albo poprzez dosłowne skopiowanie jego treści lub wprowadzenie odwołań. W pozostałym zakresie ustawodawca wydaje się zaakceptować fakt, że rozporządzenie to obowiązuje w sposób bezpośredni i nie decyduje się na powtórzenie poszczególnych jego rozwiązań w aktach prawa polskiego. Oczywiście takie rozwiązanie należy ocenić skrajnie negatywnie w kontekście zasady określoności prawa podatkowego. A zatem źródłem prawa podatkowego zgodnie z brzmieniem art. 91 Konstytucji w Polsce będą mogły być Rozporządzenia UE, które mają bezpośrednie zastosowanie. W ograniczonych przypadkach źródłem prawa podatkowego staną się postanowienia dyrektyw, pod warunkiem spełnienia wskazanych wyżej przesłanek. Błędym jest zatem założenie, że dyrektywy zawsze będą źródłem prawa podatkowego.

Co interesujące kwestii samej jakości wypełniania trzech pierwszych wskazanych przez Kosikowskiego obowiązków nałożonych na państwo jako członka UE nauka nie poświęca wiele uwagi. Monografie dotyczące relacji prawa polskiego i unijnego skupiają się na kwestii wykładni prowspólnotowej norm oraz ich przestrzeganiu przez organy i sądy krajowe nie zaś samej problematyce określenia norm właściwych dla danego stanu faktycznego. Zagadnienie interpretacji zdaje się być szczególnie istotne wobec faktu, że wtórne prawo wspólnotowe, w tym i prawo podatkowe nie było przedmiotem szczegółowej kodyfikacji, zwłaszcza w porównaniu do ilości i szczegółowości regulacji tematyki podatkowej w prawie krajowym. Dlatego też ogromną rolę w kwestii de facto regulacji prawa podatkowego sprawuje TSUE. Jak wskazuje A. Andrzejewska-Czernek „rozwój unijnego prawa podatkowego dokonuje się głównie dzięki orzeczeniom TSUE wydanym w odpowiedzi na pytania prejudycjalne na podstawie art. 267 TFUE oraz - w mniejszym stopniu - orzeczeniom wydanym w wyniku postępowania wszczętego skargą bezpośrednią wniesioną na podstawie art. 258 lub 259 TFUE. Pozostałe rodzaje orzeczeń mają niewielkie znaczenie z punktu widzenia wykładni unijnego prawa podatkowego”.

Kolejnym przykładem potwierdzającym znaczenie orzecznictwa TSUE w ramach polskiego porządku prawnego i konieczności dokonywania badań komparatystycznych są przepisy dotyczące ogólnej interpretacji prawa podatkowego. Otóż Minister Finansów stosownie do art. 14 a Ordynacji podatkowej w celu dążenia do zapewnienia jednolitego stosowania prawa, może wydawać tzw. ogólne interpretacje podatkowe. Interpretacje te muszą uwzględniać dorobek orzeczniczy Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Minister Finansów ma prawo zmiany wydanej przez interpretacji ogólnej, jeżeli stwierdzi, że interpretacja ta jest nieprawidłowa, w szczególności jeżeli niezgodna z wydanym przez TSUE orzeczeniem. Zasady oceny istniejącej niezgodności pomiędzy interpretacją ogólną a orzeczeniem będą analogiczne, jak w przypadku powołanej powyżej niezgodności decyzji indywidualnej. W szczególności orzeczenie TSUE nie musi mieć zakresu analogicznego, jak interpretacja ogólna. Niemniej jednak orzeczenie i interpretacja w sposób odmienny mają traktować o znaczeniu danego przepisu. Konflikt taki będzie niewątpliwie istniał, gdy efekt w postaci wykładni danego przepisu na gruncie interpretacji Ministra oraz TSUE nie mają analogicznego zakresu pojęciowego.

Interpretacje TSUE zdają się poszerzać znaczenie norm prawa wspólnotowego na reguły, których nie sposób wyinterpretować z literalnego brzmienia przepisów dyrektyw unijnych, czy prawa pierwotnego. W wyrokach bowiem silnie akcentowana jest funkcja jaką spełniać ma prawo wspólnotowe. Dyrektywa, czyli akt o charakterze ustawodawczym skierowany do państw członkowskich, wiąże co do rezultatu, który ma być osiągnięty. Sposoby i środki osiągnięcia celu pozostają w wyłącznej gestii danego państwa. Skoro zatem sposób osiągnięcia celu nie jest istotny, to trudno posługiwać się interpretacją opartą jedynie o treść i formę badanych norm. Fakt osiągnięcia celu przez akt prawny, wprowadzony w celu realizacji dyrektywy, może być oceniany jedynie w kontekście właśnie wspomnianej metody funkcjonalnej.

Istotne są zatem skutki wywoływane przez dane normy, a nie ich dosłowne brzmienie, a prawo badane jest w działaniu, jako *law in action*. Co za tym idzie „(...) Trybunał Sprawiedliwości w Luksemburgu wypełnia luki istniejące w traktatach założycielskich, a jednocześnie jest głównym <konstruktorem> prawa w przestrzeni”. Na tym tle Trybunałowi zarzuca się aktywizm sędziowski i tworzenie prawa, z drugiej strony dowodzi się, że ten aktywizm jest

pozorny, zgodnie z powyżej wspomnianą zasadą *law in action*. Zarzut aktywizmu sędziowskiego jest tym bardziej akcentowany przy aktach prawnych, gdzie odwołanie do dyrektyw jest oczywiste i konieczne, ale gdzie wciąż prym wiedzie literalna metoda wykładni oraz formalno-dogmatyczna metoda komparatystyczna, której zarzuca się bycie niepożądaną zaszczością historyczną epoki formalizmu prawniczego w Europie Środkowej i Wschodniej. Szczególnie ważkim zagadnieniem jest zatem znaczenie wyroków TSUE. W kontekście art. 91 Konstytucji skoro doszło do przekazania kompetencji to zatem prawo unijne zinterpretowane przez TSUE ma pierwszeństwo przed polskimi normami podatkowymi w razie ewentualnej sprzeczności. Wyroki zatem nie wymagają transpozycji do prawa polskiego - chociaż w niektórych przypadkach ustawodawca decyduje się na ich przytoczenie w przepisach prawa polskiego. We wszystkich jednak przypadkach (czyli także przy braku ewentualnej sprzeczności przepisów prawa polskiego z unijnymi) istnieje obowiązek interpretacji prawa krajowego w zgodzie z prawem unijnym.

Podsumowując problematyka relacji prawa unijnego do polskiego ustawodawstwa podatkowego na gruncie zasady określoności wymaga stosowania koncepcji recepcji prawa, a koncepcja multicentryczności nie jest właściwa. Reguły dotyczące ustalania i poszukiwania właściwej podstawy prawnej powinny być stosowane przez pryzmat art. 91 Konstytucji, na mocy którego część kompetencji w zakresie prawa podatkowego została przekazana na rzecz organizacji międzynarodowej. W tym momencie zatem - po wypełnieniu przez ustawodawcę polskiego obowiązku recepcji prawa, a na etapie stosowania - w zakresie, w którym ta recepcja nie została dokonana - bądź to w wyniku błędu, czy też jako zabieg niekonieczny (np. przy rozporządzeniach) podatnicy oraz organy sądowe i podatkowe mają obowiązek stosowania prawa unijnego, tak jak ono jest interpretowane przez TSUE, bez konieczności transpozycji wyroków do ustawodawstwa polskiego.

#### 4. WNIOSKI

---

Zasada określoności wywiedziona przez Trybunał Konstytucyjny z zasady demokratycznego państwa prawnego stanowi dyrektywę systemową, której urzeczywistnienie w jak najpełniejszej formie powinno przyświecać ustawodawcy na etapie tworzenia norm

podatkowych. A zatem podmiot, przedmiot opodatkowania, stawka, ulgi, umorzenia i zwolnienia powinny wynikać z ustawy. Zgodnie z teorią przekazania kompetencji na rzecz organizacji międzynarodowej zasada prymatu ustawy wynikająca z art. 217 Konstytucji wydaje się być spełniona, gdy wskazane elementy normy podatkowej wynikać będą z umowy międzynarodowej lub z prawa ustanowionego przez organizację, na rzecz której przekazano kompetencje.

Rozważania dotyczące opodatkowania stanów faktycznych w podatkach objętych harmonizacją mogą zatem być rozpatrywane niejako na trzech płaszczyznach. Po pierwsze, czy w zakresie danej czynności podlegającej opodatkowaniu nie została naruszona norma z art. 217 Konstytucji, po drugie, czy normy - w tym także ustanowione przez organizację międzynarodową - spełniają zasadę określoności, a jeżeli nie to czy stopień naruszenia może uzasadniać zarzut niekonstytucyjności. Z drugiej strony w rozważaniach nie można pominąć problematyki orzeczeń TSUE, które w zakresie opodatkowania określonych stanów faktycznych mogą stanowić obszerne lub nawet jedyne źródło norm wobec ograniczonej podstawy legislacyjnej w prawie krajowym. Otwarte pozostaje zatem pytanie, czy fakt ten w odniesieniu do poszczególnych stanów faktycznych, a priori może wywoływać zarzut niekonstytucyjności.

---

# PEŁNOMOCNICTWO W ŚWIETLE ORDYNACJI PODATKOWEJ – STAN OBECNY A PLANOWANE ZMIANY

---

IRENEUSZ NOWAK, BOGDAN RUTKOWSKI

---

## SPIS TREŚCI

---

1. Uwagi wprowadzające .....	184
2. Pełnomocnictwo – istota instytucji.....	185
3. Pełnomocnik jako osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych.....	187
4. Możliwość działania przez pełnomocnika w sprawie podatkowej.....	189
5. Małżonek strony jako pełnomocnik (domniemany pełnomocnik) w prawie podatkowym....	190
6. Stosowanie przepisów kodeksu cywilnego i kodeksu postępowania cywilnego do Ordynacji podatkowej.....	193
7. Rodzaje pełnomocnictw – uwagi ogólne .....	194
7.1. Pełnomocnictwo ogólne.....	194
7.2. Pełnomocnictwo szczególne .....	198
7.3. Pełnomocnik do doręczeń.....	199
8. Tymczasowy pełnomocnik szczególny .....	201
9. Podsumowanie.....	203

---

## 1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

---

Celem artykułu jest wskazanie najistotniejszych zmian związanych z planowaną nowelizacją instytucji pełnomocnictwa w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>318</sup>. Podjęta zostanie także próba ustalenia *ratio legis* projektowanych regulacji oraz zbadania czy zapewniają one stronie właściwą ochronę jej prawa w procedurze podatkowej. Należy w tym miejscu podkreślić, że

---

<sup>318</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa; tekst jednolity: Dz.U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.; dalej O.p.

postępowanie podatkowe ma charakter inkwizycyjny<sup>319</sup>, nierównorzędny<sup>320</sup>, bez równouprawnienia stron<sup>321</sup>, czyli nie jest to stosunek kontradyktoryjny<sup>322</sup>. W związku z tym zasadne jest pytanie, czy nowelizacja zapewni pełnomocnikowi, którego pod względem procesowym traktuje się przecież tak samo jak jego mocodawcę<sup>323</sup>, możliwość **współdziałania w trakcie całej procedury podatkowej**, na treści rozstrzygnięcia podatkowego kończą<sup>324</sup>. Nadmienić należy, że projekt ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>325</sup> przewiduje szereg zmian w przepisach dotyczących pełnomocnictw. Oprócz uchylenia art. 136 i 137 obowiązującej Ordynacji podatkowej<sup>326</sup>, proponuje się wyodrębnienie w dziale IV ustawy rozdziału 3a zatytułowanego „Pełnomocnictwo”<sup>327</sup>.

Punktem wyjścia niniejszych rozważań jest ustalenie istoty pełnomocnictwa w prawie podatkowym. Ponadto omówione zostaną, m.in. zagadnienia związane z propozycją wprowadzenia do Ordynacji podatkowej pełnomocnictwa ogólnego, a także tymczasowego pełnomocnika szczególnego.

Bardzo ważne jest również wskazanie, iż z istoty pełnomocnictwa wynika obowiązek działania zastępcy procesowego w imieniu mocodawcy, a pełnomocnik reprezentuje interesy zarówno faktyczne, jak i prawne<sup>328</sup>. Jako, że Ordynacja podatkowa nie definiuje pojęcia pełnomocnictwa, w tym zakresie, odnieść należy się do prawa cywilnego, na gruncie którego pełnomocnictwo jest określane jako jednostronna czynność prawna o charakterze upoważniającym<sup>329</sup>.

## 2. PEŁNOMOCNICTWO – ISTOTA INSTYTUCJI

---

Tak osoby fizyczne, jak i prawne nie są zobligowane do dokonywania czynności prawnych osobiście. Mogą to uczynić za pośrednictwem swoich przedstawicieli, a czynność prawna wywoła

---

<sup>319</sup> Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej WSA) w Gdańsku z dnia 14 listopada 2006 r., I SA/Gd 721/06, CBOSA

<sup>320</sup> W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000, s. 26; J. Zimmermann, *Zakaz reformationis in peius w postępowaniu administracyjnym i w postępowaniu sądownoadministracyjnym*, [w:] *Księga pamiątkowa Profesora Eugeniusza Ochendowskiego*, Toruń 1999, s. 352.

<sup>321</sup> S. Rozmarny, *O zasadach ogólnych Kodeksu postępowania administracyjnego*, Państwo i Prawo 1961, nr 12, s. 895.

<sup>322</sup> D. Strzelec, *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009, *passim*; I. Nowak, *Skutki pominięcia pełnomocnika w sprawie podatkowej*, [w:] R. Frey (red.), *Przemiany prawa publicznego i prywatnego na początku XXI wieku*, Kielce 2012, s. 204 i powołana tam literatura.

<sup>323</sup> D. Strzelec, *Strona postępowania podatkowego*, Vademecum Doradcy Podatkowego/el; dalej VDP.

<sup>324</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 11 stycznia 2007 r., I SA/Po 1356/06, CBOSA; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 11 sierpnia 2010 r., II SA/Gd 211/10, CBOSA.

<sup>325</sup> <http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/230100/katalog/230145#230145>; dalej p.O.p.

<sup>326</sup> Dalej o.O.p.

<sup>327</sup> Planowane wejście w życie przepisów przewidziane jest na styczeń 2016 r. Należy jednak pamiętać, że w ramach procesu legislacyjnego mogą pojawić się – przyjętą należy *a priori*, że raczej pożądaną – modyfikacje proponowanych regulacji prawnych.

<sup>328</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej NSA) z dnia 23 stycznia 2007 r., I OSK 334/06, CBOSA.

<sup>329</sup> Wyrok NSA z dnia 17 lipca 2013 r., II FSK 2028/12, Lex nr 1342085.

skutki zarówno w sferze praw jak i obowiązków podmiotu reprezentowanego. Brak przymusu osobistego działania wychodzi naprzeciw potrzebom uczestników obrotu prawnego, gdyż może pojawić się wiele przyczyn, zarówno natury faktycznej, jak i prawnej, które spowodują, że dana osoba wykorzysta działania innego podmiotu<sup>330</sup>.

Gdy źródłem reprezentacji jest ustawa, mamy do czynienia z przedstawicielstwem ustawowym. Jeżeli natomiast źródłem reprezentacji jest oświadczenie reprezentowanego (wola strony), mamy do czynienia z pełnomocnictwem<sup>331</sup>. Innymi słowy „przedstawicielstwo ustawowe wchodzi w rachubę, gdy strona nie ma zdolności proceduralnej, o tyle pełnomocnictwa może udzielić strona, która taką zdolność posiada”<sup>332</sup>. Tak więc „ustawodawca przewiduje dwa źródła umocowania dla przedstawiciela: przepis ustawy oraz oświadczenie samego reprezentowanego. W pierwszym przypadku kreowane jest przedstawicielstwo ustawowe, w drugim – pełnomocnictwo”<sup>333</sup>. Zatem przepisy prawa normują dwie formy umocowania do działania w cudzym imieniu:

- a) przedstawicielstwo ustawowe – reprezentowanie innej osoby w oparciu o przepisy określonej ustawy,
- b) pełnomocnictwo – umocowanie w oparciu o oświadczenie osoby reprezentowanej<sup>334</sup>.

Pojęcie pełnomocnictwa może występować w kilku znaczeniach, jako:

- a) forma przedstawicielstwa, tj. czynność prawna, z której wynika umocowanie do reprezentowania innego podmiotu,
- b) dokument potwierdzający umocowanie pełnomocnictwa<sup>335</sup>,
- c) oznaczenie umocowania<sup>336</sup> (moc prawna przysługująca pełnomocnikowi).

<sup>330</sup> W. Robaczyński, [w:] B. Giesen, W. J. Katner, P. Księżak (red.), B. Lewaszkiwicz-Petrykowska, R. Majda, E. Michniewicz-Broda, T. Pajor, U. Promińska, M. Pyziak-Szafnicka (red.), W. Robaczyński, M. Serwach, Z. Świdorski, M. Wojewoda, *Kodeks cywilny. Komentarz. Część ogólna 2014*, Lex/el.

<sup>331</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, tom II, Toruń 2007, s. 88; P. Pietrasz, [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2013*, Lex/el.

<sup>332</sup> M. Jaśkowska. A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany do Kodeksu postępowania administracyjnego 2014*, Lex/el.

<sup>333</sup> J. Strzebinczyk, [w:] E. Gniewek, P. Machnikowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz 2014*, Legalis/el.

<sup>334</sup> J. Motawski, *Pełnomocnictwo*, Lex nr 102810.

<sup>335</sup> W. Gawrylczyk, *Przedstawicielstwo*, Monitor Prawniczy 2000, nr 12, Legalis/el; J. Strzebinczyk, [w:] E. Gniewek, P. Machnikowski (red.), *Kodeks...*, Legalis/el.

<sup>336</sup> Przez umocowanie M. Pazdan rozumie „kompetencję do dokonywania czynności prawnych w imieniu reprezentowanego, której odpowiada po stronie tego ostatniego stan "związania", polegający na tym, że nie może on zapobiec powstaniu w swojej sferze prawnej skutków czynności prawnej dokonanej przez przedstawiciela w granicach przysługującej mu kompetencji” – M. Pazdan, [w:] K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz 2013, t. I*, Legalis/el. „Źródła umocowania można poszukiwać w ustawie lub czynności prawnej osoby reprezentowanej. Ze względu na źródło umocowania przypadki przedstawicielstwa podzielić można na przedstawicielstwo ustawowe (gdy umocowanie wynika z przepisu ustawy) i pełnomocnictwo (gdy umocowanie wynika z czynności prawnej)” – W. Robaczyński, [w:] B. Giesen, W. J. Katner, P. Księżak (red.), B.

W praktyce największe znaczenie ma pełnomocnictwo rozumiane jako jednostronna czynność prawna mocodawcy o charakterze upoważniającym, „mocą której upoważnia on inną osobę (pełnomocnika) do dokonywania czynności prawnych w swoim imieniu i ze skutkiem bezpośrednim dla siebie”<sup>337</sup>. Analogiczne rozumienie tej instytucji przyjęła judykatura, zauważając, iż udzielenie pełnomocnictwa następuje w drodze jednostronnej czynności prawnej dokonanej przez mocodawcę i polega na złożeniu oświadczenia woli. Zatem pełnomocnictwo to umocowanie do działania w cudzym imieniu, które oparte jest na oświadczeniu reprezentowanego<sup>338</sup>. Innymi słowy, działanie pełnomocnika na podstawie udzielonego mu pełnomocnictwa, jest równoznaczne z działaniem samego mocodawcy<sup>339</sup>.

Od pełnomocnictwa należy odróżnić stosunek wewnętrzny między mocodawcą a pełnomocnikiem zwany stosunkiem podstawowym, stanowiący podstawę udzielenia pełnomocnictwa. Wynika on co do zasady z umowy zobowiązującej pełnomocnika do dokonania w imieniu mocodawcy i na jego rzecz oznaczonej czynności prawnej, np. z umowy zlecenia.<sup>340</sup> Zatem pojęcie „pełnomocnictwa” ma dwojakie znaczenie – z jednej strony oznacza pochodzące od mocodawcy umocowanie pełnomocnika do działania w imieniu mocodawcy, a z drugiej strony – dokument obejmujący (stwierdzający) to umocowanie<sup>341</sup>.

### 3. PEŁNOMOCNIK JAKO OSOBA FIZYCZNA MAJĄCA PEŁNĄ ZDOLNOŚĆ DO CZYNNOŚCI PRAWNYCH

---

Art. 138b § 1 p.O.p., analogicznie jak art. 137 o.O.p. stanowi, że pełnomocnikiem strony może być osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych. Innymi słowy – „pełnomocnikiem może być ustanowiona każda osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych”<sup>342</sup>. Ordynacja podatkowa – w przeciwieństwie do kodeksu postępowania administracyjnego<sup>343</sup> – *expressis verbis* stanowi, że chodzi o pełną zdolność do czynności prawnych<sup>344</sup>. Zatem nie może być

---

Lewaszkiwicz-Petrykowska, R. Majda, E. Michniewicz-Broda, T. Pajor, U. Promińska, M. Pyziak-Szafnicka (red.), W. Robaczyński, M. Serwach, Z. Świdorski, M. Wojewoda, *Kodeks...*, Lex/el.

<sup>337</sup> M. Wojewoda, *Elementy prawa cywilnego i handlowego*, [w:] M. Sęk (red.), *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, Łódź 2014, s. 293.

<sup>338</sup> Wyrok Sądu Apelacyjnego (dalej SA) w Poznaniu z dnia 30 maja 2006 r., I ACa 1363/05, Lex nr 278401.

<sup>339</sup> Postanowienie SA w Katowicach z dnia 2 grudnia 2004 r., I ACa 1921/04, Legalis nr 72037.

<sup>340</sup> J. Strzebinczyk, [w:] E. Gniewek, P. Machnikowski (red.), *Kodeks...*, Legalis/el.

<sup>341</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 19 sierpnia 2004 r., I SA/Wr 2356/02, Lex nr 512155.

<sup>342</sup> P. Pietrasz, [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja...*, Lex/el.

<sup>343</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. kodeks postępowania administracyjnego; tekst jednolity: Dz.U. z 2013 r., poz. 267 ze zm.

<sup>344</sup> I. Nowak, *Pełnomocnik do spraw doręczeń w procedurze podatkowej*, *Humanities and Social Sciences* 2014, nr 2, s. 166-167.

pełnomocnikiem osoba mająca ograniczoną zdolność do czynności prawnych<sup>345</sup>. Ponadto przepis art. 138b § 1 p.O.p. wyłącza możliwość ustanowienia pełnomocnikiem strony osoby prawnej<sup>346</sup>, a wada postępowania w tym zakresie nie może być konwalidowana<sup>347</sup>. Analogicznie podnosi H. Dzwonkowski twierdząc, iż „strona nie może ustanowić w postępowaniu podatkowym jako pełnomocnika osoby prawnej, np. spółki doradztwa podatkowego działającej w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjnej”<sup>348</sup>. W praktyce nie będzie zatem dopuszczalne udzielenie pełnomocnictwa, np. kancelarii podatkowej<sup>349</sup>.

Zgodnie z art. 138b § 1 p.O.p. pełnomocnik w postępowaniu podatkowym nie musi legitymować się żadnymi wiadomościami, ani też kwalifikacjami fachowymi<sup>350</sup> w sprawach podatkowych – wystarczy, że podatnik obdarzy go zaufaniem<sup>351</sup>. Tak więc przepisy Ordynacji podatkowej nie ustanawiają, tzw. „przymusu adwokacko-radcowskiego”<sup>352</sup> (względego ani bezwzględnego). W związku z tym, pełnomocnikiem nie musi być osoba mająca określone uprawnienia zawodowe, np. doradcy podatkowego, adwokata, czy też radcy prawnego<sup>353</sup>. Zatem na gruncie postępowania podatkowego ustawodawca nie różnicuje sytuacji procesowej strony w zależności od faktu, czy jest reprezentowana przez pełnomocnika profesjonalnego czy też nieprofesjonalnego<sup>354</sup>. Także w doktrynie takie podejście znajduje aprobatę, ponieważ „bez znaczenia jest wykształcenie, wykonywany zawód czy też kwalifikacje tej osoby. Pomiędzy mocodawcą a pełnomocnikiem nie muszą również zachodzić powiązania rodzinne, czy też prawne (np. pozostawanie w stosunku pracy, pokrewieństwa itp.)”<sup>355</sup>. Innymi słowy, prawodawca nie ograniczył kręgu osób, które mogą być

<sup>345</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2009, s. 142.

<sup>346</sup> „Pełnomocnikiem w postępowaniu podatkowym nie może być osoba prawna, ani jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej” – M. Szubiakowski, *Pełnomocnicy w postępowaniu podatkowym*, Przegląd Podatkowy 2002, nr 1, s. 50.

<sup>347</sup> I. Nowak, *Konsekwencje zaniedbań pełnomocnika dla jego mocodawcy w postępowaniu podatkowym*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2013, nr 10, s. 24-25; por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 12 grudnia 2013 r., III SA/Wr 692/13, CBOSA; R. Kowalski, *Pełnomocnictwo w postępowaniu podatkowym*, VDP/el.

<sup>348</sup> H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz 2003*, Lex/el.

<sup>349</sup> R. Kędziora, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2014*, Legalis/el.

<sup>350</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 91; M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2014*, Legalis/el.

<sup>351</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2013*, Legalis/el; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 26 października 2011 r., IV SA/Po 928/11, CBOSA; wyrok WSA w Lublinie z dnia 5 lutego 2009 r., III SA/Lu 345/08, CBOSA; A. Sędkowska, K. Stelmaszczyk, *Reprezentacja strony w postępowaniu podatkowym na tle orzecznictwa*, *Finanse Komunalne* 2006, nr 11, s. 64. I. Nowak, *Pełnomocnik...*, *op. cit.*, s. 168.

<sup>352</sup> F. Światała, *Glosa do wyroku WSA w Warszawie z dnia 18 kwietnia 2005 r.*, VI SA/Wa 1245/04, Przegląd Podatkowy 2005, nr 9, s. 47; B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie...*, *op. cit.*, s. 142.

<sup>353</sup> Tamże; I. Nowak, *Pełnomocnik...*, *op. cit.*, s. 168.

<sup>354</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 11 lutego 2009 r., II SA/Sz 907/08, CBOSA.

<sup>355</sup> J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja...*, Lex/el.

pełnomocnikami podatników, ani też nie określił rodzaju spraw, w których zastępcami procesowymi mogą być konkretne podmioty<sup>356</sup>. Zamiarem ustawodawcy nie było więc sformalizowanie wymagań zarówno co do ustanowienia, jak i kompetencji pełnomocnika. Z powyższego wynika, że stroną może reprezentować zarówno osoba fizyczna, która ma stosowne kwalifikacje zawodowe, jak i osoba, która nie posiada fachowego przygotowania zawodowego, np. domownik, sąsiad, itp.<sup>357</sup>.

#### 4. MOŻLIWOŚĆ DZIAŁANIA PRZEZ PEŁNOMOCNIKA W SPRAWIE PODATKOWEJ

---

W art. 138a § 1 p.O.p. recypowano art. 137 o.O.p. stanowiąc, że strona może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania. Zatem brak jest podstaw prawnych do tego, by organ podatkowy, poza wskazanymi w Ordynacji podatkowej przypadkami, kwestionował wybór strony co do sposobu reprezentowania jej interesów w procedurze podatkowej. Jest to autonomiczna decyzja podatnika, który sam, według własnego uznania, korzysta z przysługujących mu uprawnień procesowych<sup>358</sup>. Wynika z tego, że nieprawidłowym jest, potraktowanie przez organ podatkowy pisma pełnomocnika jako wniosku o ustanowienie go zastępcą procesowym, ponieważ o tym kto jest reprezentantem mocodawcy w prowadzonym postępowaniu podatkowym decyduje nie organ a strona tego postępowania, udzielając pełnomocnictwa konkretnej osobie<sup>359</sup>.

Według art. 138a § 1 p.O.p. pełnomocnictwo co do zasady wyłącza obowiązek osobistego działania strony w postępowaniu podatkowym. Wyjątek stanowią pojedyncze przypadki, wynikające z przepisów prawa i podyktowane specyfiką konkretnej czynności<sup>360</sup>, gdy bezpośredni udział strony jest niezbędny<sup>361</sup>, np. gdy istnieje konieczność przesłuchania<sup>362</sup>. Wówczas stawiennictwo osobiste nie może być zastąpione stawiennictwem pełnomocnika osoby wezwanej. Jednakże „osobiste działanie strony nie wyklucza jednak asystowania przy czynnościach postępowania pełnomocnika, a także udzielania stronie w trakcie tych czynności stosownej pomocy przez pełnomocnika”<sup>363</sup>. Warto przy tym zauważyć, iż „ocena, czy charakter czynności procesowych wymaga osobistego działania strony, należy do organu administracji podatkowej [przyp. autora], który wzywa stronę do takiego działania. Jeśli strona nie

---

<sup>356</sup> Jaśkowska M., Wróbel A. *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2013*, Lex/el.

<sup>357</sup> Tamże.

<sup>358</sup> Wyrok NSA z dnia 19 lipca 2012 r., II OSK 780/11, Lex nr 1217451.

<sup>359</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 lutego 2014 r., I SA/Wr 2044/13, Lex nr 1435045.

<sup>360</sup> „Obowiązek osobistego działania strony może wynikać z przepisów prawa, z postanowienia organu prowadzącego postępowanie albo wynika z charakteru czynności procesowych” – H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2008*, Legalis/el.

<sup>361</sup> Por. wyrok NSA z dnia 16 listopada 2011 r., II GSK 1115/10, CBOSA.

<sup>362</sup> I. Nowak, *Skutki...*, *op. cit.*, s. 203-204.

<sup>363</sup> H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011*, Legalis/el.

została wezwana przez organ do osobistego działania, nie musi działać osobiście, lecz może zostać zastąpiona przez pełnomocnika w dokonywaniu danej czynności. Poza tym są pewne czynności, które niejako "z natury rzeczy" będzie mogła podejmować jedynie strona. Chodzi tu m.in. o poddanie się przesłuchaniu stron (...), czy też stawienie się w przypadku konieczności ustalenia przez organem tożsamości osoby, jej stanu fizycznego lub kwalifikacji intelektualnych<sup>364</sup>.

## 5. MAŁŻONEK STRONY JAKO PEŁNOMOCNIK (DOMNIEMANY PEŁNOMOCNIK) W PRAWIE PODATKOWYM

---

W świetle art. 138b § 3 p.O.p. w kwestiach mniejszej wagi wynikających w toku postępowania, organ podatkowy może nie żądać pełnomocnictwa, jeżeli pełnomocnikiem jest małżonek strony, a nie ma wątpliwości co do istnienia i zakresu jego upoważnienia do występowania w imieniu strony. *Prima facie* widać, że jest to przepis prawie dosłownie przeniesiony z art. 137 § 3a o.O.p. Różnica polega na przestawieniu kilku słów w szyku zdania.

Jedyny wyjątek od wymogu złożenia pełnomocnictwa w procedurze podatkowej uregulowany jest w art. 138b § 3 p.O.p. (obecny art. 137 § 3a O.p.) i dotyczy tzw. „domniemanego pełnomocnictwa”, czyli sytuacji, która „sprowadza się do zaniechania przez organ podatkowy żądania pełnomocnictwa od osoby działającej w imieniu strony w ściśle określonych w ustawie przypadkach”<sup>365</sup>. Organ podatkowy może nie żądać (zaniechać żądania) pełnomocnictwa wyłącznie w sytuacji, gdy pełnomocnikiem jest małżonek strony, a nie ma wątpliwości co do istnienia i zakresu jego upoważnienia<sup>366</sup>. Wyjątek ten jest dodatkowo ograniczony przez wskazanie, iż dotyczy poszczególnych wynikających w toku postępowania kwestii mniejszej wagi,<sup>367</sup>. W sytuacji tej mamy do czynienia z tzw. „nieformalnym pełnomocnictwem”<sup>368</sup>, czy też domniemanym pełnomocnictwem<sup>369</sup>.

---

<sup>364</sup> A. Matan, *Zakres uprawnień pełnomocnika w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Casus 2002, nr 3, s. 12 i nast.

<sup>365</sup> P. Pietrasz, [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja...*, Lex/el.

<sup>366</sup> I. Nowak, *Skutki...*, *op. cit.*, s. 200-201.

<sup>367</sup> A. Biegalski, *Pełnomocnik strony w postępowaniu podatkowym*, Prawo i Podatki 2009, nr 8, s. 29; I. Nowak, *Udzielenie pełnomocnictwa a jego cofnięcie w postępowaniu podatkowym – wybrane aspekty*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2013, nr 2, s. 26.

<sup>368</sup> J. Borkowski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2012*, Wrocław 2012, s. 701.

<sup>369</sup> P. Karwat, *Jak uniknąć nieporozumień z organami podatkowymi przy ustanawianiu i odwoływaniu pełnomocnictwa?* Prawo i Podatki 2006, nr 4, s. 21.

„Istota domniemanego pełnomocnictwa sprowadza się do zaniechania przez organ podatkowy żądania pełnomocnictwa od osoby działającej w imieniu strony w ściśle określonych w ustawie przypadkach”<sup>370</sup>, jeżeli zostaną spełnione łącznie cztery przesłanki:

- a) czynność dotyczy poszczególnych kwestii procesowych a nie całej sprawy podatkowej<sup>371</sup>,
- b) kwestie procesowe są mniejszej wagi, przez co nie zmieniają istoty sprawy,
- c) czynności dokonuje małżonek podatnika,
- d) nie ma żadnych wątpliwości co do istnienia i zakresu upoważnienia małżonka do występowania w imieniu strony<sup>372</sup>.

Powyższe przesłanki pozwalają na postawienie tezy, że sytuacje, w której organ podatkowy nie będzie żądał pełnomocnictwa w prowadzonych sprawach podatkowych są wyjątkowo wąsko zakreślone, zarówno pod względem przedmiotowym, jak i podmiotowym<sup>373</sup>.

Regulacja art. 138a § 1 p.O.p. nasuwa wiele wątpliwości interpretacyjnych z uwagi, m.in. na niedookreśloność użytych w niej sformułowań, np. „sprawa mniejszej wagi”. Pojęcie to nie posiada definicji legalnej, a ponadto norma prawna wynikająca z analizowanego przepisu ma charakter uznaniowy<sup>374</sup>. Zatem okoliczność zastosowania art. 138a § 1 p.O.p. „powinna zostać utrwalona w aktach sprawy w drodze stosownej adnotacji, a w określonych wypadkach nawet protokołu, tak by na dalszych etapach postępowania można ją było poddać weryfikacji”<sup>375</sup>. Ten problem dostrzegany jest również w orzecznictwie, gdzie wskazuje się, że „wprawdzie nie jest wymagane pisemne ujęcie takiego pełnomocnictwa, to jednak wydaje się koniecznym dokonanie takiego pełnomocnictwa poprzez poczynienie przez organ administracji publicznej odpowiedniej adnotacji w tej kwestii”<sup>376</sup>.

„Mniejszą wagę” należy oceniać przez pryzmat skutków, jakie czynności te wywołują, a głównie ich nieodwracalność<sup>377</sup>. Ponadto „wieloznaczne może być również rozumienie zwrotu „nie ma wątpliwości” co do istnienia i zakresu udzielonego upoważnienia. Wydaje się, że brak wątpliwości

<sup>370</sup> P. Pietrasz, [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja...*, Lex/el.

<sup>371</sup> Por. A. Matan, *Zastępstwo procesowe w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Katowice 2001, s. 184.

<sup>372</sup> J. Borkowski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 669; A. Kabat, [w:] S. Babiarez, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 688.

<sup>373</sup> J. Borkowski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, s. 669.

<sup>374</sup> P. Gołaszewski, K. Wąsowski, [w:] R. Hauser (red.) M. Wierzbowski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2014*, Legalis/el.

<sup>375</sup> Tamże.

<sup>376</sup> Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 marca 2006 r., II SA/Wa 2194/05, Legalis nr 311610.

<sup>377</sup> K. Startek, *Pełnomocnictwo w prawie podatkowym*, Przegląd Podatkowy 2008, nr 5, s. 30.

należy utożsamiać z pewnością, natomiast organ może mieć pewność tylko wówczas, gdy wiedza ta pochodzi bezpośrednio od strony i wynika z jej wcześniejszego zachowania<sup>378</sup>.

Przepis art. 138a § 1 p.O.p. odnosi się do przypadków „mniejszej wagi”, a więc prostych życiowych spraw, niemających charakteru majątkowego<sup>379</sup>, np. przeglądanie akt podatnika przez małżonka strony. Tym samym, np. oświadczenie małżonka podatnika o pozostawaniu we wspólnocie majątkowej małżeńskiej nie może być uznane za wystarczające do przyjęcia istnienia pełnomocnictwa celem reprezentowania małżonka w postępowaniu o umorzenie zaległości podatkowej<sup>380</sup>. Wprawdzie przepisy Ordynacji podatkowej stanowią, iż w toku postępowania w kwestiach mniejszej wagi organ podatkowy może nie żądać pełnomocnictwa, jeżeli pełnomocnikiem jest małżonek strony, a nie ma wątpliwości co do istnienia i zakresu jego upoważnienia do występowania w imieniu strony, niemniej kwestia umorzenia zaległości podatkowych do tego typu spraw nie należy<sup>381</sup>. Nie ulega także wątpliwości, że oceny przesłanek ujętych w art. 138a § 1 p.O.p. organ podatkowy musi dokonywać w stosunku do wybranych czynności, rygorystycznie traktując warunek mniejszej wagi sprawy<sup>382</sup>. Ponadto, zastosowanie przepisu art. 138a § 1 p.O.p. będzie wyłączone w sytuacji wystąpienia szczególnych okoliczności prawnych lub faktycznych, np. postępowanie rozwodowe, separacja<sup>383</sup>. Także wniesienie środków zaskarżenia od rozstrzygnięć podatkowych nie należy traktować jako spraw „mniejszej wagi” w rozumieniu art. 138a § 1 p.O.p.<sup>384</sup>.

Zaniechanie żądania pełnomocnictwa ustawodawca pozostawił swobodnemu uznaniu administracyjnemu organu podatkowego prowadzącego postępowanie. To do niego będzie należało dokonanie interpretacji m.in. pojęcia „kwestia mniejszej wagi”<sup>385</sup>, na co wskazuje użycie w art. 138a § 1 p.O.p. sformułowania „organ podatkowy może nie żądać pełnomocnictwa”<sup>386</sup>. Jednakże, zgodzić się trzeba z H. Dzwonkowskim, iż unormowanie domniemanego pełnomocnika „może sprzyjać usunięciu wielu występujących w praktyce uciążliwości związanych z postępowaniem podatkowym dotyczącym

<sup>378</sup> Tamże.

<sup>379</sup> Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 grudnia 2005 r., II SA/Wa 1664/05, Legalis nr 292975; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 22 czerwca 2010 r., II SA/OI 446/10, CBOSA.

<sup>380</sup> I. Nowak, *Pełnomocnik jako reprezentant strony w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym – wybrane aspekty*, Przegląd Prawa Publicznego 2013, nr 12, s. 50.

<sup>381</sup> Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 20 marca 2009 r., III SA/GI 63/09, Legalis nr 166966; wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 czerwca 2006 r., III SA/Wa 935/06, Lex nr 221931.

<sup>382</sup> M. Rusinek, *Komentarz do zmiany art. 137 ustawy Ordynacja podatkowa*, Lex/el.

<sup>383</sup> Tamże.

<sup>384</sup> Por. wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 2011 r., I OSK 858/10, Legalis nr 367377; wyrok WSA w Lublinie z dnia 28 stycznia 2014 r., III SA/Lu 301/13, CBOSA.

<sup>385</sup> H. Dzwonkowski, *Ustawa...*, Lex/el.

<sup>386</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 93.

małżonków i zwiększać skuteczność procesu podatkowego<sup>387</sup>, a ocenna kategoria „mniejszej wagi” nie wydaje się zagrażać właściwej realizacji celów procedury podatkowej<sup>388</sup>.

Dopuszczenie w postępowaniu podatkowym domniemanego pełnomocnika zgodnie z art. 138a § 1 p.O.p. należy traktować, jak się wydaje, jako wyraz ograniczonego formalizmu. Nie należy jednak zapominać, że jest to instytucja wyjątkowa, przy której organ podatkowy będzie zawsze zobowiązany zachować szczególną ostrożność, m.in. w ocenie samej sprawy podatkowej – czy jest ona „mniejszej wagi”, czy też ustalenie, że „nie ma wątpliwości” odnośnie do reprezentowania strony i jego zakresu<sup>389</sup>. Zatem z uwagi na, w dużej mierze ocenny, charakter przesłanek instytucji domniemanego pełnomocnictwa, organy podatkowe powinny zachować ostrożność przy korzystaniu w danej sprawie z przepisu art. 138a § 1 p.O.p.<sup>390</sup>. Innymi słowy „ocena charakteru sprawy, która pozwala na zakwalifikowanie jej do „spraw mniejszej wagi”, należy bez wątpienia do organu administracji publicznej prowadzącego postępowanie<sup>391</sup>.

Organ podatkowy musi mieć uzasadnione podstawy, by sądzić, że strona udzieliła, nawet w sposób dorozumiany, pełnomocnictwa małżonkowi oraz, że osoba ta jest także umocowana do prowadzenia spraw strony w tym konkretnym postępowaniu podatkowym<sup>392</sup>.

## 6. STOSOWANIE PRZEPISÓW KODEKSU CYWILNEGO I KODEKSU POSTĘPOWANIA CYWILNEGO DO ORDYNACJI PODATKOWEJ

---

W art. 138o p.O.p. proponuje się, że w zakresie nieuregulowanym w niniejszym rozdziale („3a-Pełnomocnictwo – przypis autora) stosuje się przepisy kodeksu cywilnego<sup>393</sup> oraz kodeksu postępowania cywilnego<sup>394</sup>. Różnica między obowiązującym art. 137 § 4 O.p. a art. 138o p.O.p. polega na doprecyzowaniu, że chodzi o „przepisy kodeksu cywilnego i kodeksu postępowania cywilnego” – nie jak dotąd „przepisy prawa cywilnego”. Wydaje się, że takie kazuistyczne rozróżnienie na „przepisy kodeksu cywilnego i kodeksu postępowania cywilnego”, zamiast zbiorczego określenia „przepisy prawa

---

<sup>387</sup> H. Dzwonkowski (red.), *Ustawa...*, Lex/el.

<sup>388</sup> H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014*, Legalis/el.

<sup>389</sup> J. Borkowski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks...*, Legalis/el.

<sup>390</sup> R. Kędziora, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2014*, Legalis/el.

<sup>391</sup> Tamże.

<sup>392</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 stycznia 2014 r., IV SA/Wa 1430/13, CBOSA; A. Sędkowska, K. Stelmaszczyk, *Reprezentacja...*, *op. cit.*, s. 68.

<sup>393</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. kodeks cywilny; tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r., poz. 121 ze zm.; dalej k.c.

<sup>394</sup> Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. kodeks postępowania cywilnego; tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r., poz. 101 ze zm.; dalej k.p.c.

cywilnego”, jest zbędne, ponieważ określenie „przepisy prawa cywilnego” użyte w § 4 art. 137 o.O.p. obejmują zarówno przepisy prawa materialnego, jak i procesowego<sup>395</sup>.

## 7. RODZAJE PEŁNOMOCNICTW – UWAGI OGÓLNE

---

Zgodnie z art. 138a § 2 p.O.p pełnomocnictwo może być:

- a) ogólne,
- b) szczególne,
- c) do doręczeń.

Zatem ustanowienie pełnomocnika może polegać zarówno na udzieleniu pełnomocnictwa ogólnego do reprezentowania strony we wszystkich kategoriach spraw podatkowych, jak i na udzieleniu pełnomocnictwa do konkretnej sprawy (określonej kategorii spraw), jak i do doręczeń<sup>396</sup>.

### 7.1. PEŁNOMOCNICTWO OGÓLNE

---

Zgodnie z art. 138d § 1 p.O.p., pełnomocnictwo ogólne upoważnia do działania we wszystkich sprawach podatkowych oraz w innych sprawach należących do właściwości organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej. Jak można przeczytać w uzasadnieniu do projektu Ordynacji podatkowej „ustanowienie pełnomocnika ogólnego zniesie uciążliwość związaną z dotychczasowym obowiązkiem przedkładania pełnomocnictwa lub urzędowo poświadczonego odpisu pełnomocnictwa do akt każdej sprawy podatkowej, co nie tylko ograniczy biurokrację w organach podatkowych, ale również uprości reprezentowanie strony przez pełnomocnika”<sup>397</sup>. W tym miejscu należy przywołać art. 137 § 3 o.O.p. *ab initio*, zgodnie z którym pełnomocnik dołącza do akt oryginał lub urzędowo poświadczony odpis pełnomocnictwa. Zatem dopiero od momentu złożenia pełnomocnictwa do akt konkretnej sprawy aktualizują się procesowe obowiązki i uprawnienia reprezentanta w określonym postępowaniu<sup>398</sup>. Innymi słowy w obowiązującym stanie prawnym, dopóki do akt konkretnej sprawy nie zostanie złożone pełnomocnictwo, dopóty nie można mówić o skutecznym umocowaniu zastępcy procesowego<sup>399</sup>.

---

<sup>395</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 12 sierpnia 2008 r., I SA/OI 222/08, Lex nr 461689.

<sup>396</sup> Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 4 czerwca 2009 r., I SA/Sz 132/09, Lex nr 561588; wyrok WSA w Lublinie z dnia 24 czerwca 2010 r., III SA/Lu 114/10, Lex nr 674863.

<sup>397</sup> <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230145/230146/dokument144510.pdf>; dalej *Uzasadnienie p.O.p.*

<sup>398</sup> Wyrok NSA z dnia 21 marca 2014 r., II FSK 947/12, Lex nr 1488019.

<sup>399</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 25 marca 2014 r., I SA/Bd 22/14, Lex nr 1457137.

Wprowadzenie pełnomocnictwa ogólnego należy uznać za trafne, ponieważ w obecnych realiach prawnych, zgodnie z wymogami określonymi w art. 137 § 3 o.O.p., „wykonywanie zastępstwa procesowego przed tym samym organem, lecz w różnych sprawach, wymaga dołączenia do akt nowo zawiązanej sprawy dokumentu pełnomocnictwa”<sup>400</sup>, co wiąże się każdorazowo z obowiązkiem uiszczenia opłaty skarbowej. Dla przykładu, pomimo, że artykuł 137 § 3 o.O.p. posługuje się dość ogólnym pojęciem „akt”, nieprecyzując, czy chodzi o akta sprawy, czy też akta postępowania, przyjmowano w praktyce, że chodzi o akta konkretnego postępowania podatkowego, określonego co do przedmiotu i podmiotu, którym to aktom organ podatkowy nadaje najczęściej określoną sygnaturę<sup>401</sup>. Innymi słowy, za „akta” w rozumieniu art. 137 § 3 o.O.p. uznać należy akta konkretnej sprawy podatkowej, w której prowadzone jest konkretne postępowanie podatkowe z udziałem konkretnej strony<sup>402</sup>.

W obecnym stanie prawnym „złożenie dokumentu pełnomocnictwa do akt jednej z kilku spraw prowadzonych przez ten sam organ podatkowy, nawet gdy będzie to pełnomocnictwo ogólne, nie zwalnia pełnomocnika z obowiązku załączenia oryginału lub poświadczonej urzędowo kopii takiego dokumentu do akt kolejnej sprawy”<sup>403</sup>. Zatem według przepisów obowiązującej Ordynacji podatkowej praktyka składania pełnomocnictw o szerokim zakresie reprezentowania strony we wszystkich rodzajach postępowań mogących toczyć się przed organem podatkowym, jak i innymi organami, uznawana była jako nieprawidłowa<sup>404</sup>.

Zgodnie z uzasadnieniem do projektu Ordynacji podatkowej „pełnomocnik ogólny może być ustanowiony w momencie, gdy nie toczy się żadna procedura podatkowa albo też w toku tej procedury”<sup>405</sup>. Proponuje się zatem szeroki zakres pełnomocnictwa, ponieważ może ono obejmować postępowania w zakresie wymiaru podatków, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli skarbowej, czy też egzekucji administracyjnej należności podatkowych. Ustanowienie pełnomocnika ogólnego rozciąga się więc na wszystkie postępowania i czynności, w których strona bierze udział<sup>406</sup>. Dla przykładu w obecnym stanie prawnym złożenie pełnomocnictwa ogólnego, np. do akt postępowania kontrolnego nie stanowiło wystarczającej podstawy do niewątpliwej oceny, że czynnością tą wyrażona

<sup>400</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 26 lutego 2013 r., I SA/GI 894/12, Lex nr 1446700.

<sup>401</sup> Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2013 r., I FSK 399/12, Lex nr 1360663.

<sup>402</sup> Wyrok WSA w Lublinie z dnia 12 października 2011 r., I SA/Lu 350/11, Lex nr 1117247; wyrok NSA z dnia 3 lutego 2012 r., I GSK 888/10, Lex nr 1136576.

<sup>403</sup> Wyrok NSA z dnia 17 lipca 2013 r., II FSK 2028/12, Lex nr 1342085; wyrok WSA w Opolu z dnia 30 kwietnia 2013 r., I SA/Op 92/13, Lex nr 1316496.

<sup>404</sup> *Uzasadnienie p.O.p.*

<sup>405</sup> Tamże.

<sup>406</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 kwietnia 2011 r., VIII SA/Wa 66/11, Lex nr 1128183.

została wola uczestniczenia również w postępowaniu podatkowym, które wszak w czasie postępowania kontrolnego jeszcze się nie toczy<sup>407</sup>.

Pełnomocnictwo ogólne (w tym także zawiadomienie o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu) zgłasza mocodawca<sup>408</sup> tylko i wyłącznie w formie dokumentu elektronicznego do ministra właściwego do spraw finansów publicznych (ministra finansów)<sup>409</sup>. Projektodawca zakłada jednak, że w przypadku wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających złożenie pełnomocnictwa ogólnego (odpowiednio jego zmianę, odwołanie lub wypowiedzenie), w formie dokumentu elektronicznego, pełnomocnictwo składa się w formie pisemnej. Wydaje się, że tego typu regulacje należy uznać za dyskusyjne. Znana jest polityka Ministerstwa Finansów w kierunku „dążenia do informatyzacji”, jednakże chyba kompromisowym rozwiązaniem byłoby albo pozostawienie wyboru mocodawcy między formą elektroniczną a papierową, albo stworzenie okresu przejściowego, np. 2 lat – na przetestowanie formy elektronicznej, aby nie powtórzyć *casusu* Państwowej Komisji Wyborczej z 2014 r.<sup>410</sup>.

Informację o udzieleniu pełnomocnictwa (o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu<sup>411</sup>) Minister Finansów umieszcza w informatycznej bazie danych, tzw. Centralnym Rejestrze Pełnomocnictw Ogólnych<sup>412</sup>, która będzie dostępna dla organów podatkowych (państwowych i samorządowych) oraz organów kontroli skarbowej. Zapewne Minister Finansów, którego upoważnia się do prowadzenia Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych, umocuje podległe mu organy

---

<sup>407</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 marca 2012 r., III SA/GI 1482/11, Lex nr 1424544; wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 listopada 2012 r., I SA/Kr 1192/12, CBOSA; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 29 listopada 2012 r., I SA/OI 579/12, Lex nr 1239093; wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 maja 2010 r., I SA/Łd 2/10, Lex nr 673729.

<sup>408</sup> Wyjątek stanowią profesjonalni pełnomocnicy, tj. adwokat, radca prawny i doradca podatkowy, którzy mogą sami zgłaszać udzielenie im pełnomocnictwa ogólnego, a także zawiadamiać o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu, ze wskazaniem daty zwolnienia z obowiązku reprezentacji – zob. art. 138d § 5 p.O.p.

<sup>409</sup> Zarówno wzór pełnomocnictwa ogólnego oraz wzór zawiadomienia o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu określi minister finansów w drodze rozporządzenia – zob. szerzej art. 138j § 1 p.O.p.

<sup>410</sup> Szerzej na temat informatyzacji postępowania podatkowego zob. P. Pietrasz, *Ciąg dalszy informatyzacji postępowania podatkowego – uwagi ogólne*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Publicznych 2014, nr 11 i , s. 20 i nast.; tenże *Ciąg dalszy informatyzacji postępowania podatkowego – doręczenie pisma przez organ podatkowy za pomocą środków komunikacji elektronicznej*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Publicznych 2014, nr 12, s. 18 i nast.

<sup>411</sup> Profesjonalny pełnomocnik (adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy), który wypowiedział pełnomocnictwo, obowiązany jest działać za stronę jeszcze przez dwa tygodnie od wypowiedzenia, chyba, że zostanie zwolniony od tego obowiązku przez mocodawcę – art. 138i § 3 p.O.p. Innymi słowy bez uzyskania zgody mocodawcy zastępcy procesowy powołani w art. 138i § 3 p.O.p. nie mogą wypowiedzieć pełnomocnictwa ze skutkiem natychmiastowym. Bez trudu można dostrzec, iż jest to regulacja zaczerpnięta z art. 42 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jednolity Dz.U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.). Jest to bez wątpienia krok w dobrą stronę mający na celu zapewnienie bezpieczeństwa procesowego podatnika w sytuacji wypowiedzenia pełnomocnictwa przez pełnomocnika.

<sup>412</sup> Art. 138d § 3 p.O.p.

podatkowe do wykonywania zadań związanych z prowadzeniem Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych, co zresztą znajduje potwierdzenie w art. 138k p.O.p.

Ustanowienie (zmiana zakresu, odwołanie lub wypowiedzenie) pełnomocnictwa ogólnego wywiera skutek od dnia wpływu do Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych. Należy jednak przy tym pamiętać, że pełnomocnictwo ogólne można także zgłosić za pośrednictwem Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej<sup>413</sup>. Oczywiście ta informacja musi być importowana do Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych. Wydaje się jednak, że zgłoszenie pełnomocnictwa ogólnego za pośrednictwem Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej będzie wywierało skutek od dnia zgłoszenia do tej ewidencji, ponieważ kwestia importowania do Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych jest już sprawą wtórna, którą według art. 138d § 8 p.O.p. Minister Finansów w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw informatyzacji oraz ministrem właściwym do spraw gospodarki określi w drodze rozporządzenia.

W myśl artykułu 146a § 1 p.O.p., pełnomocnik ogólny ma obowiązek zawiadomić o każdej zmianie adresu, pod którym dokonuje się doręczeń lub adresu elektronicznego. Zawiadomienie o zmianie pełnomocnictwa w zakresie adresu składane jest w Centralnym Rejestrze Pełnomocnictw Ogólnych. Natomiast w razie niedopełnienia obowiązku pismo uznaje się za doręczone pod dotychczasowym adresem (por. art. 146a § 1 i 2 p.O.p.). Innymi słowy oświadczenie w zakresie doręczania korespondencji jest dla organu podatkowego wiążące od daty powiadomienia go o tym fakcie, do czasu złożenia oświadczenia zmieniającego dotychczasowy adres<sup>414</sup>. Zatem, np. w sytuacji, gdy zmiana adresu nastąpiłaby po wysłaniu decyzji podatkowej i doręczeniu jej pod dotychczasowy adres, organ podatkowy nie ma obowiązku wysłania „przesyłki” ponownie na nowy adres, ponieważ pismo wyekspediowane na poprzedni adres uważa się za skutecznie doręczone<sup>415</sup>. Tym samym dopiero od momentu złożenia pełnomocnictwa aktualizują się procesowe obowiązki i uprawnienia pełnomocnika w określonym postępowaniu<sup>416</sup>, ponieważ organ podatkowy nie może z urzędu traktować danej osoby jako reprezentanta i domniemywać istnienia pełnomocnictwa<sup>417</sup>.

---

<sup>413</sup> Art. 138d § 6 p.O.p.

<sup>414</sup> Wyrok WSA w Lublinie z dnia 14 listopada 2013 r., III SA/Lu 566/13, Lex nr 1398716.

<sup>415</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 24 czerwca 2014 r., I SA/Bd 534/14, Lex nr 1497369.

<sup>416</sup> Wyrok NSA z dnia 21 marca 2014 r., II FSK 947/12, Lex nr 1488019.

<sup>417</sup> Wyrok WSA w Kielcach z dnia 27 czerwca 2013 r., I SA/Ke 278/13, Lex nr 1434725.

## 7.2. PEŁNOMOCNICTWO SZCZEGÓLNE

---

Pełnomocnictwo szczególne, analogicznie jak w obowiązującej Ordynacji podatkowej, będzie upoważniało do działania we wskazanej sprawie podatkowej lub innej wskazanej należącej do właściwości organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.

Pełnomocnictwo szczególne może zostać udzielone:

- a) na piśmie,
- b) w formie dokumentu elektronicznego<sup>418</sup>,
- c) ustnie do protokołu.

Ustanowienie, zmiana zakresu, odwołanie lub wypowiedzenie pełnomocnictwa szczególnego wywiera skutek od dnia zawiadomienia organu podatkowego<sup>419</sup>. Innymi słowy, przy ustalaniu dnia zawiadomienia organu podatkowego istotna jest data, w której organ faktycznie dowiedział się o wypowiedzeniu, tj. dzień doręczenia (zgłoszenia) mu stosownego pisma. Dopiero od chwili powzięcia wiadomości o wypowiedzeniu pełnomocnictwa przez mocodawcę, organ ma obowiązek traktowania strony (podatnika), jako działającej bez pełnomocnika<sup>420</sup>. W przeciwnym wypadku wypowiedzenie odnosi skutki tylko w ramach wewnętrznej relacji między pełnomocnikiem a mocodawcą. Zatem dopóki zawiadomienie takie nie zostanie doręczone, dotychczasowy pełnomocnik jest uważany przez organ podatkowy za upoważnionego do wszelkich czynności w granicach pełnomocnictwa ze skutkiem dla mocodawcy bez względu na to, czy pełnomocnictwo w stosunku wewnętrznym między zastępcą procesowym a mocodawcą już wygasło, czy też nie<sup>421</sup>.

Pełnomocnictwo szczególne, które zostało udzielone na piśmie wraz z zawiadomieniem o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu, składa się do akt sprawy<sup>422</sup> w oryginale lub jego notarialnie poświadczony odpis<sup>423</sup>. „Takie unormowanie niewątpliwie oznacza wolę ustawodawcy, by fakt udzielenia pełnomocnictwa był w aktach danej sprawy pisemnie udokumentowany, gdyż udzielenie pełnomocnictwa przez stronę, nawet o szerokim zakresie umocowania, nie musi oznaczać jej woli (którą

---

<sup>418</sup> Minister Finansów w drodze rozporządzenia określi sposób przesyłania pełnomocnictwa szczególnego w formie dokumentu elektronicznego – zob. art. 138j § 2 p.O.p.

<sup>419</sup> Zgodnie z art. 138j § 1 p.O.p. Minister Finansów określi w drodze rozporządzenia wzór pełnomocnictwa szczególnego wraz ze wzorem zawiadomienia, odwołania lub wypowiedzenia tegoż pełnomocnictwa.

<sup>420</sup> Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2012 r., I OSK 997/11, Lex nr 1112110

<sup>421</sup> Por. postanowienie NSA z dnia 1 września 2011 r., I OZ 611/11, Lex nr 1068624.

<sup>422</sup> Pełnomocnictwo powinno być dołączone do akt konkretnej sprawy i od tej chwili może być poddane ocenie co do jego skuteczności, jak również rodzić obowiązek po stronie organu podatkowego uwzględniania udziału pełnomocnika – wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10 lipca 2014 r., I SA/Po 1264/13, Lex nr 1503611.

<sup>423</sup> Art. 138d § 3 p.O.p.

organ musiałby domniemywać), aby ten konkretny pełnomocnik działał także w innym, później wszczętym i odrębnym postępowaniu. Zatem niezbędnym jest dołączenie przez pełnomocnika dokumentu pełnomocnictwa do akt konkretnej sprawy i dopiero wówczas obowiązkiem organu jest honorowanie jego udziału w tym konkretnym postępowaniu”<sup>424</sup>.

W sytuacji, gdy uwierzytelniony przez adwokata, radcę prawnego lub doradcę podatkowego odpis udzielonego pełnomocnictwa lub odpis innych dokumentów wykazujących ich umocowanie budzą wątpliwości organu podatkowego, organ ten może zażądać urzędowego poświadczenia podpisu strony. Regulacja ta wynika ze spoczywającego na organie podatkowym obowiązku badanie z urzędu (*ex officio*) prawidłowości pełnomocnictwa<sup>425</sup>, zgodnie z granicami umocowania pełnomocnika, określonymi treścią pełnomocnictwa<sup>426</sup>. Zatem „biorąc pod uwagę, że ustawodawca użył jedynie ogólnego pojęcia „wątpliwości”, żądanie organu uwierzytelnienia podpisu strony na dokumencie pełnomocnictwa, zawsze będzie miało charakter subiektywny, bowiem to organ dla prawidłowego toku postępowania oraz w celu ochrony tajemnicy skarbowej musi mieć pewność, że dana osoba rzeczywiście została ustanowiona przez stronę pełnomocnikiem i jaki jest zakres tego umocowania”<sup>427</sup>.

### 7.3. PEŁNOMOCNIK DO DORĘCZEŃ

---

Według art. 138f § 1 p.O.p. w przypadku nieustanowienia pełnomocnika ogólnego lub szczególnego strona jest zobligowana do ustanowienia w kraju pełnomocnika do doręczeń, jeżeli:

- a) zmienia adres zamieszkania lub zwykłego pobytu na adres w państwie nie będący państwem członkowskim Unii Europejskiej,
- b) nie ma miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej i składa w kraju wnioski o wszczęcie postępowania lub w kraju doręczono jej postanowienie o wszczęciu postępowania<sup>428</sup>.

Proponowana zmiana dotychczasowych regulacji odnośnie pełnomocnika do spraw doręczeń wymuszona została wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 19 grudnia 2012 r.,

---

<sup>424</sup> Wyrok WSA w Opolu z dnia 26 sierpnia 2014 r., I SA/Op 106/14, Lex nr 1507283.

<sup>425</sup> A. Drelichowska, *Pełnomocnictwo w postępowaniu administracyjnym*, Legalis/el.

<sup>426</sup> I. Nowak, *Pełnomocnik jako...*, *op. cit.*, s. 46.

<sup>427</sup> Pismo Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 19 sierpnia 2010 r., IPPB2/436-194/10-2/MZ, Lex nr 39750.

<sup>428</sup> Art. 138f § 1 p.O.p.

wydanym w sprawie prejudycjalnej Alder et Alder (C-325/11) dotyczącym art. 1135<sup>5</sup> k.p.c.<sup>429</sup> i ujawniającym, m.in. dyskryminację ze względu na przynależność państwową.

Institucja pełnomocnika do spraw doręczeń ma zastosowanie w sytuacjach, w których strona postępowania podatkowego mogłaby, poprzez wyjazd za granicę, uniemożliwić doręczanie jej pism – zwłaszcza decyzji podatkowych. W rezultacie, takie działanie strony mogłoby doprowadzić do przedawniania zobowiązań podatkowych<sup>430</sup>. Innymi słowy, instytucja pełnomocnika do spraw doręczeń służy, m.in. realizacji zasady szybkości i prostoty postępowania podatkowego. W najczarniejszym scenariuszu, spowodowanym brakiem możliwości ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń, można sobie wyobrazić niemożność prowadzenia jakiegokolwiek postępowania podatkowego w stosunku, np. do podatników, którzy „kierują” działalnością gospodarczą związaną z częstymi wyjazdami za granicę<sup>431</sup>. Ponadto instytucja pełnomocnika do doręczeń usprawni przebieg postępowania podatkowego, wprowadzając obowiązek ustanawiania krajowego pełnomocnika do spraw doręczeń, który będzie powoływany bez względu na okres przebywania strony za granicą związany z czasem wyjazdu – odmiennie niż w obowiązującej treści Ordynacji podatkowej, w której termin wynosi 2 miesiące.

Przepisów dotyczących obowiązku ustanawiania pełnomocnika do doręczeń nie stosuje się w sytuacji, gdy doręczenie pism następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

W razie niedopełnienia przez stronę obowiązku ustanowienia pełnomocnika do doręczeń, pismo uznaje się za doręczone pod dotychczasowym adresem w kraju, a organ podatkowy pozostawia pismo w aktach sprawy<sup>432</sup>. Innymi słowy, pełnomocnictwo do spraw doręczeń w procedurze podatkowej musi zostać uzewnętrznione. Informacja o jego istnieniu musi dotrzeć do organu podatkowego i zgodnie z obowiązującą w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym zasadą pisemności, musi znaleźć odzwierciedlenie w aktach sprawy<sup>433</sup>. Oznacza to, że skutkiem prawnym braku dopełnienia obowiązku zawiadomienia organu administracji publicznej o zmianie adresu, będzie przyjęcie fikcji prawnej

---

<sup>429</sup> Zob. G. Krawiec, *O potrzebie nowelizacji przepisów o zachowaniu terminu w postępowaniu administracyjnym (art. 57 § 5 k.p.a) i sądowno-administracyjnym (art. 83 § 3 p.p.s.a.)*, Roczniki Administracji i Prawa. Rok XIII, s. 144.

<sup>430</sup> I. Nowak, *Pełnomocnik do...*, *op. cit.*, s. 166; szerzej G. Łaszczycza, A. Matan, *Doręczenie w postępowaniu administracyjnym ogólnym i podatkowym*, Kraków 1998, s. 143.

<sup>431</sup> I. Nowak, *Pełnomocnik do...*, *op. cit.*, s. 172; por. wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2013 r., I FSK 538/12, CBOSA.

<sup>432</sup> Art. 138f § 3 p.O.p.

<sup>433</sup> P. Karwat, *Jak...*, *op. cit.*, s. 22; A. Mariański, *Funkcje, zadania i obowiązki pełnomocnika*, Prawo i Podatki 2008, nr 8, s. 28-29.

skutecznego dokonania doręczenia w przypadku, gdy organ podjął próbę dokonania doręczenia pod nieaktualny adres<sup>434</sup>.

Do pełnomocnictwa do doręczeń stosuje się przepisy dotyczące pełnomocnictwa szczególnego<sup>435</sup>. Zatem należy przypomnieć, że pełnomocnictwo do spraw doręczeń może być udzielone na piśmie, w formie dokumentu elektronicznego lub zgłoszone ustnie do protokołu<sup>436</sup>. W przypadku ostatniego sposobu zgłoszenia wymagane jest sporządzenie z tej czynności protokołu<sup>437</sup>. Potwierdzenie tej tezy można znaleźć w orzecznictwie, zgodnie z którym „wołą ustawodawcy było, aby fakt udzielenia pełnomocnictwa był w aktach sprawy pisemnie udokumentowany”<sup>438</sup>.

## 8. TYMCZASOWY PEŁNOMOCNIK SZCZEGÓLNY

---

Zgodnie z art. 138l § p.O.p., w sprawie niecierpiącej zwłoki wyznacza się dla osoby nieobecnej tymczasowego pełnomocnika szczególnego, upoważnionego do działania do czasu wyznaczenia przez sąd kuratora dla osoby nieobecnej. Jednocześnie zachowuje się art. 138 o.O.p. za wyjątkiem § 2. Innymi słowy, w miejsce przedstawiciela dla osoby nieobecnej proponowane jest wprowadzenie instytucji tymczasowego pełnomocnika szczególnego. Bez wątpliwości, instytucja tymczasowego pełnomocnika szczególnego, mająca na celu ochronę praw podatnika w procedurze podatkowej, zapewni stronie, której miejsce zamieszkania czy też pobytu nie jest znane, możliwość reprezentowania jej interesów w postępowaniu toczącym się przed organem podatkowym<sup>439</sup>.

Konieczne w tym miejscu jest wyjaśnienie dwóch przesłanek, które determinują sens art. 138l § 1 p.O.p., tj. pojęcie osoby nieobecnej i sprawy niecierpiącej zwłoki.

Przez osobę nieobecną należy uznać osobę przebywającą poza miejscem zamieszkania, której miejsce pobytu nie jest znane, a także osobę, która nie ma miejsca zamieszkania<sup>440</sup>. Innymi słowy, osobą nieobecną będzie ktoś, kto opuścił miejsce zamieszkania i nie jest znane również jej miejsce pobytu<sup>441</sup>.

---

<sup>434</sup> Por. wyrok NSA z dnia 27 sierpnia 2013 r., II GSK 534/12, CBOSA.

<sup>435</sup> Art. 138f § 4 p.O.p.

<sup>436</sup> Art. 138f § 4 p.O.p. w związku z art. 138e § p.O.p.

<sup>437</sup> W. Nykiel (red.), W. Chróścielewski, K. Koperkiewicz-Mordel, M. Sęk, M. Wilk, *Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki*, Warszawa 2013, s. 106-107.

<sup>438</sup> Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 10 stycznia 2007 r., I SA/Bk 432/06, CBOSA.

<sup>439</sup> Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 11 września 2013 r., II SA/Rz 587/13, CBOSA.

<sup>440</sup> *P. Pietrasz*, [w:] J. Brolik, *R. Dowgier*, *L. Etel*, *C. Kosikowski*, *P. Pietrasz*, *M. Popławski*, *S. Presnarowicz*, *W. Stachurski*, *Ordynacja...*, Lex/el.

<sup>441</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 95; wyrok NSA z dnia 11 września 2001 r., I SA/Ka 1330/00, CBOSA.

Tym samym, osobą nieobecną jest osoba niemająca miejsca zamieszkania rozumianego zgodnie z art. 25 k.c. lub której miejsce pobytu nie jest znane<sup>442</sup>. Przy czym nieobecność, o której mowa w art. 138l § p.O.p. należy odróżnić od nieobecności incydentalnej w rozumieniu art. 149 o.O.p.

Problematyczne może być określenie pojęcia „sprawy niecierpiącej zwłoki”, gdyż nie posiada ono definicji legalnej. Nie ulega wątpliwości, że jest to zwrot niedookreślony, którym można objąć czynności związane, np. z zabezpieczeniem dowodów, czy zapobiegające upływowi terminu przedawnienia<sup>443</sup>. W każdym razie, za sprawę niecierpiącą zwłoki należy uznać sytuację wymagającą swoistej pilności działania, gdzie bezwzględną przesłanką jest konieczność podjęcia niezbędnych i niecierpiących zwłoki czynności procesowych.

Na tle przedstawionych rozwiązań prawnych kwestią sporną jest, czy pełnomocnik tymczasowy, wyznaczony dla osoby nieobecnej w sprawach niecierpiącej zwłoki, powinien być uprawniony do dokonywania w imieniu tego podmiotu wszystkich czynności procesowych? Wydaje się raczej, że tymczasowy pełnomocnik powinien być władny wyłącznie do reprezentowania osoby nieobecnej z uwzględnieniem dwóch ograniczeń: po pierwsze nie w całym postępowaniu, po drugie wyłącznie w odniesieniu do niektórych czynności, charakteryzujących się swoistą „pilnością”<sup>444</sup>.

Mając na uwadze powyższe, w przypadku wyznaczenia przez organ podatkowy tymczasowego pełnomocnika szczególnego, w sytuacji gdy nie zachodzi przesłanka sprawy niecierpiącej zwłoki, może dojść do sytuacji, że dokonane przez niego czynności zostaną uznane za nieskuteczne.

Tymczasowy pełnomocnik szczególny działa jedynie do chwili wyznaczenia przez sąd kuratora dla osoby nieobecnej. Nie ulega zatem wątpliwości, że wyznaczenie tymczasowego pełnomocnika szczególnego jest wyjątkiem od reguły, zgodnie z którą jest on wyznaczony tylko do momentu ustanowienia przez sąd kuratora dla osoby nieobecnej. Zatem organ podatkowy musi bez zbędnej zwłoki wystąpić do sądu z wnioskiem o wyznaczenie kuratora dla osoby nieobecnej. Należy także pamiętać, iż tymczasowy pełnomocnik szczególny powołany może być nie tylko dla reprezentowania strony w procedurze podatkowej, ale przede wszystkim dla ochrony wszelkich praw przysługujących uczestnikowi procesu podatkowego.

Organ podatkowy może wyznaczyć tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym dla osoby fizycznej w pierwszej kolejności:

- a) członka rodziny osoby nieobecnej – jeżeli osoba ta wyrazi na to zgodę,

---

<sup>442</sup> *Uzasadnienie p.O.p.*

<sup>443</sup> J. Borkowski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 673.

<sup>444</sup> Tamże, s. 671-673.

b) doradcę podatkowego – w przypadku braku zgody osoby bliskiej.

W przypadku niemożności wszczęcia postępowania lub prowadzenia postępowania wobec osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej z powodu braku powołanych do tego organów lub niemożności ustalenia adresu siedziby, miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zamieszkania osób upoważnionych do reprezentowania jej spraw, organ podatkowy wyznacza dla tej osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej tymczasowego pełnomocnika szczególnego (wyłącznie doradcę podatkowego<sup>445</sup>) upoważnionego do działania do czasu wyznaczenia kuratora przez sąd<sup>446</sup>.

Podsumowując powyższe rozważania należy dostrzec, że to organ podatkowy, jako gospodarz toczącego się postępowania podatkowego, musi zapewnić stronie właściwą reprezentację. Zatem w przypadku nieobecności strony, która może mieć miejsce zarówno przed wszczęciem postępowania (z urzędu) lub trakcie trwającej procedury podatkowej, wprowadzenie tymczasowego pełnomocnika szczególnego zapewni organowi podatkowemu możliwość wszczęcia lub kontynuacji już prowadzonego procesu, w przypadku braku kontaktu ze stroną, przy jednoczesnym właściwym zagwarantowaniu ochrony jej praw procesowych.

## 9. PODSUMOWANIE

---

W przypadku dziedzin prawa o charakterze *stricte* ingerencyjnym, do których zalicza się prawo podatkowe, możliwość ustanowienia pełnomocnika należy uznać za racjonalne i uzasadnione, ponieważ ma na celu zagwarantowanie ochrony praw podatników i ich „wsparcie” w całym procesie podatkowym<sup>447</sup>. Pamiętać też należy, iż podatnik, pomimo dysponowania określonymi gwarancjami proceduralnymi, nie **ma równorzędnej** pozycji wobec organu podatkowego prowadzącego postępowanie. Stosunek podatkowoprawy jest odmienny, np. od stosunku cywilnoprawnego, w którym strony mogą kształtować według własnego uznania treść łączącej je relacji prawnej<sup>448</sup>.

Ustanowienie pełnomocnika w sprawie ma na celu przede wszystkim ochronę strony przed skutkami nieznamości prawa, a przede wszystkim umożliwienie jej zabezpieczenia swych praw i

---

<sup>445</sup> Zob. art. 138n § 1-2 p.O.p.

<sup>446</sup> Art. 138m § 1 i 2 p.O.p.

<sup>447</sup> P. Pietrasz, [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja...*, Lex/el; I. Nowak, *Organizacja społeczna jako podmiot na prawach strony w postępowaniu podatkowym*, [w:] I. Niżnik-Dobosz (red.), *Zastosowanie idei public governance w prawie administracyjnym*, Warszawa 2014, s. 208-209.

<sup>448</sup> Wyrok WSA w Opolu z dnia 17 sierpnia 2010 r., II SA/OI 587/10, CBOSA; wyrok WSA w Opolu z dnia 30 listopada 2009 r., II SA/Op 277/09, CBOSA.

interesów oraz otrzymania takiej ochrony prawnej, jaką powinna ona uzyskać w państwie prawa<sup>449</sup>. Ponadto konieczność zapewnienia prawidłowej reprezentacji strony wspomaga realizację zasady czynnego udziału w prowadzonej procedurze podatkowej<sup>450</sup>. W tym miejscu należy przypomnieć, iż zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym została wprowadzona w celu eliminacji wielu negatywnych skutków procesu inkwizycyjnego. Bez tej zasady podmiotowość strony postępowania podatkowego doznałaby w znacznym stopniu poważnego ograniczenia<sup>451</sup>.

Reasumując rozważania dotyczące projektowanych zmian dotyczących pełnomocnictwa, większość z nich należy uznać za trafne i zasadne. Przede wszystkim wprowadzenie pełnomocnictwa ogólnego do procedury podatkowej jest bardzo potrzebne. Przedkładanie przez stronę procesu podatkowego kolejnych dokumentów pełnomocnictwa do każdego z postępowań podatkowych, czy też *quasi*-podatkowych łącznie z następnymi etapami tych procedur i uiszczanie od nich opłat skarbowych, koliduje z nakazem szybkości i prostoty prowadzonego procesu<sup>452</sup>. Skutkuje to piętrzeniem przed jednostką wymagań formalnych o nieuzasadnionym charakterze, co bez wątpienia narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i jego organów<sup>453</sup>.

Inną istotną kwestią, zarówno z praktycznego, jak i teoretycznego punktu widzenia, pozostaje pytanie, czy nowe regulacje dotyczące pełnomocnictwa muszą charakteryzować się tak wysokim stopniem kazuistyki? Być może jest to reakcja na, nie zawsze poprawne, interpretowanie przepisów prawnych, zarówno przez organy podatkowe, jak i judykaturę<sup>454</sup>. W szczególności za wysoce dyskusyjny należy uznać również sposób normowania poszczególnych kwestii w świetle zasad poprawnej legislacji<sup>455</sup>. Ponadto założenia projektu nowelizacji Ordynacji podatkowej pozostawiają wiele do życzenia, jeśli chodzi zarówno o styl, jak i poprawność języka polskiego.

---

<sup>449</sup> Wyrok WSA w Łodzi z dnia 16 kwietnia 2008 r., I SA/Łd 142/08, Lex nr 475602; wyrok NSA z dnia 24 sierpnia 2010 r., II GSK 708/09, CBOSA.

<sup>450</sup> A. Sędkowska, K. Stelmaszczyk, *Reprezentacja...*, *op. cit.*, s. 63.

<sup>451</sup> M. Szubiakowski, M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2007, s. 24.

<sup>452</sup> Zob. *Kierunkowe założenia nowej Ordynacji podatkowej* przygotowane przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, [http://145.237.239.199/documents/764034/12688111/20150317\\_Kierunkowe\\_zalozenia\\_Ordynacji\\_Podatkowej.pdf](http://145.237.239.199/documents/764034/12688111/20150317_Kierunkowe_zalozenia_Ordynacji_Podatkowej.pdf).

<sup>453</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 września 2014 r., I SA/Kr 1099/14, CBOSA.

<sup>454</sup> Tak A. Mariański, *Pełnomocnik (stały reprezentant) w kontroli skarbowej*, Przegląd Podatkowy 2014, nr 5, s. 36 i nast.

<sup>455</sup> Szerzej A. Mariański, *O potrzebie zmiany praktyki stosowania prawa podatkowego*, Monitor Podatkowy 2013, nr 11, s. 46 i nast.

---

# SKUTKI ZAMIANY NIERUCHOMOŚCI MIĘDZY SKARBEM PAŃSTWA A MIASTEM NA PRAWACH POWIATU W ŚWIETLE PRZEPISÓW USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

---

MICHAŁ TORUŃSKI

---

## SPIS TREŚCI

---

---

1. Wprowadzenie .....	205
2. Analiza uregulowań ustawy o gospodarce nieruchomościami oraz ustawy o samorządzie powiatowym .....	206
3. Analiza uregulowań ustawy o podatku od towarów i usług - pojęcie przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.....	208
4. Rozstrzygnięcie kwestii skutków podatkowoprawnych czynności zamiany nieruchomości.	209
5. Wnioski.....	214

## 1. WPROWADZENIE

---

---

Przedmiotem niniejszego artykułu jest analiza skutków podatkowych na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług<sup>456</sup> (dalej: ustawa o VAT) zamiany nieruchomości między Skarbem Państwa a miastem na prawach powiatu, które wchodzi odpowiednio w skład zasobu nieruchomości Skarbu Państwa oraz zasobu gminnego. Nie antycypując dalszych rozważań, wskazać należy jedynie w tym miejscu na specyfikę - zarówno podatkowo-, jak i administracyjnoprawną - dokonania transakcji w takiej konfiguracji. Zauważyć bowiem trzeba,

---

<sup>456</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2004 nr 54 poz. 535).

że w analizowanym przypadku prezydent miasta działa w podwójnej roli<sup>457</sup> - z jednej strony jest reprezentantem jednostki samorządu terytorialnego, z drugiej zaś strony występuje w imieniu Skarbu Państwa.

Rozpatrując podniesioną kwestię, należy przede wszystkim postawić pytanie, jaki podmiot będzie podatnikiem podatku od towarów i usług oraz czy wskazana powyżej transakcja zamiany nieruchomości może być oceniana w świetle art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług jako odpłatna dostawa towaru, a w konsekwencji - czy podlega ona opodatkowaniu tym podatkiem. Zagadnienia te analizowane były kilkakrotnie w orzecznictwie sądów administracyjnych, lecz stwierdzić należy, że do tej pory nie wykształciła się jednolita linia orzecznicza<sup>458</sup>.

## 2. ANALIZA UREGULOWAŃ USTAWY O GOSPODARCE NIERUCHOMOŚCIAMI ORAZ USTAWY O SAMORZĄDZIE POWIATOWYM

---

W myśl art. 14 ust. 3 ustawy o gospodarce nieruchomościami (dalej: u.g.n.) nieruchomości mogą być przedmiotem zamiany między Skarbem Państwa a jednostkami samorządu terytorialnego oraz między tymi jednostkami, bez obowiązku dokonywania dopłat w przypadku różnej wartości zamienianych nieruchomości.

Zgodnie zaś z art. 11 ust. 1 u.g.n. z zastrzeżeniem wyjątków wynikających z przepisów niniejszej ustawy oraz odrębnych ustaw, organem reprezentującym Skarb Państwa w sprawach gospodarowania nieruchomościami jest starosta, wykonujący zadanie z zakresu administracji rządowej, a organami reprezentującymi jednostki samorządu terytorialnego są ich organy wykonawcze.

---

<sup>457</sup> Prezydent miasta w takim układzie reprezentuje podmioty znajdujące się po obu stronach transakcji - zarówno stronę zobowiązującą się do przeniesienia własności jednej nieruchomości, jak też stronę zaciągającą zobowiązanie do przeniesienia własności innej nieruchomości w zamian za otrzymanie pierwszej nieruchomości.

<sup>458</sup> Zob. choćby wyroki: Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 czerwca 2013 roku, sygn. akt I FSK 1605/12, LEX nr 1326996 oraz Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 25 czerwca 2012 roku, sygn. akt I SA/Wr 459/12, LEX nr 1216265 oraz sprzeczne z nimi judykaty: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 25 listopada 2010 roku, sygn. akt I SA/Wr 850/10, LEX nr 751312, jak też wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 28 stycznia 2015 roku, sygn. akt I SA/Kr 1824/14 (niepubl.).

Przepis art. 11 ust. 1 u.g.n. – w świetle art. 11a u.g.n. – stosuje się do czynności prawnych lub czynności procesowych podejmowanych na rzecz lub w interesie Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego.

Po myśli art. 92 ust. 2 ustawy o samorządzie powiatowym (dalej: u.s.p.) miasto na prawach powiatu jest gminą wykonującą zadania powiatu na zasadach określonych w tej ustawie. Ustęp pierwszy tego przepisu stanowi natomiast, że funkcje organów powiatu w miastach na prawach powiatu sprawuje:

- rada miasta;
- prezydent miasta.

W myśl art. 4 pkt 9b<sup>1</sup> u.g.n. ilekroć w ustawie jest mowa o staroście należy przez to rozumieć również prezydenta miasta na prawach powiatu.

Zgodnie z art. 33 Kodeksu cywilnego<sup>459</sup> (dalej: KC) osobami prawnymi są Skarb Państwa i jednostki, którym przepisy szczególne przyznają osobowość prawną. Art. 34 KC stanowi, że Skarb Państwa jest w stosunkach cywilnoprawnych podmiotem praw i obowiązków, które dotyczą mienia państwowego nienależącego do innych państwowych osób prawnych.

Analiza przytoczonych powyżej uregulowań nie pozostawia wątpliwości, że w przypadku zamiany nieruchomości między Skarbem Państwa a miastem na prawach powiatu, mającej swoją podstawę prawną w art. 14 ust. 3 u.g.n., po obu stronach transakcji występować będzie w imieniu gminy oraz Skarbu Państwa ten sam podmiot - prezydent miasta - działający w podwójnej roli. Prezydent miasta z jednej strony działać będzie jako organ jednostki samorządu terytorialnego, a jednocześnie, przejmując nieruchomość na rzecz Skarbu Państwa i zaciągając zobowiązanie do przeniesienia prawa własności innej nieruchomości, działać będzie na mocy przepisów u.g.n. jako organ reprezentujący Skarb Państwa.

---

<sup>459</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny (Dz. U. 1964, nr 16, poz. 93).

### 3. ANALIZA UREGULOWAŃ USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG - POJĘCIE PRZENIESIENIA PRAWA DO ROZPORZĄDZANIA TOWARAMI JAK WŁAŚCICIEL

---

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT *opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.*

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy o VAT *przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.* Art. 2 pkt 6 ustawy stanowi zaś, że *przez towary rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.*

W celu identyfikacji pojęcia rzeczy odwołać się należy do art. 45 Kodeksu cywilnego, zgodnie z którym *rzeczami w rozumieniu niniejszego kodeksu są tylko przedmioty materialne.*

Podstawowym podziałem rzeczy jest ich rozróżnienie na nieruchomości i rzeczy ruchome<sup>460</sup>. Definicję pojęcia nieruchomości zawiera art. 46 § 1 Kodeksu cywilnego.

Powyższe regulacje prowadzą do wniosku, że co do zasady opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatne przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą bądź jej częścią (ewentualnie energią) jak właściciel.

W tym miejscu poddać należy analizie teoretycznej pojęcie przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, co pożądane będzie z punktu widzenia rozstrzygnięcia badanej w tej pracy kwestii skutków podatkowoprawnych zamiany nieruchomości między Skarbem Państwa a miastem na prawach powiatu. Próba całościowej charakterystyki tego pojęcia przekracza w sposób oczywisty ramy tego opracowania, dlatego też poniżej przedstawiony zostanie jedynie - niezbędny do rozstrzygnięcia podniesionego w pracy problemu - zarys tego zagadnienia.

Podkreśla się w doktrynie, że pojęcie dostawy zbliżone jest w swej istocie bardziej do cywilistycznego przeniesienia posiadania rzeczy niż do związanych z nią praw własności<sup>461</sup>, tym niemniej Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) wielokrotnie podkreślał, że omawiane pojęcie nie odnosi się do przeniesienia własności w formie przewidzianej we właściwych przepisach krajowych, lecz obejmuje każdą transakcję

---

<sup>460</sup> Księżak P. (red.), Pyziak-Szafnicka M. (red.), Giesen B., Katner W.J., Lewaszkiewicz-Petrykowska B., Majda R., Michniewicz-Broda E., Pajor T., Promińska U., Robaczyński W., Serwach M., Świdorski Z., Wojewoda M., *Kodeks cywilny. Komentarz. Część ogólna. Komentarz do art. 45 KC*, LEX 2014.

<sup>461</sup> G. Borowski, S. Brzeszczyńska, B. Brzeziński, L. Etel, L. Gmytrasiewicz et al, *Zbiór prawa podatkowego*, t. 1, Warszawa 2006, s. 54.

przekazania rzeczy przez stronę, która upoważnia drugą stronę do rozporządzania tą rzeczą, jakby była ona jej właścicielem<sup>462</sup>. Chodzi tu o możliwość faktycznego dysponowania rzeczą<sup>463</sup>, a nie rozporządzania nią w sensie prawnym<sup>464</sup>, na co wskazuje choćby fakt używania przez ustawodawcę sformułowania „jak właściciel”, nie zaś „jako właściciel”<sup>465</sup>. Zwrotu „prawo do rozporządzania jak właściciel” nie można utożsamiać tylko z prawem własności. Innymi słowy, do uznania transakcji za opodatkowaną dostawę towaru nie jest konieczne przeniesienie własności rzeczy, jeżeli tylko nabywca uzyskuje prawo władania tą rzeczą jak właściciel<sup>466</sup> (Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wprowadza pojęcie władztwa ekonomicznego<sup>467</sup>). Dostawa towarów powinna podlegać ocenie przede wszystkim z punktu widzenia swoich skutków ekonomicznych<sup>468</sup>, mniejsze zaś znaczenie mają jej skutki o charakterze konwencjonalnym, występujące na gruncie prawa prywatnego<sup>469</sup>. Może więc dojść do sytuacji przeniesienia prawa własności w rozumieniu prawa prywatnego bez konsekwencji na gruncie prawa podatkowego<sup>470</sup>.

#### 4. ROZSTRZYGNIĘCIE KWESTII SKUTKÓW PODATKOWOPRAWNYCH CZYNNOŚCI ZMIANY NIERUCHOMOŚCI

W celu rozstrzygnięcia głównego zagadnienia tej pracy, to jest kwestii oceny ewentualnych skutków podatkowoprawnych zamiany nieruchomości między Skarbem Państwa a miastem na prawach powiatu, rozważyć należy w pierwszej kolejności węzłową wątpliwość dotyczącą tego, jaki podmiot w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o VAT - w analizowanym stanie faktycznym - będzie podatnikiem podatku od towarów i usług.

<sup>462</sup> Wyrok TSUE z dnia 21 listopada 2013 r. w sprawie C-494/12, *Dixons Retail plc v. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, lex nr 1391568, zob. także wyrok z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-435/03, *British American Tobacco i Newman Shipping*, Zb. Orz. s. I-707, wyrok z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-111/05, *Aktiebolaget NN v. Skatteverket*, Zb. Orz. 2007, s. I-2697.

<sup>463</sup> T. Michalik wprowadza pojęcie praktycznej kontroli nad rzeczą, zob. T. Michalik, *Glosa do uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 stycznia 2007 roku*, sygn. akt I FPS 1/06, OSP 2008/2/19, LEX.

<sup>464</sup> E. Bobrus, *Opodatkowanie przeniesienia własności nieruchomości*, Wolter Kluwers, 2012, s. 96.

<sup>465</sup> Na dystynkcję też zwraca uwagę T. Michalik, *Glosa op. cit.*, podnosząc, że „Sens obydwu pojęć jest zasadniczo odmienny - w określeniu „... jak właściciel” zawiera się możliwość uznania za dostawę towarów owego faktycznego przeniesienia władztwa nad rzeczą, natomiast sformułowanie „... jako właściciel” implikuje zmianę właściciela towaru, a zatem przeniesienie prawa własności.”

<sup>466</sup> Wyrok WSA, sygn. akt I SA/Wr 850/10.

<sup>467</sup> Tak TSUE w wyroku z dnia 8 lutego 1990 roku, C-320/88, *Shipping and Forwarding Safe B.V. v. Staatsecretaris van Financiën*, LEX nr 83931.

<sup>468</sup> W orzecznictwie TSUE dominuje pogląd wyrażający wyższość kryterium ekonomicznego, zob. na przykład wyrok TSUE z dnia 20 lutego 1997 r., sprawa C-260/95, *Commissioners of Customs and Excise przeciwko DFDS A/S*, Zbiór Orzeczeń 1997 r.

<sup>469</sup> A. Bartosiewicz, *komentarz do art. 7 ustawy o podatku od towarów i usług*, LEX 2014.

<sup>470</sup> Na przykład w przypadku konstrukcji przewłaszczenia na zabezpieczenie.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o 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.

Na kanwie powołanego przepisu podkreśla się, że czynności noszące znamiona działalności gospodarczej nie mogą zostać uznane za podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, jeśli nie są realizowane przez podmiot niezależny i samodzielny<sup>471</sup>. O niezależności można mówić wtedy, gdy dany podmiot działa na własny rachunek i własną odpowiedzialność (w szczególności w zakresie ponoszenia ryzyka gospodarczego<sup>472</sup>).

Mając to na uwadze, stwierdzić należy, że za podatnika podatku od towarów i usług nie może być uznany prezydent miasta. Wynika to z faktu, że nie jest on podmiotem samodzielnie prowadzącym działalność gospodarczą. Nigdy bowiem prezydent miasta nie działa na własny rachunek i na własną odpowiedzialność. W przypadku gminy miejskiej prezydent miasta jest organem, działającym w imieniu i na rzecz jednostki samorządu terytorialnego. Nie ma również wątpliwości, że omawiany podmiot, reprezentując Skarb Państwa w sprawach gospodarowania nieruchomościami, nie jest organem Skarbu Państwa, lecz jedynie jego *statio fisci*<sup>473</sup>.

Dodatkowo należy zauważyć, że o podatniku na gruncie ustawy o VAT można mówić jedynie wówczas, gdy dany podmiot jest wyodrębnioną jednostką organizacyjną, co z pewnością nie dotyczy prezydenta miasta. Z uwagi na specyficzną konstrukcję prawną Skarbu Państwa (przede wszystkim brak organów oraz siedziby w rozumieniu Kodeksu cywilnego), również i ten podmiot nie może być uznany za podatnika podatku od towarów i usług<sup>474</sup>.

---

<sup>471</sup> Namysłowski R. (red.), Borowski M., Brzezina M., Olczykowski K., Zawadzki M., *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z zakresu VAT*, LEX 2014, zob. także wyrok TSUE z dnia 8 października 2007 r. w sprawie C-355/06, *J.A. van der Steen v. Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht (orzeczenie wstępne)*, Zb. Orz. 2007, s. I-8863, czy wyrok w sprawie C-210/04, *FCE Bank*.

<sup>472</sup> Wyrok TSUE z dnia 23 marca 2006 r. w sprawie C-210/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze i Agenzia delle Entrate v. FCE Bank plc.*, Zb. Orz. 2006, s. I-2803.

<sup>473</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 maja 2006 r., sygn. akt I OSK 888/05, LEX nr 236577.

<sup>474</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 maja 2009 roku, sygn. akt I FSK 293/08, LEX nr 551648.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że w każdym z analizowanych przypadków podatnikiem podatku od wartości dodanej będzie gmina (miasto na prawach powiatu) i to ona dokonywać będzie rozliczeń w podatku od towarów i usług. Wykonując zadania zlecone przez ustawodawcę, prezydent miasta na prawach powiatu w istocie działa jedynie jako organ jednostki samorządowej, zaś gospodarując nieruchomościami, których właścicielem jest Skarb Państwa, występuje w imieniu i na rachunek jednostki samorządu terytorialnego. Zatem podatnikiem podatku od wartości dodanej od czynności wykonywanych w imieniu Skarbu Państwa będzie gmina (miasto na prawach powiatu). Gmina będzie również podatnikiem podatku od towarów i usług od czynności objętych opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług na mieniu wchodzącym w skład zasobów nieruchomości gmin<sup>475</sup>.

Dla porządku wspomnieć należy tutaj jedynie, że nie może w analizowanym przypadku wchodzić w grę wyłączenie z art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, z którego zdekodować można bezsporną normę, wedle której organy władzy publicznej są podatnikami podatku od towarów i usług jedynie w zakresie czynności, które mają charakter cywilnoprawny, to znaczy czynności, które są przez nie realizowane na podstawie umów cywilnoprawnych. Z uwagi na fakt, że zamiana jest czynnością o charakterze cywilnoprawnym<sup>476</sup>, nie zaś publicznoprawnym, wskazana powyżej regulacja nie może znaleźć zastosowania.

Zważywszy na wywiedzione powyżej wnioski, zauważyć należy, że mamy w takim przypadku do czynienia ze specyficzną sytuacją, gdzie zarówno przed transakcją zamiany, jak i po jej dokonaniu nieruchomości będą znajdować się we władztwie tego samego podatnika podatku od towarów i usług.

W obliczu powyższego stwierdzenia przyjmowano niekiedy w orzecznictwie<sup>477</sup>, że analizowana czynność zamiany nie jest dostawą w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT.

Podstawą takiego stanowiska była koncepcja, zgodnie z którą możliwość uznania danej czynności za dostawę rozważać można jedynie wówczas, gdy następuje wyzbycie się

---

<sup>475</sup> Wyrok NSA, sygn. akt I FSK 1605/12.

<sup>476</sup> Zob. art. 603 i następne Kodeksu Cywilnego.

<sup>477</sup> Zob. wyroki: NSA, sygn. akt I FSK 1605/12 oraz WSA, sygn. akt I SA/Wr 459/12.

przedmiotu dostawy przez podatnika podatku od wartości dodanej. Skoro zatem zarówno przed, jak i po dokonaniu czynności zamiany, nieruchomości nadal znajdować się będą we władaniu tego samego podatnika, to wedle zwolenników analizowanego poglądu nie można przyjąć w takim przypadku, że doszło do *rozporządzenia rzeczą jak właściciel*. Mimo więc niewątpliwego przejścia prawa własności w sensie cywilistycznym, czynność zamiany nie wywoła skutków na gruncie podatku od towarów i usług.

W ocenie autora pracy z powołanym stanowiskiem nie sposób się zgodzić. Nie do zaakceptowania jest bowiem pogląd ograniczający (w sposób podmiotowy) możliwość uznania danej czynności za dostawę jedynie do sytuacji wyzbycia się przedmiotu dostawy przez podatnika podatku od towarów i usług. W przekonaniu autora podzielić powinno się pogląd Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu<sup>478</sup>, w myśl którego warunkiem koniecznym uznania danego zdarzenia jako dostawy towaru podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług nie jest przeniesienie władztwa ekonomicznego na innego podatnika podatku od towarów i usług, tylko na inny podmiot. Zawężanie pojęcia dostawy do sytuacji przeniesienia władztwa ekonomicznego wyłącznie na innego podatnika podatku od towarów i usług jest poglądem nieznajującym uzasadnienia zarówno w świetle dyrektywy 2006/112/WE<sup>479</sup>, jak i orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Należy także zaznaczyć, że stosownie do utrwalonej linii orzeczniczej Trybunału, niepodlegającym sporowi pozostaje zapatrywanie, iż samo przeniesienie prawa własności - bez przeniesienia władztwa w sensie ekonomicznym - nie rodzi skutków na gruncie prawa podatkowego. Co jednak istotne, co do zasady, z chwilą transferu prawa własności dochodzi również do przejścia praktycznej kontroli nad rzeczą, bowiem w myśl art. 140 KC własność wyraża najszerszy zakres uprawnień związanych z korzystaniem z rzeczy<sup>480</sup>.

W analizowanym w tej pracy przypadku, zmiana właściciela nieruchomości (z gminy miejskiej na Skarb Państwa) spowoduje, że miasto na prawach powiatu nie będzie już mogło dysponować towarem (zamienianą nieruchomością) jak właściciel, a władztwo - zarówno

<sup>478</sup> Wyrok WSA, sygn. akt I SA/Wr 850/10.

<sup>479</sup> Dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347 z 11.12.2006).

<sup>480</sup> Wyrok WSA, sygn. akt I SA/Wr 850/10.

SKUTKI ZAMIANY NIERUCHOMOŚCI MIĘDZY SKARBEM PAŃSTWA A  
MIASTEM NA PRAWACH POWIATU W ŚWIETLE PRZEPISÓW USTAWY O  
PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG  
ekonomiczne, jak i prawne - poddane będzie reżimowi ustawy o gospodarce  
nieruchomościami<sup>481</sup>.

Analogiczny skutek nastąpi z chwilą przejścia prawa własności zamienianej nieruchomości ze Skarbu Państwa na rzecz gminy - miasto na prawach powiatu uzyska możliwość dysponowania nieruchomością jak właściciel (otrzyma *praktyczną kontrolę* nad zamienioną nieruchomością) wedle reguł ustaw samorządowych. W rozpatrywanym przypadku dojdzie więc do przesunięcia - w sensie ekonomicznym - majątku pomiędzy podmiotami mającymi odrębną osobowość prawną.

Można więc jasno stwierdzić, że w obu rozpatrywanych wypadkach (na linii gmina - Skarb Państwa oraz Skarb Państwa - gmina) dojdzie do przeniesienia prawa do rozporządzania towarami (obiema nieruchomościami) jak właściciel w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy o VAT. Należy więc skonstatować, że mamy tym samym do czynienia z dwiema oddzielnymi dostawami towarów w rozumieniu przepisów ustawy o VAT.

W celu odpowiedzi na pytanie, czy przedmiotowe dostawy podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, do rozważenia pozostaje kwestia odpłatności czynności zamiany nieruchomości.

Problematyka odpłatności już od dawna pojawia się w doktrynie prawa polskiego<sup>482</sup>. Obecnie za dominujący przyjąć należy pogląd A. Woltera<sup>483</sup>, zgodnie z którym czynność prawna jest odpłatna, jeśli strona, która dokonała przysporzenia, otrzymuje lub ma otrzymać w zamian korzyść majątkową, stanowiącą ekwiwalent tego przysporzenia

Umowa zamiany jest umową wzajemną, zbliżoną do umowy sprzedaży. Różnica polega na tym, że wymiana świadczeń odbywa się w tym przypadku bez wykorzystania ekwiwalentu w postaci pieniądza. W miejsce świadczenia ceny pojawia się obowiązek drugiej strony

---

<sup>481</sup> Zob. na przykład art. 23 ust. 1 pkt 7 u.g.n., który uzależnia zbycie nieruchomości wchodzącej w skład zasobu nieruchomości Skarbu Państwa od zgody wojewody, czy art. 23 ust. 1 pkt 7 lit. a tej ustawy, który wymaga zgody wojewody w przypadku wydzierżawienia, wynajmu lub użyczenia nieruchomości wchodzącej w skład zasobu na czas oznaczony przekraczający 3 lata.

<sup>482</sup> Zob. rozważania na ten temat w pracy Ł. Węgrzynowskiego, *Ekwiwalentność świadczeń w umowie wzajemnej*, Wolters Kluwer 2011, s. 146 i nast.

<sup>483</sup> A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo Cywilne. Zarys Części Ogólnej*, Warszawa 2001.

SKUTKI ZAMIANY NIERUCHOMOŚCI MIĘDZY SKARBEM PAŃSTWA A  
MIASTEM NA PRAWACH POWIATU W ŚWIECIE PRZEPISÓW USTAWY O  
PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

przeniesienia własności innej rzeczy. Wartość wzajemnych świadczeń powinna być ekwiwalentna, przy zachowaniu subiektywnych kryteriów dla oceny ich wartości.

Mając powyższe na uwadze, skonstatować należy, co zresztą pozostaje bezsporne w doktrynie<sup>484</sup>, że w świetle podanych powyżej kryteriów umowa zamiany jest czynnością odpłatną.

## 5. WNIOSKI

---

W świetle uregulowań ustawy o VAT co do zasady opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatne przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą bądź jej częścią (ewentualnie energią) jak właściciel.

Analiza mechanizmu zamiany nieruchomości między Skarbem Państwa a miastem na prawach powiatu, które wchodzi odpowiednio w skład zasobu nieruchomości Skarbu Państwa oraz zasobu gminnego, mającej swoją podstawę prawną w przepisach ustawy o gospodarce nieruchomościami, prowadzi do wniosku, że mamy do czynienia dwukrotnie - po raz pierwszy w przypadku przeniesienia własności nieruchomości gminnej na rzecz Skarbu Państwa oraz drugi raz, gdy prawo własności przenoszone jest na gminę - z odpłatnym przeniesieniem prawa do rozporządzenia tymi nieruchomościami jak właściciel. Dochodzi bowiem do przesunięcia - w sensie ekonomicznym - majątku pomiędzy podmiotami mającymi odrębną osobowość prawną. W obu przypadkach odpowiednio gmina miejska oraz Skarb Państwa uzyskują władztwo ekonomiczne, a tym samym praktyczną kontrolę, nad zamienianymi nieruchomościami. Z uwagi więc na fakt, że czynność prawna zamiany prowadzi do dwóch odpłatnych oraz odrębnych dostaw towarów w rozumieniu ustawy o VAT, gmina miejska - jako podatnik podatku od towarów i usług obu transakcji - obowiązana jest odprowadzić od obu zdarzeń prawnych należny podatek od towarów i usług.

---

<sup>484</sup> Zob. choćby Kidyba A. (red.), Gawlik Z., Janiak A., Kopaczyńska-Pieczniak K., Kozieł G., Niezbecka E., Sokołowski T., *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania - część szczególna, komentarz do art. 603 KC*, LEX 2014.

---

# INTERPRETATION OF LAW AS AN ALTERNATIVE TO THE NORMATIVE METHOD AGAINST THE TAX AVOIDANCE

---

JOANNA NIEDOJADŁO

---

This study is connected with the subject matter of the interpretation of the tax law as a method against tax avoidance. Substantial thesis included in this paper are at the same time the methodological basis in conducting analyses and interpretation of selected research problems in the field of tax law. The choice of the theme of this paper is dictated by the need to systematize concepts and structures related to the issues of the subject due to their paradigmatic significance in the context of the methodology of tax law. One of the most important theoretical and methodological issue is undoubtedly subject matter of application and interpretation of tax law by administrative courts. Under certain circumstances tax case-law of administrative courts may in fact become a source of knowledge on methods and principles of the interpretation of the tax law. First of all is to place direct and indirect guidance about the principles and methods of interpretation of tax law in verdicts of administrative courts. Direct statements of court are the statements of hierarchy and relation between the known methods of interpretation of the tax law. On the other hand there is a considerable danger connected with the complete acceptance of declarations made by courts of the methodology of interpretation of the tax law. In fact this kind of declaration are not very frequent as well as there is lack of the consistency in the context of judicial practice.

Without any doubt paying taxes is essential and inseparable duty connected with the functioning of the state, regulated in tax acts<sup>485</sup>. By using taxes there is made a compulsory transfer of some part of income of taxpayers to the state budget. Therefore, taxes as a non-equivalent benefits always reduce the consumption of goods by taxpayers and indeed may be the reason of growth of tax resistance. Therefore, the natural economic reaction is pursuit by the taxpayers to reduce the

---

<sup>485</sup> P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2003, p. 10.

tax burden<sup>486</sup>. This problem has a source in the essence of the tax-legal relationship. The existence of this relationship is inseparably connected<sup>487</sup> with the creation of the first tax acts<sup>487</sup>

It is impossible at present to definitely identify and determine all behaviors of taxpayers which are legal and illegal methods of tax burden reduction<sup>488</sup>. This is caused due to numerous factors and rules affecting the tax system as well as natural desire of every taxpayer to the maximum possible reduction of the tax burden<sup>489</sup>. In this regard problematic issue is the phenomenon of tax avoidance. Tax avoidance is based on forming of the actual state of affairs in the way which will help to reduce the tax burden, and therefore it is a kind of substitution<sup>490</sup>. The main aim of tax avoidance is to variously arrange, in terms of tax law, identical economic activities, what allows to achieve different effects on the height of the tax burden. In other words it is a replacement of one legal action with another that brings on similar economics results established by the taxpayer. However it is connected with lower level of tax burden or even complete elimination of it<sup>491</sup>. The universality of the phenomenon of tax avoidance to a certain extent is a consequence of the lack of tax regulations which would introduce the order to bear the tax burden on the highest possible level or ban on paying taxes at possible lowest height. However, as for the tax avoidance, there are some demands of using some methods of prevention of tax avoidance, such as those used to strictly illegal behaviors. Tax avoidance is a negative phenomenon with a very far-reaching consequences for the fiscal situation of the state. First of all tax avoidance causes a breakdown of the balance established by the legislator of the tax system. Some taxpayers will avoid the payment of the tax while others for which there is exactly the same actual state of affairs will have to bear fully the tax burden<sup>492</sup>. Such a disturbance of the tax balance, particularly as a part of professional trade, is highly disadvantageous to the entire economy<sup>493</sup>. This situation can also lead to disturbance in the macroeconomic area of the state as well as in the competitiveness of individual entities. Moreover the tax avoidance on a large scale threatens to the functioning of the budget

---

<sup>486</sup> J. Sokołowski, *Strategia podatkowa przedsiębiorstwa. Jak zmniejszyć obciążenia podatkowe*, Warszawa 1994, p. 135.

<sup>487</sup> J. Wyciśłok, *Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych*, Warszawa 2013, p. 7.

<sup>488</sup> P. Karwat, *op. cit.*, p. 46-49.

<sup>489</sup> B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996, p. 9, S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 1997, p. 189.

<sup>490</sup> M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, p. 19-20.

<sup>491</sup> M. Kalinowski, *op. cit.*, s. 20, A. Ladziński, *Prawne granice optymalizacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2008, no. 6, p. 18-19.

<sup>492</sup> M. Kalinowski, *op. cit.*, p. 18.

<sup>493</sup> J. Sokołowski, *op. cit.*, p. 136.

system and consequently of the financial system of the state as a whole<sup>494</sup>. In the Polish doctrine and case law the choice of the lowest taxed way is fully legal and permissible<sup>495</sup>.

On the other hand, due to the efficiency of the tax system and the principle of tax justice taxpayer can not use the legal methods in order to completely avoid paying the tax<sup>496</sup>. There are undertaken some efforts to eliminate the phenomenon of tax avoidance. On that account there were attempts to introduce to the Polish law system tax avoidance clause<sup>497</sup>. The last such attempt was taken in 2002, when there was introduced to the Tax Ordinance Act<sup>498</sup> Article 24b<sup>499</sup>. This provision concerning the tax avoidance was supposed to become a tool that would allow the tax authorities to effectively combat tax avoidance. Because of this provision tax authorities were obliged to omit tax effects of the legal action if there was proved that from this action there should not be expected any other significant benefits than those connected with reduction of tax burden, increase of tax loss, tax overpayment or tax refund. However, due to numerous doubts of interpretation of this provision there has been introduced control of its constitutionality<sup>500</sup>. As a result Constitutional Tribunal decided that this provision is not in a conformity with Polish Constitution<sup>501</sup>. The Constitutional Tribunal has stated that tax avoidance clause which was in Article 24b § 1 of Tax Ordinance Act did not meet the constitutional standards of appropriate legislation, violated the principle of trust in state and constituted law and did not realize the requirement of definiteness of tax liabilities. It was pointed out that phrases such as “it was not possible to expect” whether “other essential benefits” are imprecise and do not give the chance to create uniform line of jurisprudence. The vagueness and ambiguity of this regulation make the citizens are not able to predict legal consequences of their action. However, this statement was not uniform<sup>502</sup>. From that moment of abolition of tax avoidance clause there were not introduced

---

<sup>494</sup> M. Kalinowski, *op. cit.*, p. 18, A. Nita, *Uptyw czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny zobowiązań podatkowych*, Gdańsk 2007, p. 78-79.

<sup>495</sup> A. Melezini, *Optymalizacja podatkowa w przedsiębiorstwie jako element wychodzenia z kryzysu gospodarczego*, „Prawo i Podatki” 2012 no. 3, p. 1-2, J. Wyciśłok, *op. cit.*, p. 29-30, L. Kleczkowski, *Unikanie opodatkowania, a obejście prawa*, „Monitor Podatkowy” 2000, no. 7, p. 6-7, P. M. Gaudement, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, p. 585-586, verdict of Supreme Administrative Court from 10<sup>th</sup> July 1996, SA/Ka 1244/95, Monitor Podatkowy 1997, no. 8, pos. 239.

<sup>496</sup> M. Kalinowski, *op. cit.*, p. 31.

<sup>497</sup> K. J. Stanik, K. Winiarski, *Praktyczne problemy nadużycia i obejścia prawa podatkowego*, Wrocław 2012, p. 54-55.

<sup>498</sup> Tax Ordinance Act from 29<sup>th</sup> August 1997, (Jurnal of Law 2013, pos. 35).

<sup>499</sup> P. Karwat, *op. cit.*, p. 137-146.

<sup>500</sup> B. Brzeziński, *Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, no. 1, p. 7.

<sup>501</sup> Verdict of Constitutional Tribunal from 11<sup>th</sup> May 2004, K 4/03 (Journal of Law 2004 no. 122, pos.1288).

<sup>502</sup> Dissenting opinion was created by the judges of Constitutional Tribunal Marian Grzybowski, Adam Jamroz, Marek Mazurkiewicz i Bohdan Zdziennicki.

to Polish tax system any other provisions which would replace this clause. It should be pointed out that at present there are some legislative works in progress aimed at creation and introduction to Polish tax law again tax avoidance clause.

Because of presented reasons it was necessary to find other methods against the tax avoidance. Recently the interpretation of tax law made by tax authorities and administrative courts has become another, next to the normative method against this phenomenon. This method already has functioned in many European legal systems, not only where tax avoidance clause was not implemented but also in which this kind of provisions were introduced<sup>503</sup>. In the Polish legal system the great importance in defining and searching for methods against the tax avoidance after abolition of the tax avoidance clause gained the interpretation of law made in the process of application of tax law by the administrative courts<sup>504</sup>. It should be noted that especially the resolutions of the Supreme Administrative Court affect the interpretation of tax law made by the tax authorities<sup>505</sup>. This happens, despite the fact that the interpretation of law made by the Supreme Administrative Court is binding only the administrative courts and formally is not binding neither tax authorities nor parties and participants of the proceedings<sup>506</sup>. This influence has its source in so-called “prognostic motivation<sup>507</sup>”. The tax authorities will in fact apply the interpretation of tax law presented by the Supreme Administrative Court in case of control of their decisions by the administrative courts. In this respect it is also important that following the interpretation of tax law presented by the Supreme Administrative Court makes it easier for the tax authorities to adjudicate the case<sup>508</sup>.

When there is applied the method against the tax avoidance based on interpretation of provisions first there is used language interpretation. The principle of the primacy of language interpretation was exhibited in many verdicts of the Supreme Administrative Court<sup>509</sup>. Moreover Article 84 of

---

<sup>503</sup> P. Karwat, *op. cit.*, p. 187.

<sup>504</sup> M. Zirk-Sadowski, *Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego a wykładnia prawa administracyjnego* [in:] *System Prawa Administracyjnego v. 4, Wykładnia w prawie administracyjnym*, (ed.) R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2012, p. 419.

<sup>505</sup> A. Skoczylas, *Wpływ uchwał NSA na wykładnię dokonywaną przez organy administracji* [in:] *Koncepcja systemu prawa administracyjnego*, J. Zimmermann, (ed.), Warszawa 2007, p. 697, J. P. Tarno, *Naczelnny Sąd Administracyjny a wykładnia prawa administracyjnego*, Warszawa 1999, p. 173.

<sup>506</sup> A. Skoczylas, *Moc wiążąca uchwał NSA, a prawa jednostki* [in:] *Jednostka w demokratycznym państwie prawa*, J. Filipek (ed.), Bielsko – Biała 2003, p. 600.

<sup>507</sup> W. Sawczyn, *Związanie kasacyjnym orzeczeniem Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Warszawa 2014, p. 214.

<sup>508</sup> A. Skoczylas, *op. cit.*, p. 701.

<sup>509</sup> Resolution of Supreme Administrative Court from 20<sup>th</sup> May 2002, OPK 20/02, ONSA 2003, no. 1, pos. 11, resolution of Supreme Administrative Court form 4<sup>th</sup> June 2001, FPK 5/01, ONSA 2001, no. 4, pos.

Polish Constitution<sup>510</sup> provides that everyone is obliged to bear public burdens, including taxes specified in particular acts. Polish Constitution states that law is the only source of tax obligations and therefore its literal meaning has a priority in determining the range of these obligations<sup>511</sup>. According to the principle of reasonable taxation sense of the tax act should be sought as far as it is possible regarding the text of this act. The language interpretation in this regard refers to linguistic context of the norm, and thus to the language in which the legal text was created. There should be taken into consideration the rules of syntax and semantic rules<sup>512</sup>. When there is conducted language interpretation of law there should be applied rules associated with the vocabulary, syntax and the structure of the legal text. However the language interpretation of law appoints some limits of possible meaning of words used in the legal text<sup>513</sup>. In the rule of law can not be done the interpretation of law which would be in contrary to this meaning. The language interpretation of tax law should apart from the general rules concerning the interpretation of law, be guided also by the specific features of tax law. Moreover the literal meaning of the words used in the tax law is much greater than in the case of civil law. In case of civil law the literal meaning of the words used in the legal text create only a certain framework of the regulation of law, which will be completed by the practical application of law. Economic phenomena which are the main object of the tax regulations should be in turn determined in clear and precise way. As a result in case of tax law the language interpretation plays much greater role than in the civil law. In terms of language interpretation of tax law there should be defined the meaning of particular words or phrases included in the legal norms constructing the actual state of affairs<sup>514</sup>.

However the process of defining becomes complicated for several reasons. It should be pointed out that some branches of law use specific to some extend vocabulary, which in great measure depends on the subject and method of legal regulation of particular branch. In this respect there is significant a concept of the autonomy of tax law, more widely known as the autonomy of tax legislation<sup>515</sup>. The followers of this concept point out that tax law is a separate branch of law with separate system of apprehensions specific to this branch and adjusted to its purposes and the

---

160, verdict of Supreme Administrative Court from 5<sup>th</sup> August 2004, FSK 372/04, POP 2004, no. 3, pos. 70.

<sup>510</sup> Article 84 of Constitution of Republic of Poland from 2<sup>nd</sup> April 1997 (Journal of law 2009 no. 114, pos. 946).

<sup>511</sup> B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, p. 23-24.

<sup>512</sup> M. Kalinowski, *op. cit.*, p. 45.

<sup>513</sup> Verdict of Supreme Administrative Court from z 23<sup>rd</sup> April 1998 I SA/Po 1782/97, Lex no. 35472.

<sup>514</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, p. 128-129.

<sup>515</sup> P. Karwat, *op. cit.*, p. 188, R. Mastalski, *op. cit.*, p. 130, R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989, p. 98, A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011, p. 15.

apprehensions typical for the other branches of law do not bound the tax legislator<sup>516</sup>. Moreover at determining the meaning of particular word used by the legislator, first there should be taken appropriate position as to relation between the tax law and other branches of law, especially the civil law. Concepts from other branches of law may in fact be not sufficiently precise in terms of tax law<sup>517</sup>. It is postulated that in the context of tax law should be created and used only own concepts of tax law. This concept significantly complicates process of language interpretation of law as well as imposes additional obligation on the interpreter in determining and defining particular mechanisms of tax law. The principle of autonomy of tax law in the context of language interpretation is opposed to the concept of the adopted notions<sup>518</sup>. According to this concept if tax legislator uses some notions from civil law it means that tax law has taken over particular institution, mechanism or definition of civil law<sup>519</sup>. In Polish system of tax law there is lack of tax avoidance clause. In this case the follower of this conception use civil avoidance clause to prevent from tax avoidance<sup>520</sup>. In this respect it should be pointed out that tax law as any other branch of law functions for a specific purpose and that purpose is most essential of every legal system. Demands of followers of this concept as for instance a simplification of tax system can be considered only if they do not become in conflict with this primary purpose. In addition structure of civil law provisions is created according to different assumption and for other purposes that institutions of tax law. On the other hand inadmissibility of application of Article 58 § 1 of the Civil Code<sup>521</sup> under tax law is provided by Article 1 of the Civil Code<sup>522</sup> according to which this act is regulating relations under civil law between individuals persons and legal persons.

Two other concepts which can be used at this stage of interpretation of law: concept of specific notions and concept of the will of the legislator<sup>523</sup> should be also presented. Those concepts will be presented together because they have got common assumption according to which there is no identity of notions of tax law an civil law. The concept of specific notions assumes that in the tax law there are not any adopted notions but only sometimes there appears explicit reference to the

---

<sup>516</sup> P. Karwat, *op. cit.*, p. 104-106.

<sup>517</sup> Verdict of Constitutional Tribunal from 13<sup>th</sup> September 2011, P 33/09, OTK-A 2011 no. 7, pos. 71.

<sup>518</sup> P. Karwat, *op. cit.*, p. 190.

<sup>519</sup> Verdict of Supreme Administrative Court from 19<sup>th</sup> March 1997, SA/Ka 3005/95, Lex no. 29768, verdict of Supreme Administrative Court from 23<sup>rd</sup> January 1998, I SA/Łd 1054/97, Lex no. 32719,

<sup>520</sup> Verdict of Supreme Administrative Court from 29<sup>th</sup> May 2002, III SA 2602/00, Monitor Podatkowy 2002, no. 10, pos. 39, K. J. Stanik, K. Winiarski, *op. cit.*, p. 21.

<sup>521</sup> Article 58 § 1 of Civil Code from 23<sup>rd</sup> April 1964 (Journal of Law 2009, no. 42, pos. 341).

<sup>522</sup> Article 1 of Civil Code.

<sup>523</sup> P. Karwat, *op. cit.*, p. 197.

provisions of civil law<sup>524</sup>. On the other hand, according to the concept of the will of the legislator the will of application in tax law some notions of civil law does not need to be clearly articulated. It is enough if it can be deduced from the context of the whole regulation<sup>525</sup>. At present using either of these two concepts is unrealistic. Tax law regulates economic relations which as very dynamic undergo constant changes. Those changes are not accompanied with the introduction of new legislation. At the same time introduction of any of these concepts would lead to creation of extensive and casuistic regulations which would violate the stability of tax system and further complicate this system. The interpreter who decides to apply the language interpretation of tax law as a tool against tax avoidance must therefore choose between one these concepts. The phenomenon of tax avoidance appears in fact on the border of two different branches of law<sup>526</sup>.

For these reasons language interpretation of tax law is not an effective method against the tax avoidance. In order to make this interpretation of law sufficient method against the tax avoidance it is necessary that the legislator at creating norms of tax law would find a compromise between the situation of the state and the situation of the taxpayer as well as coherence and completeness of the legal system. Moreover for shaping relation between tax law and civil law, the legislator should take into consideration so that civil law in this respect is not used for tax avoidance<sup>527</sup>. Since the language interpretation of tax law turned out to be insufficient mechanism against tax avoidance there has appeared some proposal to make a general assumption that the effectiveness of civil law actions in the tax law would depend on whether they do not aim at tax avoidance. The language interpretation of tax law in this case would be in fact just a stage of the process of interpretation of tax law. However, the final result of the whole process of the interpretation of tax law should be preceded by the examination whether those results are within the verbal formula of the legal text. The next stage would be teleological interpretation of tax law, namely the specific type of this interpretation called economic way of consideration of tax law also known as economic interpretation of the tax law<sup>528</sup>. What is more there are two types of teleological interpretation of law – historical and dynamic.

In case of the historical interpretation of law the point of reference is the aim of the legislator at the time of the creation of the act. In terms of dynamic interpretation of tax law to find *ratio*

---

<sup>524</sup> Verdict of Supreme Administrative Court from 23<sup>rd</sup> March 1995, SA/Po 3636/93, Monitor Podatkowy 1996, no. 5, pos. 150.

<sup>525</sup> Resolution of Supreme Administrative Court from 24<sup>th</sup> June 1996, FPK 6/96, ONSA 1996, no. 3, pos. 106, M. Kalinowski, *op. cit.*, p. 178.

<sup>526</sup> K. J. Stanik, K. Winiarski, *op. cit.*, p. 26, P. Karwat, *op. cit.*, p. 42-46.

<sup>527</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, p. 132.

<sup>528</sup> P. Karwat, *op. cit.*, p. 207, R. Mastalski, *op. cit.*, p. 150, B. Brzeziński, *op. cit.*, p. 114-116.

*legis* of the particular regulation there should be sought the main aim of the act, the meaning of the provisions of the act for the current economic reality as well as there should be done the analyze of the act from a point of view of contemporary needs of law<sup>529</sup>. The dynamic interpretation of tax law aimed at finding the will of the contemporary legislator in which an important role have dynamics aspects connected with the development of language as well as social and economic changes. Moreover the economic interpretation of tax law is a type of the teleological interpretation which is based on the assumption that the tax law is associated with the economic phenomena, such as wealth, income, trading, consumption even if particular provisions of tax law do not refer to them directly<sup>530</sup>. Therefore for interpretation of particular provisions of tax law firstly there should be determined particular aim of the taxation. This means that in the process of the interpretation of tax law there should be sought economic occurrence which the legislator wanted to embrace with hypothesis of the tax norm.

Teleological interpretation of tax law is the interpretation from a point of view of economic reality. At the same time there is conducted the distinction between content and form of legal activities. In this respect the essence is the real content of these activities, rather than their external form. As a consequence an economical analysis of the taxation is done as well as sociological analysis taking into account social, political and even ethical content of taxation. In the economic interpretation of tax law it is examined whether the words used by the legislator to create tax state of affairs are the synonyms of terms used in civil law and subsequently there is made the analysis of this expressions from the point of view of the purpose of the tax law. There is also checked if used expressions have any economic meaning different from the typical meaning of these expressions for civil law. Teleological interpretation of tax law has taken over from the theory of law more widely framework of the interpretation of law, “from the meaning of the words of the act to the sense of these words”<sup>531</sup>. This means that in some situations when economic and social relations are changing there is possible the teleological interpretation of tax law which will be in contrast with “the meaning of the words of acts” but still will be in accordance with “the sense of these words”. The purpose of the tax law act has to be in accordance with its content. At the teleological interpretation of tax law the economic point of view should be based only on the meaning and the purpose of the tax act, rather than economic meaning resulting from the state economic. This interpretation is supposed to constitute legal rather than

---

<sup>529</sup> R. Mastalski, *op. cit.*, p. 145, B. Brzeziński, *op. cit.*, p. 117.

<sup>530</sup> H. Litwińczuk, *Obejście prawa podatkowego w świetle doświadczeń międzynarodowych*, „Przegląd podatkowy” 1999, no. 9, p. 4.

<sup>531</sup> R. Mastalski, *op. cit.*, p.150.

economic view at the economy of the taxpayer, so in some cases different from those arising from the principle of rational management of the taxpayer<sup>532</sup>. The basics of economic interpretation of tax law can be found in the German tax law. Tax Ordinance of Reich of 1919 contained in § 4 general instruction of the interpretation of tax law: “at the interpretation of tax acts there should be taken into consideration the purpose of the act, the significance of this act for the economics as well as for the changes in the economics and legal relations”<sup>533</sup>. A lot of contemporary systems of tax law – including the Polish tax system – were influenced by the German science of this law. In some of these systems there was introduced to the tax law acts normative directive of the interpretation of tax law. In other system in turn this influence is connected with postulate of economic interpretation of tax law when there is a suspicion of tax avoidance.

On the other hand in the common law systems there were created numerous case law doctrines which help to reduce the tax avoidance<sup>534</sup>. These doctrines are very often in the science of tax law determined as far-reaching interpretation of tax acts<sup>535</sup>. There should be pointed out that those doctrines are a counterbalance for the continental doctrine of tax avoidance<sup>536</sup>. Even though in the Polish tax law system there are not any case law doctrines there can be easily pointed out that particular verdicts of the administrative courts are becoming a part of interpretation of tax law<sup>537</sup>. Business purpose doctrine<sup>538</sup> allows tax authorities to omit such legal activities which apart from the desire to avoid the tax have no economic purpose. The substance over form doctrine assumes that from the tax point of view the most important is an economic result of legal activities carried

---

<sup>532</sup> *Ibidem*, p. 151.

<sup>533</sup> P. Karwat, *op. cit.*, p. 207.

<sup>534</sup> M. Kalinowski, *op. cit.*, p. 38-41 i 45.

<sup>535</sup> B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznictwa*, Toruń 1996, p. 23, H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2000, p. 34.

<sup>536</sup> B. Brzeziński, R. Korgol, *Doktryna substance over form w orzecznictwie podatkowym sądów w Kanadzie* [in:] „Toruński Rocznik Podatkowy” 2011, p. 62, B. Brzeziński, *Unikanie opodatkowania w orzecznictwie anglosaskim*, „Monitor Podatkowy” 1996, no. 7, p. 195, B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznictwa*, Toruń 1996, p. 23, H. Litwińczuk, *op. cit.*, p. 22 i 23-24, M. Kalinowski, *op. cit.*, p. 42-43, L. Kleczkowski, *op. cit.*, p. 5.

<sup>537</sup> In the Polish case law there can be found the idea of substance over form doctrine in verdict of Supreme Administrative Court from 17<sup>th</sup> July 1998, III SA 683/97, Lex no. 36207. The example of application step transaction doctrine is verdict of Supreme Administrative Court from 9<sup>th</sup> February 2000, I SA/Gd 2036/97, OSP 2001, no. 10, pos. 153. In case of disregarding of corporate entity doctrine there should be pointed out verdict of Supreme Administrative Court from 23<sup>rd</sup> February 2000, SA/Wr 2094/99, Lex no. 39803. The influence of sham transaction doctrine on Polish case law reflected in verdict of Supreme Administrative Court from 8<sup>th</sup> December 1999, SA/Sz 85/99, Lex no. 39036, as well as in verdict of Supreme Administrative Court from 17<sup>th</sup> November 1999, I SA/Gd 969/98, Lex no. 39025.

<sup>538</sup> The name of business purpose doctrine can be explain as an economic purpose. Business purpose doctrine was the basis of other concepts which aimed at specification of business purpose doctrine.

out by the taxpayer, rather than their legal form. Step transaction doctrine<sup>539</sup> is applied when the taxpayer makes several transactions leading to an aim that could be achieved just by one of these transaction. However, the only reason for this several transactions is to reduce the tax burden. Disregarding of corporate entity doctrine<sup>540</sup> allows the tax authorities to assume that on the grounds of tax law the company is not a separate entity in relation to its shareholders. This means that tax authorities may impose a tax on a taxpayer who is a shareholder of the company as if the company does not exist assigning him income achieved by the company. Sham transaction doctrine<sup>541</sup> is applied to the apparent legal transaction as well as to those which form does not correspond to the economic content of the transaction. All presented doctrines even though allow to some extent to reduce the tax avoidance are not without defects. In this regard, there should be pointed out their very general character as well as lack of the precise answer to the question what consequences may cause a legal activity deprived of any economic purpose performed by the taxpayer. Moreover case law doctrines can not be applied in case when the tax avoidance is not connected with the business activity<sup>542</sup>.

To sum up it should be pointed out that in the situation of the lack in Polish tax law system tax avoidance clause one of the method against tax avoidance is interpretation of tax law connected with some specific rules. In this respect language interpretation of tax law is not sufficient. However, in this regard very useful method is type of teleological interpretation of tax law known as economic interpretation of law. Polish courts apply methods of interpretation of tax law similar to the economic interpretation of tax law. This method does not have any normative basis but its justification is connected with the main purpose of tax law and its autonomy from other branches of law. However, the economic interpretation of tax law has much less followers than for instance the concept of the autonomy of the tax law<sup>543</sup>. The reason for this is the fact that after the abolition of tax avoidance clause views of the judicature and representatives of doctrine on methods against the tax avoidance have not been already formed. In this respect there is lack of any coherent concept. For this reason in case of economic interpretation of tax law there mustn't be any abuses of the administrative courts or tax authorities. What is more there mustn't be any unlawful abuse of freedom of interpretation of law by the tax authorities<sup>544</sup>. This rule should be especially applied

---

<sup>539</sup> This name means step or moving transaction. Sometimes step transaction doctrine is treat as a type of substance over form doctrine.

<sup>540</sup> Literally it means omission of legal person.

<sup>541</sup> This name means the feigned legal transaction. This doctrine is generally not used alone, but only together with other doctrines.

<sup>542</sup> B. Brzeziński, *op. cit.*, p. 27.

<sup>543</sup> P. Karwat, *op. cit.*, p. 219.

<sup>544</sup> A. Mariański, *op. cit.*, p. 36.

to the actual state of affairs which always has to be formed with clear and unequivocal expressions. It is unacceptable in case of teleological interpretation of tax law going beyond the elements of the actual state of affairs which can be determined on the basis of the sense of words of the tax act<sup>545</sup>. Moreover the teleological interpretation of tax law can not be applied apart from other types of interpretation of law, especially the language interpretation of tax law. In case of this interpretation of tax law every assessing element which can led to dangerous for taxpayer freedom of interpretation by the tax authorities should be eliminated. The tax authorities using the teleological interpretation of tax law often consider only the fiscal situation of the state and act in accordance with the rule *in dubio pro fisco*<sup>546</sup>. This leads only to the intensification legal and even illegal actions of taxpayers aimed at reduction of the tax burden. The limit of the interpretation of tax law as a method against tax avoidance should be sought in connection of economic interpretation of tax law with the principle of restraint of taxation. What is more there should be maintained the balance between static and dynamic elements of the interpretation of tax law in order to ensure certainty of law and conformity with social and economic development.

---

<sup>545</sup> R. Mastalski, *op. cit.*, p. 147 i 151.

<sup>546</sup> Latin legal maxim *in dubio pro fisco* can be directly translate as: in case of doubts in favor of the fiscal situation of the state. It involves the interpretation of tax provisions in such way to improve fiscal situation of the state what is usually connected with the infringement of the taxpayers rights and entitlements.

# GLOS Y

---

# GŁOSA DO WYROKU TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ Z DNIA 29 LIPCA 2010 R., C-40/09

---

JAROSŁAW WITKOWSKI

---

*Artykuł 2 pkt 1 Szóstej Dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej<sup>547</sup>: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, w brzmieniu zmienionym Dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r.<sup>548</sup> (obecnie art. 2 ust. 1 lit. c Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>549</sup>), musi być interpretowany w ten sposób, że przekazanie bonów towarowych przez spółkę, która nabyła je za cenę obejmującą podatek od wartości dodanej, swym pracownikom w zamian za rezygnację przez nich z części wynagrodzenia w gotówce, stanowi odpłatne świadczenie usług w rozumieniu tego przepisu.*

## 1. STAN FAKTYCZNY

---

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości zapadł z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Wniosek złożył *VAT and Duties Tribunal, Manchester (UK)*, w ramach postępowania *Astra Zeneca UK Ltd*<sup>550</sup> przeciwko *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*<sup>551</sup>. Spór dotyczył opodatkowania *Astra Zeneca* podatkiem od wartości dodanej z tytułu wydawania przez Spółkę swoim pracownikom bonów towarowych w ramach wynagrodzenia.

---

<sup>547</sup> Dz.Urz.WE.L nr 145 ze zm.; dalej jako: dyrektywa 77/388/EWG.

<sup>548</sup> Dz.Urz.UE.L nr 102 ze zm.

<sup>549</sup> Dz.Urz.UE.L nr 347 ze zm.; dalej jako: dyrektywa 2006/112/WE.

<sup>550</sup> Dalej jako: *Astra Zeneca* lub Spółka.

<sup>551</sup> Dalej jako: *Commissioners*.

Pracownicy Spółki – działającej w branży farmaceutycznej – nie byli podatnikami podatku od wartości dodanej. Pakiet wynagrodzenia dla pracowników<sup>552</sup> *Astra Zeneca* miał postać stałego wynagrodzenia rocznego. Fundusz korzyści obejmował kwotę pieniężną oraz – ewentualnie – świadczenie wybrane przez pracowników. Każde świadczenie wybrane przez danego pracownika wiązało się z określonym odliczeniem z jego Funduszu korzyści. Wśród możliwych do wyboru świadczeń znajdowały się bony towarowe, które pracownicy mogli wykorzystać w określonych sklepach. Bony te miały wartość nominalną 10 funtów szterlingów, lecz z Funduszu korzyści pracowników była odliczana mniejsza kwota (między 9,25 a 9,55 funtów szterlingów). *Astra Zeneca* wychodziła z założenia, że nie była zobowiązana do fakturowania należnego podatku od wartości dodanej z tytułu wydawania swoim pracownikom bonów towarowych i że nie miała uprawnienia do odliczania naliczanego podatku od wartości dodanej, który zapłaciła przy nabyciu tych towarów. Następnie *Astra Zeneca* zmieniła swoje stanowisko twierdząc, że koszt nabycia tych bonów towarowych stanowił część ogólnych kosztów prowadzenia przez Spółkę działalności gospodarczej, w związku z czym powinna ona mieć prawo do odliczania podatku od wartości dodanej związanego z nabyciem bonów towarowych, bez obowiązku fakturowania należnego podatku od wartości dodanej z tytułów wydawania tych bonów pracownikom, gdyż wydawanie tych bonów nie było dokonywane odpłatnie. W następstwie zmiany swojego stanowiska *Astra Zeneca* tytułem zabezpieczenia wniosła do *Commissioners* o zwrot naliczonego podatku od wartości dodanej zapłaconego przy nabyciu bonów towarowych.

W odpowiedzi na wniosek Spółki *Commissioners* nie uwzględnił tego wniosku i wydał decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego w celu zabezpieczenia zapłaty należnego podatku od wartości dodanej w wypadku, gdyby okazało się, iż bony towarowe były wydawane przez *Astra Zeneca* swym pracownikom odpłatnie. *Commissioners* stwierdził, że Spółka nie jest uprawniona do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej zapłaconego przy nabyciu bonów towarowych, ponieważ te bony towarowe nie zostały przez Spółkę wykorzystane dla celów jakichkolwiek czynności podlegających opodatkowaniu. Nadto *Commissioners* wskazał, że Spółka ewentualnie może odliczyć naliczony podatek od wartości dodanej, zapłacony przy nabyciu bonów towarowych, lecz Spółka ma obowiązek rozliczyć się z podatku od wartości dodanej związanego z wydawaniem bonów towarowych swoim pracownikom, bądź to ponieważ bony te są wydawane odpłatnie (jako że następuje odpowiednie odliczenie z Funduszu korzyści), bądź to ponieważ bony towarowe są wydawane pracownikom dla celów niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (w tym przypadku, biorąc pod uwagę,

---

<sup>552</sup> Dalej jako: Fundusz korzyści.

że wartość świadczenia usług odpowiada kosztowi wydania bonów towarowych, *Astra Zeneca* jest zobowiązana do zadeklarowania należnego od tej kwoty podatku od wartości dodanej).

## 2. STANOWISKO TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI

---

Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że dyrektywa 77/388/EWG wyznacza bardzo szeroki zakres zastosowania podatku od wartości dodanej. Biorąc pod uwagę zakres zastosowania podatku od wartości dodanej, spółka taka jak *Astra Zeneca* w zakresie, w którym przekazuje swoim pracownikom bony towarowe w zamian za rezygnację przez nich z części wynagrodzenia w gotówce, wykonuje działalność gospodarczą w rozumieniu dyrektywy 77/388/EWG. Bony towarowe umożliwiają otrzymującym je pracownikom nabywanie towarów lub usług w określonych przedsiębiorstwach, a zatem bony te przyznawały pracownikom przyszłe i nieokreślone co do przedmiotu prawo do towarów i usług. W konsekwencji, w zakresie, w jakim te bony towarowe nie przenoszą od razu prawa do rozporządzania towarami, przekazanie ich nie stanowi, dla celów podatku od wartości dodanej, „dostawy towaru” w rozumieniu art. 5 ust. 1 dyrektywy 77/388/EWG, lecz „świadczenie usług” w rozumieniu art. 6 ust. 1 dyrektywy 77/388/EWG, gdyż na mocy tego przepisu każda czynność niestanowiąca dostawy towaru w rozumieniu art. 5 dyrektywy 77/388/EWG, jest uważana za świadczenie usług. W przypadku tych bonów towarowych istniał bezpośredni związek pomiędzy przekazaniem bonów przez Spółkę swoim pracownikom a częścią ich wynagrodzenia w gotówce, z której pracownicy musieli zrezygnować w zamian za przekazanie im tych bonów (gdyż czynność ta skutkowałą odpowiednim odliczeniem z Funduszu korzyści danego pracownika). Ciężar podatku od wartości dodanej dotyczącego przekazanych bonów ponoszony był przez końcowych konsumentów towarów lub usług, które mogły być nabyte za te bony, czyli przez otrzymujących te bony pracowników Spółki, gdyż wynikające z przekazania tych bonów odliczenie z wynagrodzenia pracowników obejmuje cenę bonów oraz całość związanego z nimi podatku od wartości dodanej. Cena od tych towarów i usług, wraz z podatkiem od wartości dodanej, została zapłacona przez pracownika w chwili, gdy zdecydował się na otrzymanie bonów towarowych w zamian za rezygnację z części swojego wynagrodzenia, a sprzedawca lub usługodawca zapłacił na rzecz organów podatkowych podatek od wartości dodanej od wspomnianych towarów lub usług dopiero w chwili wykorzystania bonów przez pracowników.

### 3. ANALIZA STANOWISKA TSUE

---

W rozpatrywanym orzeczeniu Trybunał Sprawiedliwości przesądził dwie rzeczy. Po pierwsze przekazanie przez pracodawcę bonów towarowych swoim pracownikom jest świadczeniem usług. Po drugie w przypadku gdy takie przekazanie bonów towarowych wiąże się z rezygnacją przez pracowników z części swojego wynagrodzenia, to przekazanie bonów towarowych należy uznać za świadczenie odpłatne. Jednak o przełomowości komentowanego orzeczenia stanowi fakt, że Trybunał Sprawiedliwości rozważał w nim kwestię opodatkowania podatkiem od wartości dodanej czynności polegającej na przekazywaniu bonów towarowych pracownikom przez pracodawcę, a nie dostawę towarów w zamian za bony towarowe<sup>553</sup>.

Cechą charakterystyczną podatku od wartości dodanej jest jego powszechność – dotyczące go przepisy mają taką konstrukcję, aby miały jak najszerszy zakres przedmiotowy<sup>554</sup>. Art. 2 dyrektywy 77/388/EWG statuuje, że podatkowi od wartości dodanej podlegają dostawa towarów i świadczenie usług wykonywane za wynagrodzeniem na terytorium kraju przez podatnika występującego w takim charakterze oraz import towarów. Obecnie przepisowi temu odpowiada art. 2 dyrektywa 2006/112/WE, poszerzający w/w zakres, w związku z czym podatkowi od wartości dodanej podlegają: odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze, odpłatne wewnątrzspółnotowe nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego, dokonywane przy spełnieniu określonych kryteriów, odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze oraz import towarów.

Przytoczone wyżej przepisy w sposób kompletny określają zakres przedmiotowy podatku od wartości dodanej. Zakres pojęciowy terminu “świadczenie usług” zawarty w tych przepisach jest bez wątplenia bardzo szeroki i na gruncie dyrektywy 77/388/EWG jest szerzej rozumiany niż w przypadku powszechnego rozumienia tego terminu. Jednak tak szerokie – jak zaprezentowane przez Trybunał Sprawiedliwości – ujęcie terminu “świadczenie usług” może prowadzić do nieuprawnionego rozszerzenia przedmiotowego zakresu czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej. Nawet mimo intencji wspólnotowego ustawodawcy, aby zakresem podatku od wartości

---

<sup>553</sup> M. Militz, *Głosa do wyroku TS z dnia 29 lipca 2010 r., C-40/09* [w:] W. Nykiel, A. Zalański (red.), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych. Komentarz*, LEX/el. 2014; A. Wesołowska, *Głosa do wyroku TS z dnia 29 lipca 2010 r., C-40/09*, *Głosa*, LEX/el. 2010.

<sup>554</sup> P. Fałkowski [w:] K. Lewandowski, P. Fałkowski, *Dyrektywa VAT 2006/112. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 144-145; A. Wesołowska, *Głosa ...*, *op. cit.*

dodanej objąć jak najszerszy zakres czynności, nie można traktować tego pojęcia jako zbioru bez granic<sup>555</sup>.

Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że przekazywanie bonów towarowych pracownikom na gruncie podatku od wartości dodanej powinno być traktowane jako świadczenie usług. Ta koncepcja jest co najmniej kontrowersyjna<sup>556</sup>, choć samo stanowisko, że przekazanie pracownikom bonów towarowych nie jest dostawą towarów, spotkało się z aprobatą<sup>557</sup>. Trybunał Sprawiedliwości wskazał, że bony towarowe umożliwiają pracownikom nabywanie towarów w określonych przedsiębiorstwach, a zatem przyznają pracownikom przyszłe i nieokreślone prawo do towarów. Bony towarowe nie przenoszą od razu prawa do rozporządzania towarem jak właściciel, stąd nie sposób mówić o dostawie towarów. A ponieważ czynność ta nie stanowi dostawy towarów, to stanowi świadczenie usług, ponieważ w myśl art. 6 ust. 1 dyrektywy 77/388/EW (art. 24 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE) – który stanowi negatywną definicję świadczenia usług – czynności niebędące dostawą towarów są świadczeniem usług<sup>558</sup>. Ponadto Trybunał Sprawiedliwości dla uzasadnienia swojej tezy stwierdził, że istnieje bezpośredni związek pomiędzy przekazaniem bonów towarowych pracownikom przez pracodawcę a częścią wynagrodzenia pracowników, z której musieli oni zrezygnować w zamian za otrzymanie bonów towarowych. Zdaniem Trybunału Sprawiedliwości Spółka w zamian za przekazanie bonów otrzymuje świadczenie wzajemne, którego wartość wyrażona jest w pieniądzu, gdyż odpowiada części wynagrodzenia pracowników.

Pomimo takiej argumentacji użytej przez Trybunał Sprawiedliwości, trudno dostrzec bezpośredni związek i zindywidualizowaną korzyść pod stronie Spółki. Istotnie, pracodawca jest beneficjentem świadczenia pracy przez pracowników, jednak trudno znaleźć przyczyny rozróżnienia dwóch form wypłaty wynagrodzenia pracowników. Pracownicy *Astra Zeneca* w zamian za świadczoną pracę otrzymywali wynagrodzenie, które było im wypłacane w dwóch formach: pieniędzy oraz bonów towarowych (za bony towarowe pracownikom odejmowano część wynagrodzenia w wysokości równowartości bonów towarowych). Część wynagrodzenia wypłacana w gotówce nie podlegała opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, a część wynagrodzenia wypłacana w formie bonów towarowych podlegała opodatkowaniem podatkiem od wartości dodanej. Dlatego jeśli bony towarowe są zamiennikiem wynagrodzenia otrzymywanego przez pracowników w formie pieniędzy, to stanowisko Trybunału Sprawiedliwości jest nie do przyjęcia<sup>559</sup>.

---

<sup>555</sup> A. Wesołowska, *Głosa...*, *op. cit.*

<sup>556</sup> K. Figurska-Rudnicka, *Bony towarowe dla pracowników – C-40/09*, *Monitor Podatkowy* 2011 nr 2, SERWIS Monitora Podatkowego 2011 nr 1, s. 4.

<sup>557</sup> M. Militz, *Głosa...*, *op. cit.*

<sup>558</sup> P. Fałkowski [w:] K. Lewandowski, P. Fałkowski, *Dyrektywa...*, *op. cit.*; A. Wesołowska, *Głosa...*, *op. cit.*

<sup>559</sup> M. Militz, *Głosa...*, *op. cit.*; A. Wesołowska, *Głosa...*, *op. cit.*

Po pierwsze wydaje się, że Trybunał Sprawiedliwości zbyt składował się na rozważaniach, dlatego dostarczanie pracownikom przez pracodawcę bonów towarowych należy uznać za świadczenie usług, ponieważ nie jest to dostawa towarów. Przez to pominał zagadnienie, że nie wszystkie czynności, które nie dają się zakwalifikować jako dostawa towarów, są świadczeniem usług. Istnieje szereg czynności, których nie da się zaklasyfikować ani jako dostawy towarów, ani jako świadczenie usług. Jest to konsekwencją faktu, że niektóre czynności pozostają poza zakresem przedmiotowym podatku od wartości dodanej. Opodatkowaniem podatkiem od wartości dodanej podlega konsumpcja. Przekazanie bonów towarowych pracownikom nie jest konsumpcją. Jest to jedynie przekazanie znaku legitymującego do nabycia towaru bądź usługi. Konsumpcją jest natomiast nabycie tego towaru lub usługi. Samo przekazanie bonu towarowego jako części wynagrodzenia nie jest świadczeniem, a tym samym nie jest usługą w rozumieniu podatku od wartości dodanej<sup>560</sup>.

Po drugie należy zwrócić uwagę, że bony towarowe były wypłacane pracownikom w ramach ich wynagrodzenia i stanowiły jego element. W odniesieniu do tego argumentu Rzecznik Generalny stwierdził (co podzielił Trybunał Sprawiedliwości), że bonów towarowych nie można uznać za alternatywę dla pieniędzy, ponieważ bonami towarowymi nie można „płacić” u każdego sprzedawcy, a tylko u wybranych<sup>561</sup>. Jednak nie można zapominać, że w komentowanej sprawie bony towarowe były wypłacane pracownikom jako element wynagrodzenia. W rozpatrywanym przypadku nie dochodziło do czegoś na kształt wykupywania bonów towarowych przez pracowników. Obie strony stosunku pracy tak rozumiały przekazywanie bonów towarowych i na taki charakter ich przekazywania wyrażały zgodę. Wypłata pracownikom wynagrodzenia nie może podlegać opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej i to niezależnie od tego czy formą wypłacania wynagrodzenia jest pieniądź czy bon towarowy. W każdym z tych wypadków wypłata wynagrodzenia nadal jest dokonywana w ramach łączącego pracodawcę z pracownikami stosunku pracy i jest wynagrodzeniem za pracę świadczoną przez pracownika na rzecz pracodawcy<sup>562</sup>.

Takie – jak zaprezentowane powyżej – stanowisko znalazło zresztą już potwierdzenie w orzeczeniach Trybunału Sprawiedliwości, np. w sprawie *Argos Distributors Ltd* przeciwko *Commissioners of Customs and Excise*<sup>563</sup> (gdzie Trybunał Sprawiedliwości orzekł, że wydanie bonu towarowego pracownikowi nie podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, gdyż z punktu widzenia tego podatku wydanie pracownikowi bonu towarowego ma skutek analogiczny jak wydanie pracownikowi środków pieniężnych, a czynnością podlegającą opodatkowaniu jest dopiero wydanie

<sup>560</sup> J. Martini, P. Skorupa, M. Wojda, *VAT. Komentarz*, Legalis/el. 2014.

<sup>561</sup> Opinia Rzecznika Generalnego z dnia 22 kwietnia 2010 r., C-40/09, [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu), 27.02.2015; M. Miltitz, *Glosa...*, *op. cit.*

<sup>562</sup> K. Figurska-Rudnicka, *Bony...*, *op. cit.*, s. 5; M. Miltitz, *Glosa...*, *op. cit.*

<sup>563</sup> Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 24 października 1996 r., C-288/94.

towarów w zamian za bony towarowe) czy w sprawie *Kuwait Petroleum (GB) Ltd* przeciwko *Commissioners of Customs and Excise*<sup>564</sup> (gdzie Trybunał Sprawiedliwości uznał, że czynnością podlegającą opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej jest wydawanie towarów w zamian za bony towarowe, gdyż dochodzi wówczas do dostawy towarów, zaś podstawą opodatkowania tym podatkiem jest wartość wydawanych towarów; czynnością podlegającą opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej nie jest wręczanie tych bonów towarowych pracownikom).

Dlatego też komentowanemu orzeczeniu Trybunału Sprawiedliwości należy zarzucić pominięcie kwestii związanej z charakterem bonów towarowych otrzymywanych przez pracowników *Astra Zeneca* jako części należnego im wynagrodzenia za świadczoną pracę oraz nieuwzględnienie kwestii, że wynagrodzenie pracownika nie podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej. Trybunał Sprawiedliwości powinien podnieść tę kwestię i już na tym etapie przesądzić, że samo przekazanie pracownikom przez pracodawcę bonów towarowych nie mieści się w zakresie przedmiotowym podatku od wartości dodanej w myśl dyrektywy 77/388/EWG. Trybunał błędnie rozłożył akcenty rozpatrywanej sprawy: dla Spółki oraz jej pracowników esencją nie było samo przekazanie bonów towarowych, ale traktowanie bonów towarowych jako część wynagrodzenia należnego pracownikom. Dlatego też pomimo przełomowej tematyki głosowanego orzeczenia (tj. rozważenie kwestii opodatkowania podatkiem od wartości dodanej czynności polegającej na przekazywaniu bonów towarowych pracownikom przez pracodawcę<sup>565</sup>) wydane orzeczenie jest tak kontrowersyjne. Być może nie doszło by do tego, gdyby Trybunał Sprawiedliwości wystarczająco podkreślił odrębność rozpatrywanego stanu faktycznego od innych sytuacji polegających na przekazywaniu pracownikom bonów towarowych. Brak tego podkreślenia stał się powodem wielu niejasności wynikających z uogólniania tezy orzeczenia i przedstawianie jej w oderwaniu od stanu faktycznego sprawy. Dobrze ilustruje to przypadek polskiego ustawodawstwa.

Znaczenie omawianego wyroku dla prawa polskiego było omawiane w doktrynie, a stanowisko, że orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości powoduje konieczność naliczania podatku od wartości dodanej od bonów towarowych przekazywanych pracownikom, spotkało się z krytyką. Autorzy tego poglądu wskazywali, że rozstrzygnięcie zapadło na gruncie specyficznych zasad opodatkowania bonów towarowych w Wielkiej Brytanii<sup>566</sup>. W przedmiotowej sprawie zaistniała sytuacja, w której pracodawca nabywając bony towarowe płacił pośrednikowi podatek od wartości dodanej. Pracodawca twierdził, że ma prawo do odliczania podatku od wartości dodanej przy nabyciu bonów towarowych, a równocześnie nie ma obowiązku naliczania podatku od wartości dodanej przy przekazaniu tych bonów towarowych.

---

<sup>564</sup> Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 kwietnia 1999 r., C-49/97.

<sup>565</sup> M. Militz, *Glosa...*, *op. cit.*; A. Wesółowska, *Glosa...*, *op. cit.*

<sup>566</sup> K. Figurska-Rudnicka, *Bony...*, *op. cit.*, s. 4; J. Martini, P. Skorupa, M. Wojda, *VAT...*, *op. cit.*

Zaakceptowanie tego stanowiska doprowadziłoby do braku opodatkowania konsumpcji dokonywanej przez pracowników nabywających towary bądź usługi za bony towarowe. Byłoby to sprzeczne z założeniami systemu podatku od wartości dodanej. Dlatego też Trybunał Sprawiedliwości opowiedział się za tym, że w takiej sytuacji opodatkowanie towarem od wartości dodanej powinno odbywać się na etapie przekazania pracownikom bonów towarowych<sup>567</sup>. Przyjęcie w Polsce – gdzie zgodnie z praktyką emisja i obrót bonem towarowym nie podlega podatkowi od wartości dodanej – opodatkowania bonów towarowych przekazywanych pracownikom tym podatkiem prowadziłoby do ich podwójnego opodatkowania: pierwszy raz przy przekazaniu pracownikowi bonu towarowego jako świadczenie usługi przez pracodawcę, a drugi raz przy nabyciu towaru bądź usługi przez pracownika. Taka sytuacja byłaby sprzeczna z zasadami unijnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>568</sup>.

Dlatego też praktyka polskich organów podatkowych jest odmienna od stanowiska zaprezentowanego przez Trybunał Sprawiedliwości<sup>569</sup>. Polskie organy podatkowe w praktyce traktują bony towarowe jako formę pieniądza i uważają, że przekazanie pracownikom nie jest opodatkowane podatkiem od towarów i usług, gdyż nie jest odpłatnym świadczeniem usług. Przy takim założeniu opodatkowaniu podlega jedynie faktycznie mająca miejsce dostawa towarów, a podstawą opodatkowania jest kwota równa otrzymanej przez sprzedawcę należności. Nadto gdy bony towarowe nie zostaną nigdy zrealizowane przez pracownika, to nigdy nie zaistnieje sytuacja podlegająca podatkowi od wartości dodanej, gdyż nigdy nie nastąpi wydanie towaru. Abstrahując od samej zasady słuszności opodatkowania bonów towarowych podatkiem od wartości dodanej, takie rozwiązanie pozwala uniknąć problemów związanych z ustaleniem podstawy opodatkowania – który to problem w komentowanym orzeczeniu został pominięty. Bon towarowy nie jest towarem, a jedynie dokumentem, którym można zapłacić za nabywany towar i który zastępuje środki pieniężne, tożsamy z np. czekami czy kartami kredytowymi. Bon towarowy sam w sobie nie zaspokaja żadnych potrzeb i nie stanowi autonomicznego świadczenia<sup>570</sup>.

Konstatując należy stwierdzić, że ogólna teza komentowanego wyroku Trybunału Sprawiedliwości stoi w sprzeczności z praktyką w zakresie opodatkowywania bonów towarowych wręczanych pracownikom przez pracodawcę ugruntowaną<sup>571</sup> na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług<sup>572</sup>.

---

<sup>567</sup> J. Martini, P. Skorupa, M. Wojda, *VAT...*, *op. cit.*

<sup>568</sup> K. Figurska-Rudnicka, *Bony...*, *op. cit.*, s. 4; J. Martini, P. Skorupa, M. Wojda, *VAT...*, *op. cit.*

<sup>569</sup> M. Militz, *Glosa...*, *op. cit.*

<sup>570</sup> K. Figurska-Rudnicka, *Bony...*, *op. cit.*, s. 4-5; A. Wesołowska, *Glosa...*, *op. cit.*; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 12 lutego 2010 r., IPPP2/443-19/10-2/RR; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 17 marca 2009 r., ILPP1/443-22/09-4/AI.

<sup>571</sup> K. Figurska-Rudnicka, *Bony...*, *op. cit.*, s. 5.

<sup>572</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jedn. Dz.U. 2011 nr 177 poz. 1054 ze zm.

