

# KWARTALNIK

## PRAWA PODATKOWEGO

### 3/2023





WYDAWNICTWO  
UNIWERSYTETU  
ŁÓDZKIEGO

# KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 3/2023

## **Rada Naukowa:**

dr Stefan Babiarz (Naczelny Sąd Administracyjny)  
prof. Paweł Borszowski (Uniwersytet Wrocławski)  
prof. Bogumił Brzeziński (Uniwersytet Jagielloński)  
prof. María Cruz Barreiro Carril (Universidade de Vigo)  
prof. Leonard Etel (Uniwersytet w Białymstoku)  
prof. Jan de Goede (Uniwersytet Łódzki;  
International Bureau of Fiscal Documentation)  
prof. Andrzej Gomułowicz (Uniwersytet  
im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)  
dr hab. Ziemowit Kukulski, prof. UŁ  
(Uniwersytet Łódzki)  
prof. Steffen Lampert (Osnabrück University)  
prof. Hanna Litwińczuk (Uniwersytet Warszawski)  
prof. Jerzy Małecki (Uniwersytet  
im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)  
prof. Dominik Mączyński (Uniwersytet  
im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)  
prof. Wiesława Miemieć (Uniwersytet Wrocławski)  
prof. Petr Mrkývka (Masaryk University)  
prof. Zbigniew Ofiarski (Uniwersytet Szczeciński)  
dr hab. Agnieszka Olesińska, prof. UMK  
(Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu)  
prof. Pasquale Pistone (University of Vienna;  
Università degli Studi di Salerno)  
assoc. prof. JUDr. Ing. Michal Radvan  
(Masaryk University)  
dr Małgorzata Sęk (Uniwersytet Łódzki)  
dr hab. Paweł Smoleń, prof. KUL  
(Katolicki Uniwersytet Lubelski)  
dr Piotr Stanisławszyn (Uniwersytet Opolski)  
prof. Antonio Uricchio (Università degli studi  
di Bari Aldo Moro)

## **Redakcja:**

Włodzimierz Nykiel – redaktor naczelny  
Ireneusz Nowak – z-ca redaktora naczelnego  
Monika Poradecka – redaktor językowy  
(język polski)  
Jarosław Neneman – redaktor statystyczny

## **Wydawca:**

Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych  
w Łodzi  
Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego



Redaktor inicjujący  
*Sylvia Mosińska*

Skład i łamanie  
*AGENT PR*

Projekt okładki  
*Jakub Baraniak*  
*efectoro.pl agencja komunikacji marketingowej*

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

© Copyright by Uniwersytet Łódzki – Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych  
Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2023

ISSN 1509-877X

Printed in Poland

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego  
Wydanie I. W.11041.23.0.C Cena zł 54,00 (w tym 8% VAT)  
Ark. wyd. 10,0; ark. druk. 12,375

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego  
90-237 Łódź, ul. Jana Matejki 34A  
[www.wydawnictwo.uni.lodz.pl](http://www.wydawnictwo.uni.lodz.pl)  
e-mail: [ksiegarnia@uni.lodz.pl](mailto:ksiegarnia@uni.lodz.pl)  
tel. 42 635 55 77

## SPIS TREŚCI

### Artykuły

Dariusz Gibasiewicz „Automatyzm” działania organów podatkowych przy wydawaniu decyzji zabezpieczających w związku z zakwestionowaniem prawa do odliczenia podatku naliczonego na podstawie tzw. pustych faktur .....	9
Mariusz Macudziński Wybrane aspekty współczesnej sprawozdawczości podatkowej .....	37
Anna Dalkowska Następstwo prawne w egzekucji zobowiązań podatkowych .....	67
Adam Wróbel Przestępstwo oraz wykroczenie skarbowe firmanctwa (art. 55 k.k.s.) w kontekście znamion ustawowych .....	99
Jacek Izydorczyk Główne tezy najnowszego orzecznictwa Sądu Najwyższego w sprawach karnoskarbowych, dotyczącego obowiązków podatkowych względem tzw. interesu finansowego państwa .....	121
Bogumił Brzeziński, Marek Kalinowski Glosa do uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 marca 2019 r., sygn. I FPS 3/18 .....	137
Agnieszka Krawczyk Glosa do uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 marca 2023 r., sygn. I FPS 2/22 .....	147
Artur Cukierski Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 października 2021 r., sygn. II FSK 556/19 .....	163

Jędrzej Owoc

Głosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 5 stycznia 2022 r., sygn. I SA/Gl 1198/21 ..... 181

 Informacje

Małgorzata Sęk

XXVI Ogólnopolska Konferencja Naukowa dla Studentów pt. „Współczesne problemy orzecznictwa sądowego w sprawach podatkowych” – Łódź, 8 maja 2023 r. .... 195







## „AUTOMATYZM” DZIAŁANIA ORGANÓW PODATKOWYCH PRZY WYDAWANIU DECYZJI ZABEZPIECZAJĄCYCH W ZWIĄZKU Z ZAKWESTIONOWANIEM PRAWA DO ODLICZENIA PODATKU NALICZONEGO NA PODSTAWIE TZW. PUSTYCH FAKTUR

**Streszczenie.** Artykuł dotyczy wydawania przez organy podatkowe decyzji zabezpieczających wykonanie zobowiązania podatkowego na majątku podatnika przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania w podatku od towarów i usług w związku z postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową, lub celno-skarbową, które są prowadzone w związku z zakwestionowaniem odliczenia przez podatnika podatku naliczonego na podstawie tzw. pustych faktur. Przedstawiono w nim sposób interpretacji i stosowania tych przepisów przez organy podatkowe i sądy administracyjne w konkretnych sprawach. Dokonano także analizy błędów popełnianych w tego typu postępowaniach

---

\* Doktor nauk prawnych, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego, radca prawny, doradca podatkowy, e-mail: [dariusz.gibasiewicz@uwm.edu.pl](mailto:dariusz.gibasiewicz@uwm.edu.pl), <https://orcid.org/0000-0001-7715-6917>

oraz naruszeń praw podatnika. Jednocześnie opisano prawidłowy model orzekania w tego typu sprawach – z poszanowaniem praw podatników.

**Słowa kluczowe:** decyzja zabezpieczająca, uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego, odliczenie podatku naliczonego, puste faktury, zasada zaufania do organów podatkowych

## 1. UWAGI WSTĘPNE

Przedmiotem niniejszego artykułu jest ocena decyzji wydawanych przez organy podatkowe oraz orzeczeń sądów administracyjnych dotyczących zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Przyczynkiem do jego napisania była obserwacja „automatyzmu” działania organów podatkowych przy wydawaniu decyzji zabezpieczających w związku z zakwestionowaniem prawa do odliczenia podatku naliczonego na podstawie tzw. pustych faktur.

Poniższa analiza będzie prowadzona w odniesieniu do przypadków, w których organy podatkowe zakwestionowały podatnikom prawo do odliczenia podatku naliczonego w podatku od towarów i usług na podstawie art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług<sup>1</sup>, uznając jednocześnie, że już sam fakt prawdopodobieństwa wystąpienia tej przesłanki rodzi przypuszczenie uczestnictwa podatnika w mechanizmie oszustwa podatkowego, a więc jest samoistną przesłanką dokonania zabezpieczenia zobowiązania podatkowego. Takie sytuacje budzą największą wątpliwość prawnych w kontekście prawidłowości ustalenia istnienia uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania przez podatnika, wywodzonej z prawdopodobieństwa przyjmowania przez niego do rozliczenia faktur niedokumentujących rzeczywistych zdarzeń gospodarczych<sup>2</sup>. Jasne

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 913 ze zm.), dalej: u.p.t.u.

<sup>2</sup> Zgodnie z treścią art. 33 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm., dalej: o.p.) zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności, gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. W przypadku zabezpieczenia na majątku wspólnym małżonków przepis art. 29 § 2 o.p. stosuje się odpowiednio. Z kolei art. 33 § 2 o.p. stanowi, że zabezpieczenia w okolicznościach wymienionych w § 1 można dokonać również w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, przed wydaniem decyzji: 1) ustalającej

jest przy tym, że w postępowaniach w sprawie zabezpieczenia organ nie ma obowiązku szczegółowego rozważania kwestii materialnoprawnych, w tym kwestii świadomości podatnika ewentualnego oszustwa podatkowego albo działania w tzw. dobrej wierze na gruncie podatku od wartości dodanej, jednak organ w treści swojej decyzji zabezpieczającej musi przekonująco wykazać przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego oraz kwotę odsetek za zwłokę należnych od tego zobowiązania na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu, a także – co najistotniejsze – istnienie uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego. Ta druga kwestia jest bardzo często przedmiotem sporów między podatnikami a organami podatkowymi, które sprowadzają się do wykładni i zastosowania w odniesieniu do konkretnego stanu faktycznego „uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania”.

Zagadnienia związane z zabezpieczeniem wykonania zobowiązania podatkowego przed wydaniem decyzji określającej zobowiązanie podatkowe budzą wiele wątpliwości także ze względu na stosunkowo wysoki poziom ingerencyjności takiej decyzji w sferę majątkową podatnika. Kwestia ta stała się tak istotna, że wypowiadał się na ten temat także Trybunał Konstytucyjny (dalej: TK), który w jednym ze swoich rozstrzygnięć<sup>3</sup> wskazał na orzeczenia sądów administracyjnych, w których stwierdzono, że punktem odniesienia oceny decyzji o zabezpieczeniu jest jej uzasadnienie, które musi zawierać co najmniej podstawowe dane o aktualnej sytuacji majątkowej (w ramach której wskazać należy przynajmniej źródła i wysokość średnich miesięcznych dochodów i obciążeń podatnika) i życiowej podatnika (przede wszystkim w kontekście środków koniecznych do zapewnienia bytu osobom pozostającym na utrzymaniu strony). Sądy za zasadne uznają również zobrazowanie sytuacji majątkowej podatnika i jego rzetelności w wywiązywaniu się z obowiązków fiskalnych na podstawie deklaracji i zeznań podatkowych posiadanych przez organ podatkowy. Dopiero zestawienie wspomnianych danych przybliżających kondycję ekonomiczną podatnika, jego zasoby oraz możliwości płatnicze z kwotą przewidywanego zobowiązania podatkowego – w ocenie sądów administracyjnych – może zostać uznane za wykazanie uzasadnionej obawy niewykonania (dobrowolnego lub przymusowego) tego zobowiązania.

wysokość zobowiązania podatkowego; 2) określającej wysokość zobowiązania podatkowego; 3) określającej wysokość zwrotu podatku.

<sup>3</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, LEX/el.

Niestety, jednak nie we wszystkich sprawach taka wszechstronna analiza jest przeprowadzana, co stanowi poważne uchybienie i prowadzi do nieprawidłowości wydawanych decyzji orzekających o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego.

## 2. PRZESŁANKI WYDANIA DECYZJI ZABEZPIEZAJĄCEJ W ŚWIETLE PRZEPISÓW PRAWA I ORZECZNICTWA SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Kwestia zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku podatnika przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego została uregulowana w art. 33 §§ 1 i 2 o.p.<sup>4</sup> Zgodnie z tymi przepisami takie zobowiązanie<sup>5</sup> może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności, gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. Cel tej regulacji wydaje się oczywisty, podobnie jak cel większości postępowań zabezpieczających – nie tylko na gruncie prawa podatkowego. Celem tego zabezpieczenia jest nie tyle pobór podatku, ile zagwarantowanie środków finansowych na zaspokojenie zobowiązań podatkowych. Zabezpieczenie to nie jest więc formą wykonania zobowiązania podatkowego, zwiększa jedynie gwarancję, że zobowiązanie podatkowe

---

<sup>4</sup> Postępowanie w przedmiocie zabezpieczenia zobowiązania podatkowego może toczyć się równoległe z postępowaniem kontrolnym lub podatkowym i służy zapewnieniu wykonania przez zobowiązanego ciężącego na nim obowiązku, przez zabezpieczenie skuteczności przyszłej egzekucji. Jest to postępowanie pomocnicze w stosunku do postępowania egzekucyjnego z uwagi na art. 155 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 479 ze zm.), który zezwala na dokonanie zabezpieczenia przed ustaleniem lub określeniem kwoty należności pieniężnej, jeżeli brak zabezpieczenia mógłby utrudnić lub udaremnić skuteczne prowadzenie egzekucji, a przepisy szczególne zezwalają na takie zabezpieczenie. Takim przepisem szczególnym jest art. 33 o.p.

<sup>5</sup> Warto zauważyć, że przedmiotem decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego na podstawie art. 33 o.p. nie może być dodatkowe zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 112 b i c u.p.t.u. – zob. uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 29 maja 2023 r., sygn. I FPS 1/23, LEX/el.

zostanie w przyszłości wykonane – właśnie poprzez zabezpieczenie w tym celu stosownych środków, którymi podatnik nie będzie mógł swobodnie rozporządzać<sup>6</sup>.

W konsekwencji zastosowanie instytucji zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na podstawie art. 33 o.p. umożliwia organom dokonanie ingerencji w prawo własności podatnika, polegającej m.in. na czasowym ograniczeniu możliwości dysponowania przez podatnika zajęтым składnikiem majątkowym oraz zmniejszeniu jego zdolności operacyjnej i kredytowej. Takie działanie – pomimo jego skrajnej ingerencyjności i braku pewności na etapie zabezpieczenia, czy w wyniku prowadzonego postępowania merytorycznego zostanie wydana decyzja określająca zobowiązanie podatkowe – zostało uznane za zgodne z normami konstytucyjnymi, w tym regulującymi ochronę prawa własności. W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego ochrona praw majątkowych nie oznacza zupełnej niemożliwości ingerencji państwa w ich treść, ich absolutnej nienaruszalności<sup>7</sup>. Konieczne jest jednakże zachowanie ram konstytucyjnych, wyznaczających granice dopuszczalnych ograniczeń ochrony prawa majątkowego<sup>8</sup>. Z kolei w wyroku o fundamentalnym znaczeniu dla analizowanej kwestii<sup>9</sup> Trybunał Konstytucyjny wskazał, że „ocena zgodności przesłanki uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego ze wskazanymi wzorcami kontroli sprowadza się do zbadania proporcjonalności tego rozwiązania. Pozostałe elementy testu dopuszczalności ograniczeń prawa własności wynikające z art. 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji nie budzą kontrowersji – jest oczywiste, że kwestionowana instytucja została uregulowana w formie ustawowej i nie narusza istoty prawa własności (prowadzi bowiem tylko do jego czasowego ograniczenia, a nie do odjęcia – to bowiem jest możliwe dopiero po zakończeniu kontroli podatkowej i wydaniu odpowiedniej decyzji)”. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, oceniając art. 33 § 2 pkt 2 o.p. w związku z art. 33 § 1 o.p., w tej perspektywie należy mieć na względzie specyfikę analizowanej instytucji. Zabezpieczenia wydawane w toku kontroli – w przeciwieństwie do zabezpieczeń wydawanych np. w postępowaniu egzekucyjnym – służą zagwarantowaniu wykonania

<sup>6</sup> *Komentarz do Ordynacji podatkowej*, red. L. Etel, LEX/el. Zob. także na ten temat: K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych*, [w:] *System prawa finansowego*, t. 3, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 538.

<sup>7</sup> Wyrok TK z dnia 22 czerwca 1999 r., sygn. K 5/99, LEX/el.

<sup>8</sup> Wyrok TK z dnia 12 stycznia 2000 r., sygn. P 11/98, LEX/el.

<sup>9</sup> Wyrok TK z dnia 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, LEX/el.

potencjalnego zobowiązania podatkowego, którego istnienie i wysokość są przedmiotem sporu między organami skarbowymi i podatnikiem. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego choć docelowo mają one zapewnić spełnienie przez podatnika obowiązku płynącego z art. 84 Konstytucji RP, to jednak są stosowane na etapie, kiedy byt i zakres tego obowiązku są jedynie prawdopodobne, a nie pewne i ostateczne. Z tego powodu – w jego ocenie – zbadanie, czy zastosowanie tego rozwiązania jest konieczne i proporcjonalne, powinno być dokonywane ze szczególną dokładnością – czym innym jest bowiem ingerencja w prawo majątkowe na podstawie prawomocnej decyzji wymiarowej (w tym wypadku ograniczenie praw podatnika jest bowiem konstytucyjnie uzasadnione i jeśli nie prowadzi do konfiskaty mienia, nie może być traktowane jako nieproporcjonalne naruszenie praw podatnika), a czym innym ustanowienie zabezpieczenia należności podatkowej, co do której toczy się dopiero kontrola podatkowa.

Zgodnie ze stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego przesłanka zastosowania zabezpieczenia, tj. uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego, pozwala organom podatkowym (pod kontrolą sądów administracyjnych) na odpowiednie ustalanie relacji między konkurującymi wartościami – prawem własności podatnika i obowiązkiem płacenia przez niego podatków. Zgodnie z tymi wytycznymi organy skarbowe mają obowiązek nie tylko wykazać (z powołaniem na konkretne elementy sytuacji podatnika, zwłaszcza jego kondycję majątkową), że istnieje prawdopodobieństwo jego niewypłacalności, lecz także powinny ujawnić w uzasadnieniu decyzji zabezpieczającej powody zastosowania zabezpieczenia. Ten przepis gwarantuje więc, że instytucja ta będzie stosowana w sposób rozważny i racjonalny.

Powyższe wytyczne Trybunału Konstytucyjnego są niezwykle istotne w kontekście stosowania prawa w konkretnych okolicznościach faktycznych, zarówno w odniesieniu do dokonywania ustaleń walidacyjnych, jak i interpretacyjnych. W każdym bowiem przypadku zastosowania art. 33 §§ 1 i 2 o.p. organ podatkowy powinien posiłkować się tymi wytycznymi i dokonywać swoistego „wyważenia” powyższych konkurujących ze sobą wartości, a w wyniku dokonania tej wnikliwej oceny powinien móc w sposób niebudzący wątpliwości ocenić, której z nich dać priorytet. Dodatkowo dokonana przez organ podatkowy analiza musi zostać w sposób przekonujący uargumentowana i przedstawiona podatnikowi, aby przekonać go do tego, że zachodzi prawdopodobieństwo jego niewypłacalności, oraz przedstawić mu powody zastosowania zabezpieczenia. W takim postępowaniu



zabezpieczającym nie ma możliwości uznania, że domniemane przez organ podatkowy prawdopodobieństwo posługiwania się przed podatnika tzw. pustymi fakturami oznacza w każdym przypadku obawę niewykonania przez tego podatnika zobowiązania podatkowego.

Wywody dotyczące stosowania instytucji zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na mocy art. 33 o.p. mogą posłużyć do wypracowania standardów oceny prawidłowości zastosowania powyższej instytucji także w innych sprawach i stworzenia pewnego rodzaju standardu w tym zakresie. Jego zbudowanie i zdefiniowanie powinno być również połączone z odczytaniem w tym kontekście zasady proporcjonalności oraz odpowiednich regulacji unijnych w związku z faktem, że analizowane zagadnienie (wykonywanie zobowiązań podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług) dotyczy podatku od wartości dodanej, a więc materii prawnej regulowanej przez prawodawstwo Unii Europejskiej<sup>10</sup>.

Przesłanki możliwości wydania decyzji zabezpieczającej wykonanie zobowiązania podatkowego były również szeroko analizowane w orzecznictwie sądów administracyjnych. Wskazuje się w nim na zróżnicowany charakter przesłanek warunkujących możliwość sięgnięcia do instytucji zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych. Naczelny Sąd Administracyjny w swoim wyroku<sup>11</sup> skonstatował, że z jednej strony te przesłanki nawiązują do sytuacji już istniejącej (stan obawy), z drugiej natomiast do przyszłości (groźba niewykonania zobowiązania podatkowego). Ujmując rzecz innymi słowy, sąd ten zauważył, że nie ulega wątpliwości, iż uzasadniona obawa musi istnieć już w chwili rozstrzygnięcia w przedmiocie zabezpieczenia, jednak odnoszona jest ona zarazem do zdarzenia, które jeszcze na wystąpiło (a nawet nie wiadomo, czy w ogóle wystąpi). Ten stan rzeczy sprawia – zdaniem sądu – że rozważanej kwestii nie należy rozpatrywać w kontekście tradycyjnie pojmowanych dowodów – trudno bowiem

<sup>10</sup> Istotny w tym zakresie będzie art. 47 Karty Praw Podstawowych, regulujący „prawo do sądu” oraz „prawo do rzetelnego procesu”. Tym samym stosowanie środków tymczasowych powinno odbywać się zgodnie ze standardami wynikającymi z tego przepisu. Zob. na ten temat także: N. Półtorak, *Zakres związania państw członkowskich Kartą Praw Podstawowych Unii Europejskiej*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2014, nr 10, s. 17 i nast.; M. Szpunar, *Kilka uwag systematyzujących na temat zakresu zastosowania Karty Praw Podstawowych UE*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2015, nr 10, s. 4 i nast.; *Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej. Komentarz*, red. A. Wróbel, Warszawa 2020, s. 1108 i nast.; J. Chlebny, *Sądownictwo administracyjne w Polsce z perspektywy art. 47 KPP*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2022, nr 10, s. 29 i nast.

<sup>11</sup> Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2009 r., sygn. I FSK 1383/08, LEX/el.

wskazać, jakie okoliczności uzasadniałyby w sposób pewny (to zaś jest istotą dowodu) istnienie takiej obawy. W ocenie sądu, jeśli z kolei zważyć, że problem „wykonania” bądź „niewykonania” zobowiązania podatkowego jest materią dotyczącą rzeczywistości mającej się dopiero ziścić w przyszłości, to nie należy oczekiwać dowodu na to, że nie zostanie ono wykonane. W odniesieniu do przyszłości zawsze bowiem przedmiotem rozważań jest pewien stan hipotetyczny, co sprawia, że ocenie (a także wykazywaniu argumentów mających wskazywać na rzecz tej oceny) podlegać może tylko perspektywa ziszczenia się tego stanu.

Analizowana instytucja zabezpieczenia nie powinna być jednak nadużywana, biorąc pod uwagę jej niezwykle ingerencyjny charakter i fakt, że decyzja zabezpieczająca jest wydawana przed określeniem zobowiązania podatkowego lub też w ogóle przed ustaleniem przesłanek wydania takiej decyzji merytorycznej. W wielu sprawach organy podatkowe stoją na stanowisku, że nawet w przypadku podatnika, co do którego nie istnieją żadne wątpliwości, że nie prowadzi on działalności przestępczej, jeżeli organ poweźmie wątpliwości (niezależnie, czy mają one charakter uzasadniony, czy nieuzasadniony) co do rzeczywistości określonych transakcji, to możliwe jest zastosowanie instytucji zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego. Z taką narracją nie sposób się zgodzić, ponieważ gdyby uznać ją za zasadną, to decyzja zabezpieczająca mogłaby zostać wydana wobec każdego podatnika, niezależnie od jego majątku, wielkości zobowiązań podatkowych i historii terminowego ich regulowania. Wystarczałoby jedynie, że organ podatkowy uznałby, iż kontrahent tego podatnika jest podmiotem nieuczciwym i podatnikowi nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego<sup>12</sup>, a tym samym, że podatnik zawyżył wysokość podatku naliczonego w danym okresie. Przyjmując teorię organu podatkowego za zasadną, w każdym przypadku prowadzenia postępowania podatkowego w celu wydania decyzji określającej, w której określane jest zobowiązanie podatkowe stanowiące zaległość podatkową, możliwe byłoby wydanie decyzji w trybie art. 33 o.p., w każdym z tych przypadków podatnik jest

<sup>12</sup> Bardzo często w takich postępowaniach organy podatkowe powołują się na decyzję wydaną wobec dostawcy lub usługodawcy podatnika na podstawie art. 108 u.p.t.u. Zob. na ten temat: B. Bieniek, *Decyzja wydana wobec kontrahenta podatnika jako dowód służący do zakwestionowania prawa do odliczenia podatku naliczonego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 8, s. 40 i nast.; K. Lasiński-Sulecki, *Decyzja wydana na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług jako dowód w postępowaniu podatkowym dotyczącym prawa do odliczenia*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2023, nr 5, s. 21 i nast.



bowiem w zwołce i tym samym trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym, co powoduje – w rozumieniu organu podatkowego – obawę niewykonania przez podatnika zobowiązania podatkowego.

Analizując treść art. 33 § 1 o.p., zauważyć należy jednak, że podstawową przesłanką zastosowania zabezpieczenia jest „uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie wykonane, a w szczególności, gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję”. W orzecznictwie wskazuje się przy tym, że nieuiszczanie wymagalnych zobowiązań oraz zbywanie majątku to tylko przykładowe okoliczności precyzujące główną dyrektywę orzekania w przedmiocie zabezpieczenia. Wynika z nich, że chodzi o takie działania podatnika bądź sytuacje z nim związane, które wpływają na jego stan majątkowy w kontekście przewidywanych zobowiązań i możliwości przeprowadzenia skutecznej egzekucji<sup>13</sup>. Istnieją zatem takie sytuacje, w których nawet podejrzenie wykorzystywania w obrocie faktur niedokumentujących rzeczywistych transakcji gospodarczych nie daje podstaw w każdym przypadku do zasadności twierdzenia o obawie niewykonania zobowiązań podatkowych. Konieczne jest bowiem umiejscowienie określonych zdarzeń w kontekście potencjalnego niewykonania zobowiązań podatkowych przez podatnika (z uwzględnieniem jego sytuacji podatkowej, majątkowej i finansowej). Teza ta znajduje potwierdzenie w doktrynie, zgodnie z którą wymienione przesłanki dopuszczalności zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego mają charakter przykładowy, wskazujący jednak na działania podatnika, które wpływają na jego stan majątkowy w kontekście przewidywanych zobowiązań i możliwości ich wykonania<sup>14</sup>. Nie ma możliwości wydania decyzji zabezpieczającej bez zbadania stanu majątkowego podatnika w odniesieniu do możliwości wykonania zobowiązań podatkowych. Konieczne jest zauważenie, że jeżeli wszystkie parametry ekonomiczne odnoszące się do podatnika wskazują, iż jego stan ekonomiczny pozwala mu bez najmniejszego trudu uiścić przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego, to brakuje podstaw do wydania decyzji zabezpieczającej.

<sup>13</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Bydgoszczy z dnia 6 stycznia 2009 r., sygn. I SA/Bd 726/08, LEX/el.

<sup>14</sup> B. Dauter, *Komentarz do art. 33 ustawy – Ordynacja podatkowa*, LEX/el.

Konieczne jest także zauważenie, że ustawodawca podatkowy, tworząc instytucję zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego w przepisie art. 33 § 1 o.p., jako przesłankę zastosowania tej instytucji wykorzystał wyrażenie ustawowe oparte na określeniu nieostrym<sup>15</sup>. Dlatego też istotnego znaczenia nabiera „nakreślanie” kształtu tego wyrażenia w praktyce podatkowej, a szczególnie w orzecznictwie sądów administracyjnych, także w kontekście celu tej regulacji, który wydaje się oczywisty – zabezpieczenie interesów wierzyciela podatkowego w tych sytuacjach, w których występuje rzeczywista obawa niewykonania zobowiązania przez podatnika (przy tym obawa musi być rzeczywista, a nie wymyślona przez organ podatkowy).

Należy również powtórzyć, że konstrukcja analizowanej przesłanki była stosunkowo często przedmiotem rozstrzygnięć sądów administracyjnych. Sądy akcentowały w pierwszej kolejności brak możliwości zastosowania „automatyzmu” w działaniu organów podatkowych zamierzających wykonać instytucję zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, podkreślając konieczność wykazania tej przesłanki niezależnie od przewidywanej wysokości zobowiązania podatkowego. Wskazując na znaczenie analizowanej przesłanki, sądy tym samym potwierdzały, jak istotną rolę

<sup>15</sup> W wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, Trybunał Konstytucyjny wskazał na swoje wcześniejsze orzeczenia, w których podniesiono, że występowanie w aktach prawnych pojęć niedookreślonych jest powszechne i często nieuniknione. Posługiwanie się przez ustawodawcę pojęciami ogólnymi jest nieodzowne zwłaszcza wtedy, gdy „stosowanie określonej instytucji prawnej oparte jest na kryteriach ocennych. Brak definicji takich pojęć spowodowany jest zazwyczaj tym, że dla dokonania konkretnych ocen brane jest pod uwagę wiele okoliczności, które różnić się będą w zależności od sprawy, a ujęcie ich w sposób ogólny i wyczerpujący w jednym katalogu byłoby niemożliwe, czy wręcz – wszelkie próby w tym zakresie prowadziłyby do nadmiernej kazuistyki przepisów prawa, co w istocie zaprzeczałoby ich abstrakcyjnemu charakterowi” (wyrok z dnia 26 lutego 2008 r., sygn. SK 89/06, OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 7; teza powtórzona w wyroku z dnia 12 maja 2008 r., sygn. SK 43/05, OTK ZU nr 4/A/2008, poz. 57). Tego typu pojęcia mają istotne zalety dla systemu prawa. „Nieostrość czy niedookreśloność pojęć prawnych sprzyja uelastycznieniu porządku prawnego i uczynieniu go wrażliwym na zachodzące w rzeczywistości stany faktyczne, a przez to przyczyniać się może do pełniejszego wyrażenia w trakcie stosowania prawa wartości, które wynikają z zasady państwa prawnego. Można nawet sformułować tezę, iż nadmierna kazuistyka w konkretnych sytuacjach prowadzić może do deformacji idei państwa prawnego” (postanowienie z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. P 16/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36; podobnie wyroki: z dnia 16 stycznia 2006 r., sygn. SK 30/05, OTK ZU nr 1/A/2006, poz. 2; z dnia 3 marca 2011 r., sygn. K 23/09; z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71; z dnia 14 lutego 2012 r., sygn. P 20/10, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 15 oraz postanowienie z dnia 2 lutego 2012 r., sygn. SK 14/09, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 17).

odgrywa jej konstrukcja. W ramach tej konstrukcji wskazywano zarówno na wyrażenie „uzasadniona obawa” niewykonania zobowiązania podatkowego, z podkreśleniem braku jego definicji, jak i przykładowe okoliczności, przez które ustawodawca oznaczył, kiedy zachodzi stan „uzasadnionej obawy”. Jednocześnie w ramach unormowania przesłanki z art. 33 § 1 o.p. podkreślano znaczenie tych przykładowych okoliczności, które stanowią pewną dyrektywę orzekania, wskazując, iż chodzi zarówno o działania podatnika, jak i sytuacje, poprzez które oceniany jest stan majątkowy podatnika w kontekście jego przewidywanych zobowiązań. Warto zatem w tym zakresie przywołać wyrok WSA w Bydgoszczy<sup>16</sup>, w którym konstrukcja tej przesłanki została dość szczegółowo zarysowana. W wyroku tym przyjęto, że przepis art. 33 o.p. stanowi materialnoprawną podstawę do zastosowania instytucji zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku podatnika przed wydaniem decyzji określającej zobowiązanie podatkowe. Jako podstawowej przesłanki swojego zastosowania wymaga on zachodzenia obawy, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane. W szczególności obawa jest uzasadniona, gdy podatnik nie uiszcza wymaganych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które to czynności mogą udaremnić egzekucję. Brak wykazania powyższej przesłanki uniemożliwia zastosowanie zabezpieczenia, co oznacza, że instytucja ta nie znajduje automatycznego zastosowania w każdym postępowaniu, w którym organy przewidują zwiększoną wysokość zobowiązania podatkowego względem zadeklarowanej przez podatnika (przy zobowiązaniach powstających z mocy prawa). Także sama przewidywana wysokość tego zobowiązania nie może stanowić wystarczającej podstawy do zastosowania zabezpieczenia, o ile nie zostanie wykazane, że w zestawieniu z sytuacją majątkową strony zachodzi uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego także w ramach postępowania egzekucyjnego. Podstawowa przesłanka zastosowania zabezpieczenia, tj. „uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie wykonane”, nie została przez ustawodawcę zdefiniowana, a jedynie zobrazowana przykładowymi okolicznościami, co do których ustalenie, że zaistniały, pozwala na kwalifikację stanu faktycznego jako spełniającego wymogi z art. 33 § 1 o.p. I choć ustawodawca wskazał tylko przykładowe okoliczności precyzujące główną dyrektywę orzekania w przedmiocie zabezpieczenia, jednak niewątpliwie wynika z nich, że

<sup>16</sup> Zob. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 6 stycznia 2009 r., sygn. I SA/Bd 726/08, LEX/el.

chodzi o działania podatnika bądź sytuacje z nim związane, które wpływają na stan majątkowy podatnika w kontekście przewidywanych zobowiązań i możliwości przeprowadzenia skutecznej egzekucji.

Pojawiające się w orzecznictwie sformułowania wskazujące na uznanie zaistnienia przesłanki uzasadnionej obawy stanowią jedynie pewne uproszczenie i w rezultacie odnoszą się do jednego z etapów ustalania zakresu zwrotu szacunkowego, tj. elementu kwalifikacyjnego. Można zatem przywołać wyrok NSA<sup>17</sup>, w którym przyjęto, że „treść art. 33 § 1 o.p. wyraźnie stanowi o »uzasadnionej obawie«, a więc takiej, która ma swoje źródło w obiektywnie stwierdzonym stanie faktycznym sprawy, jak również o »wykonaniu« zobowiązania, a więc nie tylko dobrowolnie, ale i w drodze egzekucji. Nie ma przy tym wątpliwości, iż to, czy istnieje obawa niewykonania zobowiązania, w konkretnym wypadku pozostawiono do uznania właściwego w sprawie organu. Uznanie to nie może oznaczać dowolności działania, lecz powinno być oparte na całokształcie okoliczności faktycznych i prawnych”.

Pierwszym elementem analizowanej konstrukcji przesłanki z art. 33 § 1 o.p. jest zatem określenie wskazujące na stan „uzasadnionej obawy” odnoszonej do niewykonania zobowiązań podatkowych. W orzecznictwie akcentuje się konieczność zaistnienia określonego źródła obawy, co z jednej strony czyni stan obawy „realnym”, z drugiej zaś pozwala na dokonanie kwalifikacji tej obawy jako uzasadnionej. Warto przywołać wyrok WSA w Łodzi<sup>18</sup>, w którym przyjęto, iż „określenie przesłanki zabezpieczenia zobowiązania terminem »uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania« oznacza, że nie chodzi o jakąkolwiek obawę, ale o obawę poważną, uzasadnioną konkretnymi, zdefiniowanymi okolicznościami sprawy sytuację ekonomiczną konkretnego podatnika, o duże prawdopodobieństwo wystąpienia takiej sytuacji. Jednocześnie ocena sytuacji w tym zakresie powinna być dokonywana na podstawie obiektywnych kryteriów, gdyż tylko wtedy decyzja o zabezpieczeniu podlegająca kontroli sądowej będzie sprawdzalna”. Realność obawy niewykonania zobowiązania podatkowego powoduje, iż „nie można w świetle art. 33 o.p. podzielić poglądu, że sama przewidywana wysokość zobowiązania może stanowić podstawę zastosowania zabezpieczenia”<sup>19</sup>.

<sup>17</sup> Wyrok NSA z dnia 6 marca 2012 r., sygn. I FSK 594/11, LEX/el.

<sup>18</sup> Wyrok WSA w Łodzi z dnia 26 stycznia 2012 r., sygn. I SA/Łd 1250/11, LEX/el.

<sup>19</sup> Wyrok NSA z dnia 2 sierpnia 2011 r., sygn. I FSK 888/10, LEX/el.

Na „realność” obawy w kontekście możliwości zaspokojenia roszczeń Skarbu Państwa zwrócił uwagę WSA w Bydgoszczy<sup>20</sup> w swoim wyroku, uznając, że: „obawa, o której traktuje art. 33 § 1 o.p., musi być realna i w dużym stopniu prawdopodobna, zawsze w kontekście przyszłych możliwości zaspokojenia wierzytelności Skarbu Państwa. Gwarancją takiej możliwości jest w ogóle istnienie i funkcjonowanie podatnika na rynku. Dokonując zabezpieczenia, organ powinien także starannie rozważyć, czym – w kontekście panujących na rynku gospodarczym warunków – skutkować może pozabawienie podatnika możliwości dysponowania określoną kwotą pieniężną, zwykle do czasu zakończenia postępowania podatkowego. O ile podatnik jest podmiotem funkcjonującym w obrocie gospodarczym bez szczególnych zakłóceń, regulującym swoje zobowiązania, prawdopodobieństwo obawy o przyszłe wykonanie zobowiązania podatkowego powinno być analizowane także w kontekście możliwości przyszłego uregulowania ewentualnych zaległości podatkowych w ramach standardowego działania takiego podatnika”. Na szczególnie pozytywną ocenę zasługuje podkreślenie znaczenia tej instytucji dla sytuacji podatnika na rynku, co powinien także – zdaniem sądu – rozważyć organ dokonujący zabezpieczenia. Chodzi bowiem o wykonanie przyszłego zobowiązania podatkowego, przy stosowaniu instytucji zabezpieczenia należy zatem oceniać uzasadnioną obawę także w kontekście przyszłej sytuacji podatnika. Za słuszne należy uznać stanowisko WSA we Wrocławiu<sup>21</sup>, zgodnie z którym „okoliczności uzasadniające dokonanie zabezpieczenia powinny mieć charakter trwały, a nie przejściowy, realny”. Pogląd ten jest w pełni usprawiedliwiony, zważywszy na konieczność oceny sytuacji podatnika w odniesieniu nie tylko do jego najbliższej przyszłości, ale także w relacji do jego sytuacji w ujęciu globalnym.

Konieczne jest także zauważenie, że na pozytywną ocenę zasługuje wiele wyroków sądów administracyjnych, w których wskazane zostały konkretne sytuacje wypełniające zakres pojęcia „uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego”. W wyroku WSA w Gdańsku<sup>22</sup> stwierdzono, iż „z uzasadnioną obawą niewykonania zobowiązania podatkowego mamy do czynienia w przypadku trudnej sytuacji finansowej podmiotu zobowiązanego lub gdy podatnik wyzbywa się majątku”. W tym więc przypadku sąd podkreślił znaczenie bieżącej – trudnej – sytuacji podatnika i jego działań

<sup>20</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 19 maja 2010 r., sygn. I SA/Bd 198/10, LEX/el.

<sup>21</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 4 listopada 2008 r., sygn. I SA/Wr 866/08, LEX/el.

<sup>22</sup> Wyroku WSA w Gdańsku z dnia 24 kwietnia 2013 r., sygn. I SA/Gd 298/13, LEX/el.

dotyczących majątku. Przy tym również same działania, poprzez które podatnik pozbywa się majątku, mogą potwierdzać stan „uzasadnionej obawy”. Tak więc zarówno ocena całokształtu sytuacji podatnika, jak i pojedyncze działania mogą stanowić konkretny przykład stanu „uzasadnionej obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego.

Z kolei na „zderzenie” wysokości zobowiązania podatkowego z dochodami podatnika jako potwierdzenie stanu uzasadnionej obawy zwrócił uwagę WSA w Gliwicach<sup>23</sup>. Sąd ten uznał, iż „użyty w art. 33 § 1 o.p. zwrot »obawa, że zobowiązanie nie zostanie wykonane« oznacza, że chodzi o obawę dobrowolnego wykonania zobowiązania, a nie w wyniku egzekucji. W sytuacji, gdy już istniejące zaległości wraz z odsetkami za zwłokę stanowią znaczną wysokość w porównaniu z dochodami wykazanymi w deklaracjach podatkowych za poszczególne lata podatkowe, a strona nie podejmuje działań, by te zobowiązania regulować, uzasadnione jest podjęcie decyzji o dokonaniu zabezpieczenia na majątku skarżącego”.

Punktem wyjścia w zakresie analizy znaczenia okoliczności potwierdzających stan uzasadnionej obawy może stać się także wyrok WSA w Warszawie<sup>24</sup>, w którym stwierdzono, że „aczkolwiek ustawodawca wskazał tylko przykładowe okoliczności precyzujące główną dyrektywę orzekania w przedmiocie zabezpieczenia, tym niemniej wynika z nich, że chodzi o działania podatnika bądź sytuacje z nim związane, które wpływają na stan majątkowy podatnika w kontekście przewidywanych zobowiązań i możliwości przeprowadzenia skutecznej egzekucji”. Wskazane powyżej „zderzenie” dwóch zbiorczo określonych okoliczności, niezbędne do stwierdzenia stanu obawy, ma takie znaczenie, że nawet „drastyczne” pogorszenie stanu majątkowego podatnika nie musi przesądzać o istnieniu stanu uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązań podatkowych. Podkreślił to WSA w Bydgoszczy<sup>25</sup>, przyjmując, iż „samo stwierdzenie, że dochody podatnika uległy, nawet drastycznemu, spadkowi, nie wystarcza do zastosowania instytucji zabezpieczenia podatkowego. W takiej sytuacji nie można stwierdzić zmniejszania się majątku podatnika, czego wymaga przepis art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej. Pomniejszanie majątku nie jest równoznaczne z jego niepowiększaniem, a tylko tak zakreślono pojęcie »uzasadnionej obawy« niewykonania zobowiązania, wynikającej z działań podatnika w zakresie

<sup>23</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 2 sierpnia 2010 r., sygn. I SA/GI 432/09, LEX/el.

<sup>24</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 sierpnia 2009 r., sygn. III SA/Wa 418/09, LEX/el.

<sup>25</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 20 maja 2008 r., sygn. I SA/Bd 122/08, LEX/el.



swego majątku”. Potwierdzenie tej tezy można odnaleźć w wyroku WSA w Gorzowie Wielkopolskim<sup>26</sup>, który uznał, że „powodem wydania decyzji zabezpieczającej nie może być sama wysokość przewidywanego zobowiązania podatkowego, lecz organ podatkowy jest zobowiązany odnieść tę kwotę do sytuacji finansowej podatnika – jego aktualnych dochodów i stanu majątkowego”. Podobny pogląd, wskazujący na niewystarczającą okoliczność przewidywanej wysokości zobowiązania podatkowego, wyraził WSA w Warszawie<sup>27</sup>, uznając, że „nie sposób przyjąć, iż sama przewidywana wysokość zobowiązania może stanowić wystarczającą podstawę do zastosowania zabezpieczenia, o ile nie zostanie wykazane, w zestawieniu z sytuacją majątkową strony, że zachodzi uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego także w ramach postępowania egzekucyjnego”.

Ponadto podkreślenia wymaga to, iż istnienie ustawowo określonych okoliczności nie oznacza ich automatycznego zastosowania („podstawienia”), lecz wymaga odpowiedniego działania organu podatkowego. Zachowanie to, mające „postać” wykazania uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego, warunkuje zastosowanie instytucji zabezpieczenia. Podkreślił to m.in. WSA w Warszawie w swoim wyroku<sup>28</sup>, stwierdzając, że „brak wykazania uzasadnionej obawy, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane, w szczególności gdy podatnik nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które to czynności mogą udaremnić egzekucję, uniemożliwia zastosowanie zabezpieczenia”. Dlatego też – jak już podkreślano – „brak wykazania powyższej przesłanki uniemożliwia zastosowanie zabezpieczenia, co oznacza, że instytucja ta nie znajduje automatycznego zastosowania w każdym postępowaniu”<sup>29</sup>.

### 3. PROCEDURALNE GWARANCJE OCHRONY PRAW PODATNIKA PRZY WYDAWANIU DECYZJI ZABEZPIECZAJĄCEJ

Pomimo odmienności występujących w postępowaniu dowodowym w przypadku wydawania decyzji zabezpieczającej nie sposób jednak uznać, że postępowanie to może nie odpowiadać wymogom przewidzianym

<sup>26</sup> Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 27 czerwca 2012 r., sygn. I SA/Go 184/12, LEX/el.

<sup>27</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 1 czerwca 2012 r., sygn. III SA/Wa 2529/11, LEX/el.

<sup>28</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 marca 2012 r., sygn. III SA/Wa 1311/11, LEX/el.

<sup>29</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 6 stycznia 2009 r., sygn. I SA/Bd 726/08, LEX/el.

w przepisach Ordynacji podatkowej. W tym miejscu konieczne jest podkreślenie, że – stosownie do art. 122 o.p. – w toku postępowania organ powinien podejmować wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w prowadzonym postępowaniu. Przepis ten wyraża zasadę prawdy obiektywnej, a jej realizacji służą przepisy Ordynacji podatkowej regulujące postępowanie dowodowe, m.in. art. 187 § 1 o.p., nakładający na organy podatkowe obowiązek zebrania i rozpatrzenia materiału dowodowego w sposób wyczerpujący. To, czy dana okoliczność została udowodniona, można bowiem stwierdzić na podstawie całego zebranego materiału dowodowego (art. 191 o.p.). Z cytowanych przepisów prawa wynika zatem, że zadaniem organu jest takie ustalenie stanu faktycznego, aby odpowiadał on rzeczywistości. Właściwe zastosowanie odpowiednich norm prawa materialnego jest bowiem uzależnione od uprzedniego dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego. Dopiero po spełnieniu tych warunków, tj. prawidłowej subsumpcji okoliczności faktycznych sprawy do prawidłowo ustalonej normy prawa materialnego, można mówić o prawidłowym rozstrzygnięciu sprawy.

W konsekwencji przyjęcie przez organ podatkowy istnienia przesłanek zabezpieczenia wskazanych w art. 33 § 1 o.p., do których należy wystąpienie uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania w związku z obrotem „pustymi fakturami”, nakłada na organ obowiązek przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego. Powinność ta wynika z cytowanych powyżej art. 122, art. 180 § 1, art. 187 § 1 i art. 191 o.p., tj. przepisów kształtujących zasadę prawdy obiektywnej w postępowaniu podatkowym<sup>30</sup>. Stąd też za prawidłowe uznać należy stanowisko sądów administracyjnych, mówiące, że organy podatkowe mogą sięgać po wszelkie dowody czy ustalenia faktyczne, uzasadniające zaistnienie „uzasadnionej obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego, o której mowa w przepisie art. 33 o.p. Oprócz stwierdzenia ogólnego wymogu zachowania się organu podatkowego w zakresie wykazania przesłanki uzasadnionej obawy sądy wskazują zarówno na szeroki zakres środków dowodowych (czy ustaleń faktycznych), jak i na sposób realizacji zachowania organu podatkowego. W jednym ze swoich orzeczeń NSA uznał, że „organy mogą sięgać po wszelkie dowody,

<sup>30</sup> W tego typu postępowaniach – co było wskazywane już wcześniej – może dojść także do naruszenia art. 121 § 1 o.p., co może nastąpić również w wyniku obstrukcji inicjatywy dowodowej strony przez organ, a tym samym prowadzenia postępowania w sposób niebudzący zaufania do organów podatkowych, bez wymaganej wnikliwości w celu ustalenia stanu faktycznego i nieprzeprowadzenia dowodów wskazanych przez stronę.



czy ustalenia faktyczne, które uzasadniają zaistnienie »uzasadnionej obawy« niewykonania zobowiązania podatkowego<sup>31</sup>. Podkreślając w orzecznictwie wymóg odpowiedniego postępowania organu podatkowego, jednocześnie słusznie zauważono, że organ ten ma obowiązek prowadzić postępowanie wyjaśniające i nie może „przerzucić ciężaru dowodu” na podatnika. Warto więc w tym zakresie przywołać wyrok WSA w Łodzi, w którego treści przyjęto, że „uproszczenie zawarte w art. 33 § 1 o.p. zdanie 1 *in fine* nie może zmierzać do zwolnienia z obowiązku prowadzenia postępowania wyjaśniającego, czy też do przerwania ciężaru dowodu na podatnika. W szczególności zaś nie prowadzi do obciążenia podatnika pragnącego nie dopuścić do ustanowienia zabezpieczenia, powinnością wykazania, że obawa niewykonania zobowiązania jednak nie zachodzi, czy też że nie jest uzasadniona, a więc okoliczności, które miałyby doprowadzić do odstąpienia od zabezpieczenia”<sup>32</sup>.

Natomiast w odniesieniu do sposobu realizacji wymogu badania wystąpienia relewantnych przesłanek ustanowienia zabezpieczenia zarówno NSA, jak i wojewódzkie sądy administracyjne podkreślały, że uznanie, czy uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego nastąpiła w danym przypadku, nie może oznaczać dowolności, lecz musi być oparte na całokształcie okoliczności. Warto przytoczyć wyrok NSA<sup>33</sup>, w którego treści przyjęto m.in., że „uznanie to nie może oznaczać dowolności działania, lecz powinno być oparte na całokształcie okoliczności faktycznych i prawnych”. Niemalże identyczny pogląd wyraził WSA w Gdańsku<sup>34</sup>, stwierdzając, iż „uznanie to nie może oznaczać dowolności działania, lecz powinno być oparte na całokształcie okoliczności faktycznych i prawnych, w sposób czytelny uprawdopodobnione dla podatnika w uzasadnieniu decyzji”. Stąd też „wykazanie przesłanki warunkującej możliwość zastosowania zabezpieczenia spoczywa na organie, który w uzasadnieniu winien wyraźnie określić, w czym upatruje źródło obawy, przy czym nie może być ono domyślne, lecz uprawdopodobnione w sposób czytelny dla podatnika”<sup>35</sup>.

<sup>31</sup> Wyrok NSA z dnia 2 sierpnia 2011 r., sygn. I FSK 1230/10, LEX/el.

<sup>32</sup> Wyrok WSA w Łodzi z dnia 12 lutego 2009 r., sygn. I SA/Łd 1341/08, LEX/el.

<sup>33</sup> Wyrok NSA z dnia 6 marca 2012 r., sygn. I FSK 594/11, LEX/el.

<sup>34</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21 grudnia 2011 r., sygn. I SA/Gd 1011/11, LEX/el.

<sup>35</sup> Wyrok WSA w Kielcach z dnia 20 listopada 2008 r., sygn. I SA/Ke 171/08, LEX/el.

Organ podatkowy powinien wskazać wyraźnie fakty, które – jego zdaniem – powodują wystąpienie uzasadnionej obawy, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane. Na ten temat wypowiedział się także WSA w Łodzi w wyroku z dnia 12 lutego 2009 r., sygn.

Konieczne jest przy tym wskazanie, że rozpatrując zachowanie się organu podatkowego w ramach ustalania przesłanki stanu uzasadnionej obawy na podstawie orzecznictwa sądów administracyjnych, należy także zauważyć, że w orzecznictwie tym podkreślano znaczenie jednej z zasad ogólnych postępowania podatkowego, tj. zasady zaufania do organów podatkowych, w przypadku postępowań podatkowych niezwykle istotne jest bowiem zachowanie gwarancji procesowych przysługujących stronie. U podstaw sformułowania takich obowiązków (gwarancji procesowych) w postępowaniu podatkowym leży to, iż postępowanie podatkowe, będące szczególnym rodzajem postępowania administracyjnego, nie ma charakteru kontradiktoryjnego, a stosunek łączący podatnika z organem podatkowym to stosunek administracyjnoprawny cechujący się nierównością podmiotów, który oparty jest na władztwie administracyjnym. W tym stanie rzeczy pozycja strony postępowania jest słabsza, gdyż to organ podatkowy jest gospodarzem tego postępowania. To organ je prowadzący podejmuje czynności poszukiwawcze, zmierzające do ustalenia stanu faktycznego w sprawie, a następnie przeprowadza niezbędne dowody. Chcąc zrównoważyć to gorsze położenie procesowe strony, przepisy przyznają jej wiele uprawnień o gwarancyjnym znaczeniu. Jednym z nich jest konieczność prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organu podatkowego. Organ podatkowy powinien to czynić m.in. poprzez sprawne i merytorycznie uzasadnione czynności, poprzez odpowiednie wyważenie interesu podatnika oraz Skarbu Państwa<sup>36</sup> i rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika.

---

I SA/Łd 1341/08, LEX/el., w którym stwierdził, że „zasadniczą przesłanką zastosowania tej instytucji jest istnienie uzasadnionej obawy, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane. Posłużenie się terminem nieostrym i ocennym oznacza, że wyczerpanie dyspozycji przepisu może nastąpić przez rozmaite stany faktyczne, o ile uznać będzie można, że świadczą o wystąpieniu owej uzasadnionej obawy. Przyjęcie jednak, że obawa wystąpiła, musi zostać wykazane w postępowaniu podatkowym poprzez podanie konkretnych, rzeczywistych faktów, które skutkowały wywołaniem takiego przeświadczenia. Niedopuszczalna jest dowolność w zakresie ustalania elementów stanu faktycznego, które miałyby uzasadniać ocenę o istnieniu obawy. Obawa ta musi być uzasadniona, a więc opierać się na faktach, a nie wyłącznie przypuszczeniach prowadzącego postępowanie. Zważyć przecież trzeba na fakt, że zabezpieczenie oznacza władczą ingerencję w majątek podatnika bez należytego umocowania w decyzji wymiarowej”.

<sup>36</sup> Podejmując decyzję o wyborze zabezpieczenia, organ ma obowiązek wyważyć skuteczność zabezpieczenia i jego uciążliwość dla podatnika (por. np. wyrok NSA z dnia 24 marca 2009 r., sygn. II FSK 1875/07, LEX/el.; przesłanka ta była badana także np. w wyrokach: WSA

Co więcej, zasada zaufania do organów podatkowych nie może być traktowana jako postulat wobec tych organów, lecz jako wiążąca norma prawna, która zobowiązuje organy podatkowe do uwzględnienia wszystkich okoliczności sprawy – także tych korzystnych dla podatnika. Ta reguła działania organów podatkowych powinna znajdować także w pełni zastosowanie w postępowaniach w sprawach orzekania o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego.

#### 4. KONIECZNOŚĆ BADANIA PROFILU PODATKOWEGO, FINANSOWEGO I MAJĄTKOWEGO PODATNIKA

Należy zauważyć, że o ile w ramach postępowania w sprawie zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego organ nie ma obowiązku szczegółowego rozważania kwestii materialnoprawnych dotyczących podatku od wartości dodanej, w tym ustalania kwestii świadomości podatnika w odniesieniu do ewentualnego oszustwa podatkowego albo działania w tzw. dobrej wierze, o tyle organ wydający taką decyzję ma obowiązek przekonująco wykazać istnienie uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego, w szczególności przy wzięciu pod uwagę sytuacji finansowej podatnika, w tym wysokości jego dochodów i tendencji z nimi związanej (wzrostowej albo spadkowej), wartości środków trwałych i innych aktywów posiadanych przez podatnika, które mogą w sposób oczywisty wskazywać na potencjał do zaspokojenia zabezpieczanego zobowiązania.

Organ w treści wydanej decyzji zabezpieczającej powinien przedstawić silne argumenty, będące rezultatem przeprowadzonych analiz, uzasadniające obawę niewykonania zobowiązania przez podatnika. Odnośnie do istnienia obawy niewykonania zobowiązania należy zauważyć, że nie istnieje wyczerpujący katalog okoliczności, które mają znaczenie dla oceny, czy spełnione zostały przesłanki zastosowania zabezpieczenia. W każdej sprawie inne okoliczności mogą świadczyć o istnieniu obawy niewykonania zobowiązania. Kwestia wykładni pojęcia uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania była rozważana – jak wcześniej zostało to już wskazane – przez Trybunał Konstytucyjny na gruncie art. 33 o.p., regulującego instytucję zabezpieczenia zobowiązania podatkowego przed terminem płatności.

---

w Warszawie z dnia 4 marca 2011 r., sygn. III SA/Wa 2005/10, LEX/el. i III SA/Wa 2006/10, Lex/el. oraz WSA w Olsztynie z dnia 17 stycznia 2013 r., sygn. I SA/Ol 688/12, LEX/el.).

W tym względzie Trybunał Konstytucyjny w powoływanym już we wcześniejszym fragmencie wyroku z dnia 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, wskazał na następujące możliwe przesłanki pozytywne, uzasadniające zastosowanie instytucji zabezpieczenia, zaznaczając przy tym, że wyczerpujące ustalenie listy przyczyn uzasadniających zastosowanie zabezpieczenia jest praktycznie i legislacyjnie niemożliwe:

- znaczna wysokość zaległości podatkowych wraz z odsetkami w porównaniu z dochodami podmiotu, gdy strona nie podejmuje starań w kierunku uregulowania zobowiązań<sup>37</sup>;
- relatywnie niskie dochody podatnika w stosunku do przyszłego zobowiązania<sup>38</sup>;
- pozbywanie się przez podatnika znacznej części środków trwałych, gdy podatnik spłaca kredyt bankowy i część bieżących zobowiązań reguluje z opóźnieniem<sup>39</sup>;
- ustalone nierzetelne prowadzenie ksiąg handlowych, zwłaszcza zaniżanie dochodów będących przedmiotem opodatkowania<sup>40</sup>;
- ujawnienie w postępowaniu kontrolnym okoliczności, że podatnik dokonywał obniżenia podatku należnego na podstawie fikcyjnych faktur<sup>41</sup>.

Natomiast wykazanie tych przesłanek – wbrew twierdzeniom organów podatkowych i niektórych sądów administracyjnych – nie może oznaczać wprost i samodzielnie zaistnienia „obawy niewykonania zobowiązania podatkowego”. Do tego konieczne jest przeprowadzenie analizy profilu podatkowego, finansowego oraz majątkowego podatnika – dopiero przeprowadzenie takiej analizy może bowiem uzasadniać uznanie, że podatnik nie zapłaci podatku w przyszłości.

Przyjęcie innego sposobu widzenia tej problematyki prowadziło do całkowicie nieuprawnionych wniosków, że prawdopodobieństwo przyjmowania tzw. pustych faktur do rozliczenia może być zasadniczym

<sup>37</sup> Zob. np. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 2 sierpnia 2010 r., sygn. I SA/GI 432/09, LEX/el.

<sup>38</sup> Zob. np. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 9 czerwca 2009 r., sygn. I SA/Sz 726/08, LEX/el.

<sup>39</sup> Zob. np. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20 marca 2007 r., sygn. I SA/Wr 1605/06, LEX/el.

<sup>40</sup> Zob. np. wyroki: WSA w Białymstoku z dnia 18 stycznia 2006 r., sygn. I SA/Bk 367/05; WSA w Rzeszowie z dnia 15 czerwca 2010 r., sygn. I SA/Rz 248/10, LEX/el.

<sup>41</sup> Zob. np. wyroki: WSA w Rzeszowie z dnia 15 czerwca 2010 r., sygn. I SA/Rz 248/10; WSA w Gdańsku z dnia 19 czerwca 2008 r., sygn. I SA/Gd 22/08; WSA w Warszawie z dnia 12 października 2004 r., sygn. III SA 2408/03, LEX/el.

argumentem na rzecz istnienia uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego przez podatnika, podczas gdy jest to jedna z okoliczności faktycznych, która powinna być brana pod uwagę przy ocenie istnienia uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego, ale w zestawieniu z całokształtem materiału dowodowego oraz innymi okolicznościami faktycznymi, a w szczególności z sytuacją majątkową podatnika. Innymi słowy, niedopuszczalna jest taka interpretacja art. 33 § 1 o.p., zgodnie z którą już tylko perspektywa, nawet bardzo prawdopodobna, zastosowania wobec podatnika art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a u.p.t.u. przesądza o istnieniu uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania i zwalnia organ od analizy sytuacji majątkowej i finansowej podatnika. Ponadto nie ma podstaw do uznania, że każdy podatnik, wobec którego może znaleźć zastosowanie art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a u.p.t.u., jest świadomym oszustem podatkowym, który nie będzie miał zdolności ani woli wykonania zobowiązania i nie ma żadnego majątku. Takie rozumowanie jest obarczone błędami logicznymi. Konieczne jest bowiem wskazanie, że nawet prawdopodobna fikcyjność spornych transakcji, pociągająca za sobą zanegowanie prawa do odliczenia podatku naliczonego, nie musi jednak automatycznie przekładać się na uzasadnioną obawę co do niewykonania przez podatnika zobowiązania podatkowego.

Idąc tokiem rozumowania często prezentowanym przez organy podatkowe, potrzeba zabezpieczenia spełniałaby się niejako automatycznie poprzez wykazanie przybliżonej wysokości zobowiązania wcześniej niewykonanego w związku z prawdopodobnym zastosowaniem art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a u.p.t.u. Gdyby ustawodawca chciał, aby o zasadności zabezpieczenia decydowało już tylko zarzucane stronie wadliwe rozliczenie podatkowe i naruszenie prawa podatkowego, to nie umieściłby w przepisie art. 33 § 1 o.p. przesłanki „uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania”. Istnienie tej przesłanki wskazuje, że nie w każdym przypadku, gdy strona narusza reguły prawa podatkowego, musi istnieć potrzeba orzekania o zabezpieczeniu przedwymiarowym. Powyższe ilustruje także możliwość występowania poważnych nadużyć w działaniach organów podatkowych, które mogłyby wszczynać wobec podatników postępowania podatkowe, kontrole podatkowe lub kontrole celno-skarbowe na podstawie nieuzasadnionych twierdzeń o wykorzystywaniu przez podatnika „pustych” faktur do odliczenia podatku naliczonego, a następnie w ich trakcie mogłyby one wydawać decyzje o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego, mimo że majątek podatnika nie uzasadnia powstania obawy co do wykonania

zobowiązania podatkowego w przypadku wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Tym samym, niezależnie od wyniku ustaleń poczynionych przez organy w przedmiocie ewentualnego uczestnictwa podatnika w oszustwie podatkowym, w świetle przytoczonego wyroku Trybunału Konstytucyjnego<sup>42</sup> nawet fakt, że podatnik dokonywał odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur, co do których organ ma uzasadnione podejrzenia niezetelności, nie musi – w powiązaniu z sytuacją finansową podatnika – świadczyć automatycznie o istnieniu uzasadnionej obawy, że nie wykona on zobowiązania.

Powyższe rozważania podkreślają istotność wymienianej wcześniej analizy profilu podatkowego, finansowego oraz majątkowego podatnika, która jest procesem koniecznym do przeprowadzenia przed wydaniem decyzji zabezpieczającej wykonanie zobowiązania podatkowego. Jej przeprowadzenie nie powinno nastroczać organowi podatkowemu żadnych trudności, biorąc pod uwagę zakres informacji i danych, które są dla niego dostępne<sup>43</sup>. Takie dane mogą być z łatwością uzyskane ze sprawozdań finansowych, deklaracji podatkowych czy też ustalone na podstawie wysokości wpłacanych zaliczek na podatek dochodowy. O sytuacji finansowej danego podatnika będą decydować też takie czynniki jak stan jego aktywów i ich struktura oraz stan pasywów (organy podatkowe bardzo często albo w tym zakresie nie prowadzą żadnego postępowania, albo dochodzą do całkowicie błędnych wniosków, np. zarzucając podatnikowi wyzbywanie się majątku, podczas gdy on w trakcie prowadzenia działalności gospodarczej zamienia określone aktywa na inne, co ma z reguły charakter dynamiczny w procesie prowadzenia działalności gospodarczej). Organ podatkowy powinien także dokonać prognozowania zysku podatnika za kolejne okresy, bazując na wysokości zaliczek na podatek dochodowy, skoro obawa niewykonania zobowiązania podatkowego ma się zaktualizować w przyszłości. W tym miejscu należy także zauważyć, że organy podatkowe bardzo często przy wydawaniu decyzji zabezpieczających posiłkują się odległymi historycznie danymi,

<sup>42</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, LEX/el.

<sup>43</sup> Bazy danych organów podatkowych pozwalają na sprawdzenie bieżącego poziomu obrotów podatnika, ustalenie skali zatrudnienia, prognozowanie dochodowości działalności na podstawie wysokości wpłacanych zaliczek na podatek dochodowy, a przez to zebranie materiału dowodowego na płaszczyźnie oceny istnienia uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego.



które mają – ich zdaniem – przemawiać za wystąpieniem obawy niewykonania zobowiązania podatkowego przez podatnika. Organy podatkowe często także wskazują na postępowania egzekucyjne lub istnienie zaległości podatkowych wiele lat przed wydaniem decyzji zabezpieczającej, które to zobowiązania zostały w dodatku zaspokojone dobrowolnie lub w wyniku przeprowadzenia postępowania egzekucyjnego, jako podstawę uznania, że w sprawie zachodzi uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego. Trzeba przy tym zaznaczyć, że istnienie w podatkowej historii podatnika zaległości objętych tytułami wykonawczymi nie czyni z niego automatycznie podmiotu o wątpliwej reputacji, potencjalnie niewypłacalnego, co miałyby się przekładać na uzasadnioną obawę niewykonania zobowiązania podatkowego w przyszłości.

Konieczne jest również stwierdzenie, że organ podatkowy, stosując instytucję zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, musi zapewnić również ochronę słusznym interesom podatnika, który z powodu zabezpieczenia może ponieść szkodę lub nawet utracić zdolność dalszego prowadzenia działalności gospodarczej. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w swoim wyroku<sup>44</sup>, ingerencja w prawa jednostki z jednej strony stawia przed prawodawcą każdorazowo wymóg stwierdzenia rzeczywistej potrzeby jej dokonania w danym stanie faktycznym, z drugiej zaś powinna być rozumiana jako wymóg stosowania takich środków prawnych, które będą skuteczne, a więc rzeczywiście służących realizacji zamierzonych przez prawodawcę celów. Ponadto chodzi tu o środki niezbędne w tym sensie, że chronić będą określone wartości w sposób bądź w stopniu, który nie mógłby być osiągnięty przy zastosowaniu innych środków. Niezbędność to również skorzystanie ze środków jak najmniej uciążliwych dla podmiotów, których prawa lub wolności ulegną ograniczeniu. Ingerencja w sferę statusu jednostki musi więc pozostawać w racjonalnej i odpowiedniej proporcji do celów, których ochrona uzasadnia dokonane ograniczenie.

Na gruncie prawa podatkowego wydaje się zatem uzasadnione twierdzenie, że zasada niezbędności zakłada, iż jeśli istnieje wybór pomiędzy środkami nadającymi się do osiągnięcia danego celu, organy podatkowe powinny wybierać środki najmniej dotkliwe, niedogodności zaś wynikające z zastosowania danej normy prawnej powinny pozostawać w odpowiedniej relacji do urzeczywistnianego celu. Należy zauważyć przy tym, że konieczność zastosowania tej zasady wymaga, jak podkreślił NSA, całościowej oceny

<sup>44</sup> Wyrok TK z dnia 12 stycznia 1999 r., sygn. P 2/98, LEX/el.

określonego stanu faktycznego oraz regulacji prawnych tego stanu pod kątem zbadania, jakiemu celowi służyło dane unormowanie i jaki był przedmiot ochrony<sup>45</sup>.

Niezależnie do powyższego w każdym przypadku niezbędne jest dokonanie oceny stosowanego środka prawnego w kontekście zasady proporcjonalności. Zasada ta jest ogólną zasadą prawa i odgrywa fundamentalną rolę w interpretacji przepisów prawnych. Treść zasady proporcjonalności wyznaczają trzy wymogi: odpowiedniość, konieczność i proporcjonalność *sensu stricto*<sup>46</sup>. Test proporcjonalności środka prawnego należy uznać za spełniony, gdy środek spełnia łącznie wszystkie wskazane wyżej wymogi określające treść zasady proporcjonalności. Zasada proporcjonalności stanowi stały punkt odniesienia wielu orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W swoim wyroku Trybunał Konstytucyjny wskazał, że „jeżeli cel regulacji można osiągnąć przy pomocy dwóch środków, przy czym jeden z nich w większym stopniu pogarsza sytuację prawną podmiotu niż drugi, to należy wybrać korzystniejszy dla podmiotu. W każdej decyzji zabezpieczającej powinno znaleźć się wyraźne wyjaśnienie, dlaczego zastosowano instytucję zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego. Instytucja ta nie może być instrumentem wykorzystywanym w każdym przypadku, gdy organ ma podejrzenie zaniżenia zobowiązania

<sup>45</sup> Wyrok NSA z dnia 31 sierpnia 2011 r., sygn. I FSK 1195/10, LEX/el.

<sup>46</sup> Zob. na ten temat A. Mudrecki, *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020, LEX/el. Zdaniem autora: „Wymóg proporcjonalności muszą spełniać zarówno normy stanowionego prawa, jak i wykładnia prawa. Prawodawca nie może stanowić prawa naruszającego tę zasadę, a organy stosujące prawo nie mogą w procesie stosowania prawa dokonywać jego wykładni w sposób prowadzący do wyniku naruszającego tę zasadę. [...] Wymóg odpowiedniości jest z kolei spełniony, gdy badany środek prawny obiektywnie nadaje się do spełnienia celu, który stawia przed nim prawodawca. Ponadto wymóg konieczności jest spełniony, gdy wybrany środek prawny realizuje założony cel w sposób najbardziej skuteczny spośród innych dostępnych środków, przy wywołaniu najmniejszych dolegliwości. [...] Wreszcie wymóg proporcjonalności *sensu stricto* jest spełniony, gdy dolegliwości powodowane przez badany środek pozostają w rozsądnych relacjach do wagi celów, które środek ma realizować. Wymóg ten jest spełniony, gdy stopień dolegliwości środka prawnego można w sposób racjonalny uzasadnić społeczną potrzebą uzyskania celów, które środek ma realizować”. Na temat zasady proporcjonalności zob. także: A. Barak, *Proportionality. Constitutional Rights and their Limitations*, Cambridge 2012, <https://doi.org/10.1017/CBO9781139035293>; A. Miąsik, *System prawa Unii Europejskiej*, t. 2, Warszawa 2022, s. 186 i nast.



podatkowego. Rozpatrując sprawę, organ winien więc wykazać, jakiemu zachowaniu podatnika zabezpieczenie ma przeciwdziałać<sup>47</sup>.

Ponadto „uzasadniona obawa” określona w art. 33 o.p. musi być udowodniona. Wymaga podkreślenia to, że przesłanka zabezpieczenia musi być wykazana indywidualnie w każdym konkretnym przypadku, przede wszystkim nawiązując do sytuacji finansowej podatnika. Ponadto ocena „uzasadnionej obawy” powinna być wykazana w treści decyzji w sposób jasny i czytelny dla podatnika.

Należy także zauważyć, że sama wysokość przybliżonego zobowiązania podatkowego nie uzasadnia obawy niewykonania go w przyszłości. Tylko odniesienie wielkości przybliżonego zobowiązania do stanu majątku podatnika<sup>48</sup> oraz ocena prawdopodobieństwa wykonania zobowiązania w kontekście jego działań jako podatnika mogą prowadzić do wniosków, że zachodzi uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania z uwagi na brak majątku i nierzetelność podatnika.

## 5. UWAGI KOŃCOWE

Przesłanka zastosowania zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, tj. uzasadniona obawa niewykonania tego zobowiązania, wymaga od organów podatkowych (pod kontrolą sądów administracyjnych) odpowiedniego ustalania relacji między konkurującymi wartościami – prawem własności podatnika i obowiązkiem płacenia przez niego podatków. Organy podatkowe mają obowiązek nie tylko wykazać (z powołaniem na konkretne elementy sytuacji podatnika, zwłaszcza jego kondycję majątkową), że istnieje prawdopodobieństwo niewykonania zobowiązania, lecz

<sup>47</sup> Wyrok TK z dnia 31 stycznia 1996 r., sygn. K 9/95, OTK 1996/1/2, LEX/el.

<sup>48</sup> Na tę relację zwraca się uwagę w orzecznictwie sądów administracyjnych, zgodnie z którym dopiero zestawienie danych przybliżających kondycję ekonomiczną podatnika, jego zasoby oraz możliwości płatnicze z kwotą przewidywanego zobowiązania podatkowego może zostać uznane za wykazanie uzasadnionej obawy niewykonania (dobrowolnego lub przymusowego) tego zobowiązania (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 lipca 2011 r., sygn. I SA/GI 297/11, LEX/el.; teza powtórzona następnie w czterech wyrokach tego sądu z dnia 1 sierpnia 2012 r., sygn.: III SA/GI 464/12, III SA/GI 465/12, III SA/GI 467/12 i III SA/GI 468/12, LEX/el.). Ponadto dokonując ustaleń w tym zakresie, organy podatkowe powinny w sposób wyczerpujący zebrać i rozpatrzyć cały materiał dowodowy, uwzględnić wszystkie okoliczności przedstawione przez strony, a w razie wątpliwości dokonać własnych ustaleń (wyroki WSA w Łodzi z dnia 12 czerwca 2008 r., sygn.: I SA/Łd 1383/07, I SA/Łd 1384/07, I SA/Łd 1385/07, LEX/el.).

także powinny ujawnić w uzasadnieniu decyzji zabezpieczającej powody zastosowania zabezpieczenia. Dodatkowo dokonana przez organ podatkowy analiza musi zostać uargumentowana i przedstawiona podatnikowi tak, aby przekonać go do tego, że zachodzi prawdopodobieństwo jego niewypłacalności, oraz przedstawić mu powody zastosowania zabezpieczenia. W takim postępowaniu zabezpieczającym nie ma absolutnie możliwości uznania, że domniemane przez organ podatkowy prawdopodobieństwo posługiwania się przed podatnika tzw. pustymi fakturami oznacza w każdym przypadku obawę niewykonania przez tego podatnika zobowiązania podatkowego.

O konieczności zastosowania zabezpieczenia nie mogą samodzielnie – poza zdarzeniami wskazanymi we wcześniejszych fragmentach niniejszego artykułu – przesądzać także m.in.:

- przewidywana wysokość zobowiązania podatkowego;
- upływ terminu zapłaty zobowiązania, zwłaszcza gdy jego istnienie i wysokość są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej;
- zmniejszanie się dochodów podatnika (nawet ich drastyczny spadek), ponieważ nie jest to równoznaczne ze „zmniejszeniem” jego majątku (może to bowiem oznaczać tylko spowolnienie dynamiki poprawy sytuacji majątkowej podatnika albo zachowanie *status quo*, a poza tym podatnik może ograniczyć wydatki pokrywane z bieżących dochodów i – mimo zmniejszenia wpływów do budżetu – nie naruszać zgromadzonych środków majątkowych);
- „normalne przejawy” działalności podatnika, np. sporadyczna sprzedaż maszyny, urządzenia lub innych środków trwałych, dokonywana na zasadach rynkowych, z dostatecznym namysłem (bez pośpiechu) i za realne ceny;
- niepotwierdzone, powstałe w toku postępowania wątpliwości co do rzetelności rozliczeń podatnika;
- niski kapitał założycielski spółki.

Nie ulega także wątpliwości, że uzasadniona obawa musi istnieć już w chwili rozstrzygnięcia w przedmiocie zabezpieczenia, jednak obawa ta odnoszona jest zarazem do zdarzenia, które jeszcze na wystąpiło (a nawet nie wiadomo, czy w ogóle wystąpi). Ten stan rzeczy sprawia, że analizowanej kwestii nie można rozpatrywać w kontekście tradycyjnie pojmowanych dowodów – trudno bowiem wskazać, jakie okoliczności uzasadniałyby w sposób pewny (to zaś jest istotą dowodu) istnienie takiej obawy. Jednak pomimo odmienności występujących w postępowaniu dowodowym

w przypadku wydawania decyzji zabezpieczającej nie sposób uznać, że postępowanie dowodowe może nie odpowiadać wymogom przewidzianym w przepisach Ordynacji podatkowej. Co więcej, w takich sprawach organ podatkowy ma obowiązek prowadzić postępowanie wyjaśniające i nie może „przerzucić ciężaru dowodu” na podatnika. Ergo, wykazanie przesłanki warunkującej możliwość zastosowania zabezpieczenia spoczywa na organie, który w uzasadnieniu powinien wyraźnie określić, w czym upatruje źródło obawy, przy czym nie może być ono domyślne, lecz uprawdopodobnione w sposób czytelny dla podatnika. Ponadto wykazanie takiej obawy musi być poprzedzone analizą podatkową, finansową i majątkową profilu podatnika i na jej gruncie musi nastąpić wykazanie istnienia uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego, w szczególności przy wzięciu pod uwagę sytuacji finansowej podatnika, w tym wysokości jego dochodów i tendencji z nimi związanej (wzrostowej albo spadkowej), wartości środków trwałych i innych aktywów posiadanych przez podatnika, które mogą w sposób oczywisty wskazywać na potencjał do zaspokojenia zabezpieczanego zobowiązania.

## BIBLIOGRAFIA

- Barak A., *Proportionality. Constitutional Rights and their Limitations*, Cambridge 2012, <https://doi.org/10.1017/CBO9781139035293>
- Bieniek B., *Decyzja wydana wobec kontrahenta podatnika jako dowód służący do zakwestionowania prawa do odliczenia podatku naliczonego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 8.
- Chlebny J., *Sądownictwo administracyjne w Polsce z perspektywy art. 47 KPP*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2022, nr 10.
- Dauter B., *Komentarz do art. 33 ustawy – Ordynacja podatkowa*, LEX/el.
- Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej. Komentarz*, red. A. Wróbel, Warszawa 2020.
- Komentarz do Ordynacji podatkowej*, red. L. Etel, LEX/el.
- Lasiński-Sulecki K., *Decyzja wydana na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług jako dowód w postępowaniu podatkowym dotyczącym prawa do odliczenia*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2023, nr 5.
- Lasiński-Sulecki L., Morawski W., *Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych*, [w:] *System prawa finansowego*, t. 3, red. L. Etel, Warszawa 2010.
- Miąsik A., *System prawa Unii Europejskiej*, t. 2, Warszawa 2022.
- Mudrecki M., *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020.
- Półtorak N., *Zakres związania państw członkowskich Kartą Praw Podstawowych Unii Europejskiej*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2014, nr 10.
- Szpunar M., *Kilka uwag systematyzujących na temat zakresu zastosowania Karty Praw Podstawowych UE*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2015, nr 10.

## ISSUANCE OF A DECISION TO ESTABLISH SECURITY IN RELATION WITH A DENIAL OF THE RIGHT TO DEDUCT INPUT TAX ON THE BASIS OF FICTIOUS INVOICES

**Summary.** The article deals with the issuance by tax authorities of decisions securing the execution of a tax liability on the taxpayer's property prior to the issuance of a decision determining the amount of liability in value added tax in connection with tax proceedings, tax inspection, or customs and tax inspection, which are carried out in relation to questioning by the tax authorities the deduction of input tax on the basis of fictitious invoices. It presents how these regulations are interpreted and applied by tax authorities and administrative courts in specific cases. It also analyzes the mistakes made in such proceedings and violations of the taxpayer's rights. At the same time, the correct model of handling and adjudication in this type of cases with respect for the rights of taxpayers is presented.

**Keywords:** decision to establish security, reasonable expectation that a tax liability will not be performed, input tax deduction, fictitious invoices, principle of trust in tax authorities

Mariusz Macudziński\* 

## WYBRANE ASPEKTY WSPÓŁCZESNEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI PODATKOWEJ

**Streszczenie.** Artykuł podejmuje tematykę obowiązku sprawozdawczości i przekazywania informacji administracji skarbowej o zdarzeniach mających wpływ na zidentyfikowanie zobowiązania podatkowego. Autor stara się również wykazać, że współczesne obowiązki podatkowe w zakresie przesyłania różnych danych o aktywności w obszarze podatkowym i gospodarczym wychodzą zdecydowanie poza standardowe utarte schematy i relacje deklaracja – organ podatkowy.

**Słowa kluczowe:** sprawozdawczość podatkowa, deklaracje, informacje, transmisja danych, raportowanie, systemy teleinformatyczne, monitorowanie, uszczelnianie systemu podatkowego

### 1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Polski system fiskalny nakłada obowiązek podatkowy na podatnika albo cyklicznie, albo w związku z określonymi zdarzeniami ekonomicznymi. Obowiązkowe świadczenia podatkowe znajdują swoje unormowania wprost w regulacjach Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia

---

\* Doktor nauk prawnych, adiunkt, Akademia im. Jakuba z Paradyża w Gorzowie Wielkopolskim, Wydział Administracji i Bezpieczeństwa Narodowego, Zakład Administracji, e-mail: [mmacudzinski@ajp.edu.pl](mailto:mmacudzinski@ajp.edu.pl), <https://orcid.org/0000-0003-2316-2937>

2 kwietnia 1997 r.<sup>1</sup>, a w dalszej konsekwencji w ustawach materialnego prawa podatkowego.

O ile Konstytucja RP zawiera normy stanowiące podstawę całego systemu prawa, regulujące problematykę najważniejszych kwestii i fundamentów państwa, o tyle ustawa jest aktem prawnym, który zawiera normy o charakterze abstrakcyjnym i generalnym. Jest uszczegółowieniem i dookreśleniem postulatów i założeń podstaw porządku prawnego wyrażonego w przepisach Konstytucji.

Obowiązki wynikające z przepisów materialnego prawa podatkowego wymagają m.in. systematycznego regulowania zobowiązań podatkowych, a także sporządzania dla administracji skarbowej informacji i zeznań podatkowych o zaistniałych zdarzeniach gospodarczych. Sprawozdawczość podatkowa oparta na deklarowaniu, zeznawaniu, informowaniu czy też zawiadamianiu organów podatkowych o zaistniałych zdarzeniach mających wpływ na powstanie zobowiązania podatkowego jest w znacznej większości przypadków konsekwencją tzw. zasady samoobliczenia podatku<sup>2</sup>. Jest ona bardzo ważnym przejawem aktywności podatkowej podmiotów prawa

<sup>1</sup> Dz.U. Nr 78, poz. 483.

<sup>2</sup> Zasada samoobliczenia podatku jest podstawową zasadą obowiązującą w polskim systemie podatkowym. Zgodnie z jej literalnym brzmieniem polega ona na tym, że podatnik sam oblicza podstawę opodatkowania, nalicza od tej podstawy podatek i odprowadza go na rachunek właściwego organu podatkowego. Zasada ta jest konsekwencją przesunięcia na podatnika ciężaru obliczenia własnego zobowiązania podatkowego, będącego efektem prawidłowego rozpoznania przychodów, obrotów, dochodów, kosztów uzyskania przychodu, stawek podatkowych oraz zastosowania odpowiedniego sposobu obliczenia podatku. Powyższe konsekwentnie łączy się z fundamentem powinności podatkowej, jakim jest pojęcie zobowiązania podatkowego. Zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego (art. 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm., dalej: o.p.). Zobowiązanie to jest tym samym formą konkretyzacji zindywidualizowanego obowiązku podatkowego, tj. obowiązku uiszczenia należności podatkowych na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy (art. 4 o.p.). Zasada samoobliczenia podatku jest powiązana tym samym z powstawaniem zobowiązania podatkowego z mocy prawa, a nie na skutek doręczenia konstytucyjnej decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania. Powstanie zobowiązania z mocy prawa następuje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania. Zaistnienie takiego zdarzenia jest zatem jednocześnie momentem powstania zobowiązania podatkowego. Zob. szerzej M. Macudziński, *Prawne aspekty bezpieczeństwa gospodarczego i finansowego państwa*, Gorzów Wielkopolski 2022, s. 191 i nast.

podatkowego. Od momentu przekazania informacji dla administracji skarbowej administracja ta staje się ich administratorem, tj. przetwarza je i jednocześnie wykorzystuje do wielu celów<sup>3</sup>.

Z rozmaitych przyczyn prawo podatkowe wprowadza ekstraordynaryjne obowiązki informacyjne, polegające zazwyczaj na wymogu szczegółowego opisu i analizy określonego zjawiska gospodarczego i szczególnego dokumentowania operacji gospodarczych, np. zawieranych między podmiotami powiązаныmi bądź między podmiotami krajowymi i podmiotami mającymi siedzibę w kraju, który uprawia szkodliwą konkurencję podatkową<sup>4</sup>.

Zauważyć przy tym należy, że gromadzenie, przetwarzanie, przekazywanie i wykorzystywanie informacji ma w prawie podatkowym większe znaczenie niż w większości dziedzin prawa. Przyczyn takiego stanu rzeczy upatrywać należy w tym, że większość podatków pozostaje w ścisłej relacji do rozmaitych zjawisk gospodarczych, takich jak produkcja, handel, świadczenie usług czy konsumpcja. Zjawiska te są kwantyfikowalne, ujęcia ilościowe oddają je w sposób obiektywny, umożliwiając tym samym adekwatne ich opodatkowanie, a zwłaszcza osiągniętych w związku z nimi korzyści. Wymaga to gromadzenia informacji o wspomnianych zjawiskach – o wielkości obrotu, ponoszonych kosztach, osiągniętym dochodzie bądź poniesionej stracie, wielkości posiadanego majątku, poszczególnych transakcjach, osiągniętych wynagrodzeniach za pracę czy usługi etc.<sup>5</sup>

Gromadzenie i przetwarzanie tych danych od pewnego już czasu wykracza poza tradycyjny przekaz informacji zawarty w złożonych organom podatkowym deklaracjach. Mimo że sprawozdawczość ta jest podstawowym sposobem „komunikowania się” podatników z organami podatkowymi w ramach wypełniania przez nich obowiązków, to zakres tego pojęcia wydaje się jednak o wiele szerszy. Wpływ na ten stan rzeczy ma co najmniej kilka czynników, a mianowicie dynamiczne zmiany w otoczeniu przedsiębiorców, niechęć do świadczeń publicznych, przejawiająca się w różnych sposobach ucieczki przed podatkiem, a także rozwój nowoczesnych technologii.

Powiązanie tych czynników oraz dokonana lektura aktualnego stanu prawnego umożliwiły, jak się wydaje zasadnie, zaliczyć do współczesnej sprawozdawczości podatkowej inne narzędzia i instrumenty, które

<sup>3</sup> Jednym z nich jest stałe monitorowanie wywiązywania się podmiotów prawa podatkowego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego.

<sup>4</sup> B. Brzeziński, *Informacja i dokumentacja w prawie podatkowym*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. idem, Toruń 2009, s. 299.

<sup>5</sup> B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 553.



wykorzystują do przekazu, transferu czy analizy danych do celów podatkowych rozwinięte systemy informatyczne oraz angażują do tego procesu również inne podmioty niż samych podatników.

Próba prezentacji oraz ocena tych narzędzi i instrumentów miała na celu wyeksponowanie aktualnych relacji oraz zależności, jakie łączą podatników z organami administracji skarbowej w aspekcie wywiązywania się z obowiązków podatkowych. Zamierzeniem autora było również wykazanie, że współczesna sprawozdawczość podatkowa wykracza poza proste przekazywanie informacji za pośrednictwem deklaracji czy też zeznań podatkowych, w wielu obszarach charakteryzuje się ona bowiem skomplikowanym i ponadprzeciętnym sposobem przesyłania danych za pośrednictwem autoryzowanej komunikacji elektronicznej.

## 2. DEFINICJA POJĘĆ, ZAKRES WYSTĘPOWANIA I RODZAJE TRADYCYJNEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI PODATKOWEJ

W przepisach Ordynacji podatkowej termin „deklaracja” jest używany w szerszym znaczeniu niż w przepisach ustaw podatkowych, gdyż zgodnie z brzmieniem art. 3 pkt 5 o.p. przez deklaracje rozumie się również zeznania, wykazy oraz informacje, do których składania obowiązani są – na podstawie przepisów prawa podatkowego – podatnicy, płatnicy i inkasenci.

Deklaracjami są tym samym wszelkiego rodzaju informacje przekazywane organom podatkowym na ściśle określonych drukach (wzorach dokumentów określonych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych). Znaczenie i charakter prawny deklaracji są takie, że jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek jej złożenia, a zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty.

Jeżeli natomiast zobowiązanie podatkowe powstaje poprzez ziszczenie się określonego zdarzenia, z którym przepisy wiążą taki skutek, podatnik jest zwykle zobowiązany do samoobliczenia podatku i zadeklarowania go w składanej deklaracji podatkowej. Przyjmuje się tym samym, iż deklaracja podatkowa jest formą oświadczenia wiedzy podatnika<sup>6</sup>, dotyczącego faktów mających znaczenie dla powstania i wysokości zobowiązania podatkowego.

<sup>6</sup> *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2017, s. 32–33 i 178–179.



Istnieją również poglądy, iż w deklaracji podatkowej następuje wstępne rozstrzygnięcie sprawy podatkowej<sup>7</sup>.

Jakkolwiek nazywalibyśmy dokument w zakresie przytoczonych wyżej kryteriów określających powinności podatkowe, sprawozdawczość podatkowa sprowadza się w istocie do przekazywania informacji o zaistniałych i istotnych zdarzeniach, których uczestnikami są podmioty prawa podatkowego.

Przepisy każdej z ustaw materialnego prawa podatkowego dla realizacji sprawozdawczości podatkowej posługują się różnymi pojęciami czy też znaczeniami ogólnie pojmowanego słowa „deklaracja”. Na przykład zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi już sama informacja zawarta w zgłoszeniu celnym jest również deklaracją podatkową w rozumieniu art. 3 pkt 5 o.p.<sup>8</sup>

Stąd też jeżeli zestawimy całe spektrum obowiązków sprawozdawczych składanych organom podatkowym w formie różnych dokumentów, nie będzie miało większego znaczenia, jak nazywa się ten dokument. W ramach tej sprawozdawczości powinien być przecież osiągnięty cel założony przez ustawodawcę, a mianowicie przekazanie istotnych informacji o zdarzeniu, którym interesuje się prawo podatkowe, czyli mogącym powodować powstanie obowiązku podatkowego, a w konsekwencji zobowiązania podatkowego.

Z różnymi typami deklaracji i treściami w nich zawartymi prawo wiązać może rozmaite konsekwencje. Jest to jednak kwestia wtórna bądź poboczna wobec samej deklaracji podatkowej oraz jej informacyjnej natury<sup>9</sup>. Nazwanie tego dokumentu deklaracją, zeznaniem czy też informacją jest wyłącznie wolą ustawodawcy wyrażoną w ustawie podatkowej. Ważne jest przy tym to, że składanie tych dokumentów jest powszechnie pojmowanym obowiązkiem podatkowym, będącym jednym z podstawowych narzędzi dyscyplinujących podmioty prawa podatkowego i stanowiących główne źródło wiedzy o ich aktywności.

<sup>7</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2005*, Wrocław 2005, s. 37–38.

<sup>8</sup> *Wyrok z dnia 21 kwietnia 2004 r., I SA/Łd 627/03, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 12, s. 60.*

<sup>9</sup> B. Brzeziński, *Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 11, s. 14 i nast.

### 3. INNE RODZAJE SPRAWOZDAŃ, INFORMACJI I SYSTEMÓW PRZEKAZYWANIA DANYCH DO CELÓW PODATKOWYCH

Sprawozdawczość podatkowa to w zasadzie obszar zarezerwowany dla podmiotów prawa podatkowego, który opiera się na obowiązkowym informowaniu administracji skarbowej o zaistniałych zdarzeniach gospodarczych, mających ważne znaczenie na gruncie prawa podatkowego.

Wskazane wcześniej sposoby przekazywania szeroko pojętych informacji (deklaracje, zeznania, informacje, zawiadomienia) należałoby poszerzyć o współczesne i kluczowe dla sprawozdawczości podatkowej, a w rzeczy samej istotne z punktu widzenia kryteriów uszczelniania systemu podatkowego narzędzia i instrumenty, które można zakwalifikować do nieco wyższego i wyspecjalizowanego poziomu przesyłania danych (kodowanego i autoryzowanego transferu teleinformatycznego).

Przy tym, pomimo że ogólnie transmisja tych danych jest oparta na wspólnej sieci internetowej, jest ona w swojej treści wspierana dodatkowo m.in. przez rozbudowane systemy bankowości elektronicznej i ich bazy danych czy też systemy nawigacji satelitarnej oraz pozycjonowania bądź geolokalizacji.

To w zasadzie może oznaczać, że sprawozdawczość podatkowa nie stanowi jedynie prostego przekazu informacji pomiędzy podatnikiem lub płatnikiem donoszącymi organowi podatkowemu o ich sytuacji organizacyjno-prawnej, gospodarczej i majątkowej, na nośniku elektronicznym lub po prostu na papierze, lecz jest to wysoce skomplikowany pod względem treści i zaangażowania technicznego pakiet często bardzo dużej ilości informacji.

Co więcej, poza podatnikiem angażującym się w ten transfer i przekaz informacji, w niektórych obszarach zaangażowane zostały również inne podmioty – nie tylko ze sfery prywatnej, ale również z publicznej.

Stąd też można przyjąć, że sprawozdawczość podatkowa to pojęcie bardzo pojemne, które pozwala na zakwalifikowanie w jego zbiorze, poza skromnie brzmiącą „deklaracją podatkową”, również innych narzędzi, instrumentów i systemów informatycznych, służących gromadzeniu, analizie, sporządzaniu i transmisji danych do celów podatkowych.

Dlatego w ocenie autora zaliczyć do nich należałoby również:

- Jednolity Plik Kontrolny – JPK;
- monitorowanie i kontrolowanie przepływów pieniężnych (mechanizm podzielonej płatności – *split payment*);

- transmisję danych z kas fiskalnych online i kas z wirtualnym zapisem danych;
- monitorowanie drogowego i kolejowego przewozu niektórych towarów – system SENT;
- System Teleinformatyczny Izby Rozrachunkowej – STIR;
- wymianę informacji podatkowych z innymi państwami oraz wymianę informacji w ramach ustawodawstwa FATCA;
- informowanie o schematach podatkowych (*Mandatory Disclosure Rules* – MDR).

### 3.1. Jednolity Plik Kontrolny – JPK

Idea wprowadzenia JPK do polskiego systemu podatkowego pojawiła się w 2014 roku, natomiast jego elektroniczne wdrożenie miało miejsce 1 stycznia 2016 r. Jest to narzędzie nie tyle samoistne, ile raczej mające wspierać tradycyjne kontrole aparatu skarbowego. Problematyczna dla upowszechnienia systemu JPK była różnorodność technik ewidencyjnych stosowanych przez podatników podatku od towarów i usług, ustawa o podatku od towarów i usług nie nakładała bowiem obowiązku prowadzenia ewidencji w jednej, ustandaryzowanej formie. Przy tzw. nieedytowalnej postaci ewidencji analiza porównawcza nie była niemożliwa, była jednakże wysoce utrudniona.

Wprowadzenie w 2016 r. formatu JPK było nieco odmienne od pierwotnych założeń, nie zakładało ono bowiem podawania NIP wystawcy faktury (sprzedawcy) – a to z punktu widzenia identyfikowania podmiotów transakcji ma kluczowe znaczenie dla całego systemu raportowania w strukturze JPK.

Aktualna struktura JPK w pełni pozwala na identyfikowanie i porównywanie zdarzeń gospodarczych w ramach dokonywanych transakcji pomiędzy podatnikami.

Ponadto cel wprowadzenia JPK był i jest oczywisty, został bowiem zdecydowanie ukierunkowany na zwalczanie nadużyć w sferze podatkowej. Nadrzędnym celem JPK jest także umożliwienie przeprowadzenia sprawnej i efektywnej kontroli poprzez jej zautomatyzowanie, wyeliminowanie papierowych wydruków czy nieedytowalnych plików. W konsekwencji wpływa to na zmniejszenie liczby kontroli podatkowych oraz kontroli celno-skarbowych, by w końcu przyczynić się do obniżki kosztów funkcjonowania samej administracji i procesu poboru podatków.

Jednolity Plik Kontrolny służy temu, aby system podatkowy stał się bardziej szczelny, a wpływy z podatków zasiły w większym niż dotychczas stopniu budżet państwa. Tym samym ma to być skuteczne narzędzie przeciwdziałające unikaniu opodatkowania i wyłudzeniom podatku od towarów i usług. Łatwiejsze stało się sprawdzenie, czy zgadzają się dane podatnika, który dokonuje odliczenia podatku naliczonego, z tym, co wykazał w swoich ewidencjach sprzedawca wystawiający daną fakturę, czyli tzw. elektroniczne kontrole krzyżowe.

Dlatego też aktualnie obowiązkowo stosowane pliki JPK\_V7M i JPK\_V7K są jednymi z instrumentów, za pomocą których możliwe jest zwalczanie nadużyć w tym obszarze poprzez z informatyzowanie i zautomatyzowanie czynności sprawdzających, pozwalających na szybkie powiązanie transakcji udokumentowanych w fakturach i ujętych w rejestrach wystawcy i nabywcy. Jest też narzędziem do wyszukiwania „pustych faktur” i eliminowania ich z obrotu prawnego przez administrację skarbową.

Podstawą prawną stosowania tego instrumentu prawa podatkowego jest ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>10</sup>. Zgodnie z brzmieniem art. 193a § 1 i 2 o.p. określono, iż w przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych organ podatkowy może żądać przekazania całości lub części tych ksiąg oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, wskazując rodzaj ksiąg podatkowych oraz okres, którego dotyczą.

Pliki JPK są tworzone w schemacie .xml<sup>11</sup>. Należy mieć jednakże na względzie to, że zapisy w nich muszą odzwierciedlać historyczne dane, co ma istotne znaczenie dla zmian dokonywanych po ich przesłaniu. Jeżeli dokonano jakichkolwiek zmian, w zapisach danej struktury muszą być uwzględnione poprzednie wartości.

Wskazać także należy, iż pliki JPK to zestaw informacji o operacjach gospodarczych przedsiębiorcy za dany okres rozliczeniowy, składany za pomocą środków komunikacji elektronicznej, a więc konieczne jest

<sup>10</sup> Dz.U. poz. 1649.

<sup>11</sup> Opracowany przez World Wide Web Consortium standard służący do definiowania struktury dokumentu XML (uniwersalnego języka znaczników przeznaczonego do reprezentowania różnych danych w strukturalizowany sposób). Dokumenty zawierające definicje XML Schema zapisuje się zwykle w plikach z rozszerzeniem .xsd (XML Schema Definition).

posiadanie podpisu elektronicznego lub profilu zaufanego eGo (ePUAP)<sup>12</sup>. Dane kompresowane w schemat pliku są pobierane bezpośrednio z systemów finansowo-księgowych przedsiębiorcy (np. w zakresie podatku od towarów i usług z ewidencji zakupu i sprzedaży).

Istnieje również możliwość skorzystania z bezpłatnej i bezpiecznej aplikacji Ministerstwa Finansów, która umożliwi wygenerowanie i wysłanie pliku JPK, udostępnionej na jego stronie internetowej<sup>13</sup>.

Cały system transferu danych w formacie JPK oparty jest na weryfikacji spójności i kompletności ksiąg z deklaracjami podatkowymi. Zdecydowanie ma on jednak służyć weryfikacji m.in. związku przychodu z kosztami jego uzyskania czy też prawidłowości wyboru stosowanych stawek podatku od towarów i usług.

Comiesięczne przesyłanie JPK\_V7M lub kwartalne JPK\_V7K służy natomiast porównywaniu danych źródłowych z deklaracją VAT, ale także porównywaniu danych kontrahentów, wyszukiwaniu nabywców od podmiotów podejrzanych czy też wychwytywaniu błędnych księgowani w rozliczeniach. Analizy prowadzone na JPK pozwalają precyzyjnie wytypować podmioty do kontroli, dzięki analizie JPK organy Krajowej Administracji Skarbowej mają bowiem szerszą wiedzę o tym, co się dzieje w obrocie gospodarczym.

Pobocznym skutkiem wdrożenia tej formy sprawozdawczości podatkowej jest też przywracanie warunków prawidłowej i uczciwej konkurencji.

### 3.2. Monitorowanie i kontrolowanie przepływów pieniężnych (mechanizm podzielonej płatności – *split payment*)

*Split payment* jest mechanizmem mającym na celu przeciwdziałanie oszustwom podatkowym poprzez wykluczenie możliwości przywłaszczenia przez nieuczciwego podatnika podatku od towarów i usług podatku, który powinien zostać wpłacony do budżetu państwa.

---

<sup>12</sup> Profil zaufany to bezpłatna metoda potwierdzania tożsamości obywatela w systemach elektronicznej administracji. Działa on jak odręczny podpis. Profil zaufany potwierdza tożsamość obywatela – podpis potwierdzony profilem zaufanym, podobnie jak kwalifikowany podpis elektroniczny, skutecznie zastępuje w kontaktach z podmiotami publicznymi podpis własnoręczny.

<sup>13</sup> *Jednolity Plik Kontrolny*, b.r., <https://www.podatki.gov.pl/jednolity-plik-kontrolny/> (dostęp: 7.12.2022).

Mechanizm ten zaliczany jest do rozwiązań „rekomendowanych przez Komisję Europejską w *Studium wykonalności alternatywnych metod poprawy oraz uproszczenia poboru p.t.u. (Study on feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries)*”<sup>14</sup>, a w szczególności służyć ma uszczelnianiu systemu podatkowego.

W polskim systemie podatkowym mechanizm podzielonej płatności obowiązuje od 1 lipca 2018 r. Zmiany zostały wprowadzone ustawą z dnia 15 lipca 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, poprzez wprowadzenie do działu XI nowego rozdziału 1a – „Mechanizm podzielonej płatności”<sup>15</sup>.

Zastosowany w Polsce model został zaprojektowany w sposób wyjątkowy, ma bowiem bardzo szeroki zasięg w zakresie jego funkcjonalności oraz elementu podmiotowego.

Element sprawozdawczości i raportowania danych dostrzec można w modelu funkcjonowania mechanizmu *split payment*. Charakteryzuje się on obowiązkowym podzieleniem, poprzez zastosowanie transmisji danych w systemie bankowym, kwoty brutto wynikającej z otrzymanej faktury, na dwa strumienie płatności (rozdzielenie kwoty netto i kwoty podatku od towarów i usług)<sup>16</sup>.

Podatnik, który otrzymał fakturę w związku z nabyciem towarów lub usług, chcąc dokonać płatności przy zastosowaniu mechanizmu podzielonej płatności, dokonuje zapłaty kwoty odpowiadającej całości albo części kwoty podatku wynikającej z otrzymanej faktury na tzw. rachunek VAT<sup>17</sup> oraz na rachunek bankowy lub na rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, na który wpłaca całość albo część kwoty odpowiadającej wartości sprzedaży netto, wyrażonej wyłącznie w złotych polskich.

<sup>14</sup> T. Kassel, J. Tokarski, M. Walewski, W. Gede, *Split payment – Raport PwC*, 2016, s. 4, <https://www.pwc.pl/pl/pdf/split-payment-raport-pwc.pdf> (dostęp: 7.12.2022).

<sup>15</sup> Dz.U. z 2018 r., poz. 62.

<sup>16</sup> Zastrzec należy, że dokonywane jest wyłącznie w odniesieniu do rozliczeń B2B (*business-to-business*), tj. w transakcjach realizowanych pomiędzy czynnymi podatnikami podatku od towarów i usług, jeżeli kwota transakcji przekracza albo stanowi równowartość 15 tys. zł oraz dotyczy towarów i usług wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy.

<sup>17</sup> Jest to rachunek VAT, o którym stanowi art. 62a ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2324 ze zm.) oraz art. 3b ust. 1 ustawy z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 924 ze zm.).



W ramach mechanizmu *split payment* następuje rozdzielenie płatności publicznoprawnej od należności kontraktowej (kwoty netto transakcji). Pozwala to na kumulowanie, a tym samym łatwiejsze identyfikowanie przyszłych zobowiązań w podatku od towarów i usług wobec budżetu państwa i dostawców podatnika.

Powyższa transmisja danych i rozdzielenie płatności wiąże się z dodatkowym uprawnieniem, jakie zyskały organy podatkowe, które mogą lepiej weryfikować rozliczenia podatników, mianowicie z kontrolowaniem kwoty należnego podatku już na etapie samej transakcji, od chwili dokonania płatności przez nabywcę. Dzieje się to poprzez uzyskanie wglądu w dokonywane przez podatników płatności poprzez rachunki VAT, na których transakcje rejestrowane są w czasie rzeczywistym. W założeniach tego mechanizmu przyjęto, że organ podatkowy powinien mieć możliwość stałego monitorowania płatności, a także ich blokowania.

Jest to jedno z kluczowych założeń mechanizmu podzielonej płatności, jeżeli chodzi o uprawnienia, jakie zyskała administracja skarbowa w zakresie zwalczania nadużyć podatkowych. Mechanizm ten z założenia utrudnia lub wręcz uniemożliwia powstawanie nadużyć już na etapie samej transakcji. Jednocześnie zapewnia lepszą transparentność rozliczeń pomiędzy podatnikami, a przy tym utrudnia wyprowadzanie środków pieniężnych poza krajowy system bankowy.

Niewątpliwie służy on także zapewnieniu większej stabilności wpływów z tytułu podatku od towarów i usług. Efektem tego ma być zapewnienie większego bezpieczeństwa finansowego państwa, pewności prowadzenia działalności gospodarczej oraz zachowania równych zasad konkurencji – to podstawowe cele, jakie legły u podstaw jego wprowadzenia.

### 3.3. Transmisja danych z kas fiskalnych online i kas z wirtualnym zapisem danych

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nakładają obowiązek stosowania kas rejestrujących (fiskalnych) na podatników dokonujących sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, o czym stanowi art. 111 ust. 1 u.p.t.u. Jednym z najistotniejszych kryteriów decydujących o obowiązku ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kasy rejestrującej jest więc rodzaj odbiorcy sprzedawanych przez podatnika towarów lub usług.



Kasa rejestrująca jest urządzeniem elektronicznym służącym do rejestracji obrotu oraz kwot podstawy dla podatku dochodowego i podatku należnego w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, potwierdzającym rzeczywisty przebieg operacji gospodarczych w ramach sprzedaży detalicznej. Kasy stosowane w Polsce mają pamięć fiskalną typu OTP (*one time programing*). Ponadto każda z nich ma unikalny numer. W pamięci kasy rejestrującej na zakończenie doby zapisywane są informacje o wysokości kwot netto, podatku według aktualnych stawek podatku od towarów i usług oraz łączna kwota podatku i należności brutto.

Dotychczas stosowane w Polsce rozwiązania i model działania w obszarze fiskalizacji obrotu przy wykorzystaniu kas fiskalnych i kontroli podatkowej nie przynosiły oczekiwanych rezultatów w zakresie efektywnego i długofalowego zmniejszenia skali nieujawnionych transakcji oraz trwałego ograniczania luki podatkowej. Potrzebny okazał się nowy impuls oraz zmiana jakościowa, które dały szansę na zwiększenie efektywności działania aparatu skarbowego, ściągalności podatków oraz transparentności obrotu.

Funkcjonujący dotychczas system fiskalizacji nie był dostosowany do realizacji centralnego raportowania transakcji. System taki musi być wyposażony w narzędzia analityczne do badania prawidłowości prowadzonej przez podatników ewidencji sprzedaży, co powinno pozwolić na skuteczną i efektywną kontrolę z uwagi na zmianę sposobu typowania do niej podmiotów. Możliwość zdalnego monitorowania sprzedaży w znacznym stopniu upraszcza kontrolę bezpośrednią w miejscu wykonywania przez podatników działalności gospodarczej.

Od 1 stycznia 2020 r. wprowadzono powszechny standard połączenia kas fiskalnych z Centralnym Repozytorium Kas<sup>18</sup>, a także z terminalami płatniczymi<sup>19</sup>. Ewidencjonowanie sprzedaży na rzecz wyżej wskazanych podmiotów jest prowadzone przy zastosowaniu nowego rodzaju kast typu online, czyli kas rejestrujących, przesyłających dane do centralnego systemu teleinformatycznego, tj. Centralnego Repozytorium Kas, prowadzonego przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Zmiana ta została

---

<sup>18</sup> Centralne Repozytorium Kas to system informatyczny, którego celem jest m.in. odbieranie i gromadzenie danych o sprzedaży wykazywanej w kasach oraz danych o zdarzeniach zapisywanych w pamięci kas rejestrujących.

<sup>19</sup> *Kasy rejestrujące*, b.r., <https://www.podatki.gov.pl/vat/kasy-rejestrujace/> (dostęp: 11.12.2022).

wprowadzona ustawą z dnia 15 marca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach<sup>20</sup>.

Kasy online umożliwiają zautomatyzowany, bezpośredni, ciągły lub na żądanie Szefa KAS przesył danych z takich kas do Centralnego Repozytorium Kas za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnej w postaci elektronicznej, odpowiadającej strukturze logicznej, o której stanowi art. 193a § 2 o.p.

Centralne Repozytorium Kas zapewnia przesyłanie poleceń do kas rejestrujących w zakresie pracy kas, a także zapewnia ich odbiór przez te kasy oraz obejmuje określenie sposobu i zakresu przesyłania danych z tych kas i sposobu ich pracy. Dla potrzeb sprawnego analizowania zdarzeń gospodarczych Szef Krajowej Administracji Skarbowej udostępnia dane z kas rejestrujących zgromadzone w Centralnym Repozytorium Kas ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, dyrektorom izb administracji skarbowej, naczelnikom urzędów skarbowych i naczelnikom urzędów celno-skarbowych, w zakresie niezbędnym do wykonywania przez nich obowiązków ustawowych.

Modernizacja systemu kas rejestrujących umożliwia gromadzenie na poziomie centralnym danych na temat obrotu i kwot podatku ewidencjonowanych na poszczególnych urządzeniach. Przyczynia się to do zmniejszenia szarej strefy, uszczelniania systemu podatku od towarów i usług, a w konsekwencji zwiększa wysokość wpływów budżetowych. System kontroli przekazywania danych dotyczących ewidencji sprzedaży prowadzonej za pomocą kas rejestrujących stanowi jedno z kluczowych narzędzi do walki z tzw. szarą strefą, co przyczynia się do wzmocnienia uczciwej konkurencji wśród przedsiębiorców.

Takie same cele zostały również założone przy wprowadzaniu innego instrumentu ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych i sprawozdawczości podatkowej, a mianowicie przy stosowaniu kas wirtualnych (mających postać oprogramowania, tzn. kas będących aplikacją mobilną)<sup>21</sup>.

<sup>20</sup> Dz.U. poz. 675.

<sup>21</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 maja 2020 r. w sprawie grup podatników lub rodzajów czynności, w odniesieniu do których możliwe jest używanie kas rejestrujących mających postać oprogramowania (Dz.U. poz. 965 ze zm.); Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 maja 2020 r. w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania (Dz.U. poz. 957 ze zm.); Rozporządzenie Ministra Cyfryzacji z dnia 28 maja 2020 r. w sprawie aplikacji mobilnej służącej do rozliczania opłaty za przewóz osób (Dz.U. poz. 954).

To innowacyjne przedsięwzięcie o charakterze sprawozdawczym z założenia ma wzmacniać element kontrolny poprzez dostarczanie danych o transakcjach w czasie rzeczywistym oraz możliwość ich weryfikacji przez kupujących (konsumentów).

Przyjęty i wdrożony model sprawozdawczości podatkowej ma charakter otwarty, tj. stanowi element implementacji architektury (kasy wirtualnej w postaci aplikacji mobilnej dla przedsiębiorców), który jest oparty na publicznie dostępnej specyfikacji wymagań. Nie ogranicza on potencjalnych dostawców rozwiązań, platform systemowo-sprzętowych, języków programowania itd., a przez to umożliwia dodawanie nowych funkcji lub integrację rozwiązania z innymi usługami dostarczonymi przez niezależne podmioty.

Kasy wirtualne mają funkcję przesyłu danych do systemu teleinformatycznego prowadzonego przez Szefa KAS za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnej, co pozwala na ciągłe, zautomatyzowane i bezpośrednie przesyłanie danych z kas z prowadzonej ewidencji oraz o zdarzeniach fiskalnych, które zaistniały podczas ich użytkowania. Zgromadzone dane służą celom analitycznym i kontrolnym<sup>22</sup>.

### 3.4. Monitorowanie drogowego i kolejowego przewozu niektórych towarów – system SENT

Aby prawidłowo i w sposób kompleksowy zapobiegać negatywnym zjawiskom wywoływanym przez nieuczciwych uczestników obrotu gospodarczego, przeciwdziałać nieuczciwej konkurencji, narzędzia kontrolne i sprawozdawcze powinny mieć różnorodny charakter, a przy tym powinny być wykorzystywane na różnych poziomach zagrożeń (obszarach ryzyka).

Z dotychczasowej oceny działalności podmiotów gospodarczych i skali zagrożeń wynika, że do obszarów tych należy m.in. obrót paliwami płynnymi, alkoholem skażonym oraz suszem tytoniowym. Powyższe towary zostały zdiagnozowane jako „towary wrażliwe”, skala nadużyć z nimi związanych skutkuje bowiem znacznymi uszczupleniami w kluczowych dla budżetu państwa podatkach, tj. podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym.

---

<sup>22</sup> *Akty prawne kasy wirtualne*, b.r., <https://www.podatki.gov.pl/vat/kasy-rejestrujace/akty-prawne-kasy-wirtualne/> (dostęp: 11.12.2022).

Uszczelnianie systemu podatkowego przynosi większe korzyści, gdy obrót fakturami jest powiązany z kontrolą faktycznego przemieszczania towarów, a wspomóc to może sprawnie działający system teleinformatyczny. Co więcej, rozwiązania oparte na systemach i analizach teleinformatycznych stosowane już przy przywozie, wywozie oraz tranzycie towarów są bardzo skuteczne, a elektroniczne systemy nadzoru przemieszczania towarów, takie jak np. NCTS<sup>23</sup> i EMCS<sup>24</sup>, dały podstawę do przyjęcia kolejnego rozwiązania prawnego, które jest w pełni skomputeryzowane.

Stąd też jednym z narzędzi kontrolnych i sprawozdawczych, którego celem jest również walka z nieuczciwymi podmiotami dokonującymi nielegalnego obrotu m.in. wyżej wymienionymi towarami, jest system monitorowania drogowego i kolejowego przewozu niektórych towarów (SENT), stanowiący kolejny krok w postępie technologicznym polskiej administracji skarbowej.

Założenia systemu monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów zostały ukierunkowane na zwalczanie nadużyć gospodarczych, wzmacnianie uczciwej konkurencji, a w konsekwencji uszczelnianie systemu podatkowego oraz eliminowanie nierejestrowanych transakcji handlowych. Wprowadzone regulacje prawne są w swoim założeniu komplementarne dla tzw. pakietu paliwowego przyjętego ustawą z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw<sup>25</sup> i ostatecznie znalazły swój wyraz w ustawie z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów<sup>26</sup>. Dodatkowo stanowią regulację subsydiarną dla całego systemu podatkowego.

Wprowadzone regulacje prawne, będące narzędziem uszczelniania systemu podatkowego, stanowią w swojej istocie zespół zasad i zachowań (obowiązków) uczestników obrotu „towarami wrażliwymi” (zgłoszenie i aktualizacja przewozu), składających się na tzw. system monitorowania przewozu (rejestr SENT).

---

<sup>23</sup> NCTS (*New Computerised Transit System*) to system informatyczny obsługujący wspólnotową procedurę tranzytu na terenie Unii Europejskiej oraz wspólną procedurę tranzytową – WPT.

<sup>24</sup> EMCS (*Excise Movement Control System*) to komputerowy system wykorzystywany do przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy (bez zapłaconego podatku akcyzowego), w obrocie krajowym i wewnątrzspółnotowym oraz w ramach eksportu i importu.

<sup>25</sup> Dz.U. poz. 1052.

<sup>26</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1857 ze zm.

SENT jest systemem teleinformatycznym (rejestrzem zgłoszeń) prowadzonym w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne<sup>27</sup>, stworzonym specjalnie na potrzeby realizacji ustawy, dzięki któremu możliwa jest natychmiastowa wysyłka wymaganych ustawą danych, a także ich uzupełnianie i aktualizacja. Dostęp do SENT ma miejsce za pośrednictwem usługi e-Przewóz<sup>28</sup> na Platformie Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych (PUESC)<sup>29</sup>. Rejestr prowadzi Szef Krajowej Administracji Skarbowej, który jest administratorem danych w nim przetwarzanych.

Ponadto dla skuteczniejszego funkcjonowania i lepszego monitorowania trasy przewozu towarów wskazanych w ustawie system wspierany jest poprzez dane geolokalizacyjne, przy użyciu telekomunikacyjnego urządzenia końcowego (lokalizatora), wykorzystujące technologie pozycjonowania satelitarne i transmisji danych (SENT-GEO), na którym zainstalowano oprogramowanie udostępnione przez Szefa KAS (art. 2 pkt 2a i 15a ustawy o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów).

Zarówno elektroniczny system rejestracji, jak i bieżące lokalizowanie środków transportu<sup>30</sup> dają niemal pewność, że środki te nie zostaną wykorzystane do transportu towarów nieewidencjonowanych w sprzedaży opodatkowanej podatkiem od towarów i usług. Tym samym zapisy ujęte w fakturach, rejestrach i księgach odpowiadać powinny rzeczywiście przeprowadzonym operacjom gospodarczym.

System SENT jest nowoczesnym narzędziem kontrolnym i sprawozdawczym, prowadzonym w systemie teleinformatycznym, wspieranym przez środki techniczne, takie jak rejestr zgłoszeń wraz z modułem

<sup>27</sup> Dz.U. z 2023 r., poz. 57 ze zm.

<sup>28</sup> Platforma Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych, *Przewóz towarów objęty monitorowaniem (SENT)*, b.r., <https://puesc.gov.pl/uslugi/przewoz-towarow-objety-monitorowaniem?inheritRedirect=true> (dostęp: 23.12.2022).

<sup>29</sup> <https://puesc.gov.pl/> (dostęp: 23.12.2022). Platforma Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych to portal utworzony w ramach projektu Europejskiego Informacyjnego Portalu Celnego – ECIP (*European Customs Information Portal*) oraz Pojedynczego Elektronicznego Punktu Dostępu – SEAP (*Single Electronic Access Point*), jednego z projektów Programu e-Cło w ramach 7. Osi Projektu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka.

<sup>30</sup> Są to pojazdy samochodowe lub zespół pojazdów składający się z pojazdu samochodowego oraz przyczepy lub naczepy w rozumieniu ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 988 ze zm.) oraz pojazdy kolejowe bez napędu w rozumieniu ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1984 ze zm.).

gromadzącym i przetwarzającym dane geolokalizacyjne, lokalizator i zewnętrzny system lokalizacji, obejmujące współrzędne geograficzne dotyczące położenia środka transportu, jego prędkość, datę i godzinę pozyskania tych współrzędnych, azymut środka transportu, błąd przekazywania danych satelitarnych, a także numer lokalizatora albo numer urządzenia oraz dotyczące przeprowadzonych kontroli<sup>31</sup>.

Jego celem jest gromadzenie i przetwarzanie danych, a w konsekwencji zapewnienie bezpieczeństwa publicznego, w tym obrotu gospodarczego poprzez stałe monitorowanie transakcji przewozu „towarów wrażliwych”, których przemieszczanie odbywa się środkiem transportu po drodze publicznej albo krajowej sieci kolejowej. Jest tym samym czymś więcej niż aktualnie funkcjonujący system poboru opłat za przejazd po drogach płatnych – e-TOLL<sup>32</sup>.

### 3.5. System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej – STIR

Regulacje prawne dotyczące STIR obowiązują od 13 stycznia 2018 r. Z chwilą wejścia w życie zmian dokonanych przede wszystkim w Ordynacji podatkowej ustawą z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych<sup>33</sup> dodany został nowy dział IIIB – „Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych” (art. 119zg–119zzj).

W dobie coraz bardziej postępującej informatyzacji życia publicznego wymiana informacji i współpraca pomiędzy organami władzy publicznej a podmiotami sektora finansowego stała się po prostu nieunikniona. W związku z rozwojem techniki obiektywnie wzrasta rola banków, ponieważ rosną również liczba oraz znaczenie transakcji w obrocie bezgotówkowym i rozliczeń dokonywanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Ma to również swoje konsekwencje w łatwości i szybkości korzystania z narzędzi informatycznych oraz wykorzystywania ich przez zorganizowaną przestępczość.

Powyższe uwarunkowania stanowiły podstawowy impuls do podjęcia zdecydowanych działań, mających na celu identyfikację i eliminację

<sup>31</sup> M. Stefanowicz-Wasilewska, *Kary za naruszenie przepisów pakietu paliwowego*, „Gazeta Podatkowa”, 18.02.2019, nr 14, s. 18.

<sup>32</sup> System poboru opłat elektronicznych w Polsce został uregulowany w ustawie z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1693 ze zm.).

<sup>33</sup> Dz.U. poz. 2491.



stwierdzonych zagrożeń obejścia prawa podatkowego za pomocą nowoczesnych i sprawnych systemów informatycznych obsługiwanych przez profesjonalnie działający sektor finansowy. Co więcej, profesjonalne analizy instytucji kontrolujących finanse publiczne wykazały, że współpraca w zakresie przeciwdziałania i zwalczania przestępczości ekonomicznej, w szczególności wykorzystywania w obrocie gospodarczym tzw. pustych faktur, jest nieunikniona i zdecydowanie konieczna<sup>34</sup>.

Istota mechanizmu STIR sprowadza się do tego, iż jest to system teleinformatyczny izby rozliczeniowej, służący do przetwarzania według określonych algorytmów<sup>35</sup> danych przekazywanych przez banki i SKOK-i, w celu ustalenia wskaźnika ryzyka<sup>36</sup> wykorzystywania sektora bankowego do wyłudzeń skarbowych, zwłaszcza w zakresie podatku od towarów i usług.

Zgodnie natomiast z ustawową definicją, regulowaną treścią art. 119zg pkt 6 o.p., STIR to system teleinformatyczny izby rozliczeniowej, spełniający minimalne wymagania dla systemów teleinformatycznych, określone w przepisach wydanych na podstawie art. 18 ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne. Wymagania te zostały określone w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 12 kwietnia 2012 r. w sprawie Krajowych Ram Interoperacyjności, minimalnych wymagań dla rejestrów publicznych i wymiany informacji w postaci elektronicznej oraz minimalnych wymagań dla systemów teleinformatycznych<sup>37</sup>.

System STIR służy tym samym do odbioru i przetwarzania danych w celu ustalenia wskaźnika ryzyka, przekazywania danych i informacji

---

<sup>34</sup> Najwyższa Izba Kontroli, *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*, 2016, s. 9–14, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,10427,vp,12756.pdf> (dostęp: 23.04.2023).

<sup>35</sup> Algorytm jest skończonym ciągiem jasno zdefiniowanych czynności, koniecznych do wykonania pewnego rodzaju zadań (przepis obliczenia pewnych danych wejściowych do pewnych danych wynikowych). Te dane wejściowe, zapożyczone z definicji klasycznej, dla potrzeb funkcjonowania STIR są tzw. kryteriami, pozwalającymi na pełniejsze, a zarazem bardziej trafne typowanie działań przestępczych w sektorze finansowym. Kryteriami tymi są kryteria geograficzne, ekonomiczne, przedmiotowe, behawioralne i kryteria powiązań.

<sup>36</sup> Rozumie się przez to wskaźnik wykorzystywania działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi.

<sup>37</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 2247 ze zm.



o wskaźniku ryzyka do Centralnego Rejestru Danych Podatkowych<sup>38</sup> oraz do systemów teleinformatycznych banków i SKOK-ów, a także do pośredniczenia w przekazywaniu danych, informacji i żądań pomiędzy Szefem KAS a wskazanymi wyżej instytucjami finansowymi.

Dane te to informacje o rachunkach rozliczeniowych otwieranych i prowadzonych przez tzw. podmioty kwalifikowane oraz dzienne zestawienia transakcji dotyczących tych rachunków. Do podmiotów kwalifikowanych zaliczone zostały osoby fizyczne wykonujące działalność gospodarczą, osoby niebędące przedsiębiorcami, ale wykonujące działalność zarobkową<sup>39</sup>, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, ale posiadające zdolność prawną.

System ten opiera się na całkowitej elektronicznej transmisji danych za pośrednictwem systemu teleinformatycznego, którego głównym dysponentem jest wspomniana izba rozliczeniowa. Izbą rozliczeniową jest podmiot, o którym stanowi art. 67 ustawy – Prawo bankowe, a więc podmiot funkcjonujący w formie spółki handlowej, którego celami są wymiana zleceń płatniczych oraz ustalanie wzajemnych wierzytelności wynikających z tych zleceń.

Przetwarzanie i transmisja danych mają charakter zróżnicowany i odbywają się na wielu płaszczyznach. W pierwszej kolejności przekazywanie danych, informacji i żądań z systemu teleinformatycznego banku i SKOK do STIR, ze STIR do Centralnego Rejestru Danych Podatkowych oraz z Centralnego Rejestru Danych Podatkowych do systemu teleinformatycznego banku i SKOK następuje automatycznie i niezwłocznie za pośrednictwem STIR. Automatyczny przekaz informacji odbywający się w obu kierunkach jest z założenia podstawą mechanizmu STIR.

W wyniku przetwarzania danych w systemie teleinformatycznym izby rozliczeniowej jest generowana automatycznie informacja o wskaźniku ryzyka, która może stanowić podstawę do podjęcia czynności przez Szefa KAS lub organy mu podległe.

---

<sup>38</sup> Rejestr ten jest prowadzony w systemie teleinformatycznym i służy do gromadzenia oraz przetwarzania danych podatników, płatników i ich następców prawnych, pochodzących z deklaracji, decyzji, postanowień oraz innych dokumentów związanych z obowiązkami wynikającymi z przepisów prawa podatkowego i celnego, tytułów wykonawczych i innych dokumentów przekazanych organom KAS w celu realizacji zadań ustawowych. System służy również do przetwarzania danych zgromadzonych w Centralnym Rejestrze Podmiotów – Krajowej Ewidencji Podatników, dalej: CRP KEP.

<sup>39</sup> Na przykład rolnicy.

Izba rozliczeniowa, jako podmiot kluczowy dla całego mechanizmu, uzyskała stały i automatyczny dostęp do danych z CRP KEP, niestanowiących tajemnicy skarbowej, w tym znajdujących się w CRP KEP danych z Krajowego Rejestru Sądowego i Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, w celu ustalenia wskaźnika ryzyka. Ponadto przekazuje ona informacje o wskaźniku ryzyka także bankom i SKOK-om w celu realizacji określonych obowiązków, m.in. wynikających z ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu<sup>40</sup>.

Dane przetwarzane i przekazywane w ramach STIR mają najwyższy poziom poufności i wymagają stosowania najmocniejszych zabezpieczeń sieciowych. Dlatego też konieczne było zapewnienie niezbędnego poziomu zabezpieczeń i kontroli dostępu, autoryzacji oraz separacji kanałów wymiany informacji. Całość operacji została oparta na szyfrowaniu kanałów dostępowych dedykowanych i separowanych oraz szyfrowanych kanałów wymiany informacji plikowej, przeznaczonych dla banków i jednostek administracji skarbowej kanałów online, opartych na kontaktach imiennych i certyfikatach imiennych.

Włączenie mechanizmu STIR do systemu kontroli obrotu gospodarczego jest kolejnym elementem zwalczania nadużyć w prawie podatkowym w szeroko rozumianym zapewnianiu bezpieczeństwa gospodarczego i finansowego państwa. System STIR został zaprojektowany do przeciwdziałania wykorzystywaniu instytucji finansowych do wyłudzeń skarbowych przez podatników (podmioty kwalifikowane) i jest narzędziem precyzyjnie typującym zjawiska działalności przestępczej w systemie podatkowym. Do walki z nieuczciwymi podatnikami zostały zobligowane także podmioty sektora finansowego z dominującą w tym sektorze, a szczególnie w ramach tego mechanizmu, izbą rozliczeniową. W związku z realizacją obowiązku informacyjnego banki i SKOK-i są zobligowane do przekazywania izbie rozliczeniowej informacji, a ta z kolei musi pośredniczyć w przekazaniu danych, informacji i żądań pomiędzy szefem KAS a tymi podmiotami.

### 3.6. Wymiana informacji podatkowych z innymi państwami oraz wymiana informacji w ramach ustawodawstwa FATCA

Aktualny stan zglobalizowanej gospodarki światowej i swobody w przemieszczaniu się ludzi oraz kapitału w znacznym stopniu utrudniają pełną „kontrolę” aktywności życiowej obywateli, a więc rzeczywistych oraz potencjalnych podmiotów prawa podatkowego (podatników).

<sup>40</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 593 ze zm.

Stąd też rodzi się pytanie, w jaki sposób państwo może zadbać o tak ważny interes publiczny, jakim są dochody podatkowe, przy uwzględnieniu powołanego wyżej kontekstu, tj. międzynarodowej mobilności podatników z i do różnych obszarów podatkowych. Czy istnieją w obrocie prawnym narzędzia sprawozdawcze bądź też informacyjne, chroniące interes publiczny poszczególnych państw w powołanym wyżej kontekście, które mogą służyć nowoczesnej administracji skarbowej skutecznie przeciwdziałać negatywnym zjawiskom, takim jak np. ucieczka od opodatkowania?

Jak się wydaje, do zakresu tego pojęcia mogą zostać zaliczone porozumienia międzynarodowe państw, dotyczące wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych oraz wymiany informacji podatkowych, a w konsekwencji stanowione – na ich podstawie – krajowe regulacje ustawowe. Zalicza się do nich również ustawę z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami<sup>41</sup>, która wdraża dyrektywę Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającą dyrektywę 77/799/EWG<sup>42</sup>, dyrektywę Rady (UE) 2015/2060 z dnia 10 listopada 2015 r. uchylającą dyrektywę 2003/48/WE w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek<sup>43</sup> oraz dyrektywę Rady 2014/107/UE z dnia 9 grudnia 2014 r. zmieniającą dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania<sup>44</sup>.

Wypada zauważyć, iż współpraca międzynarodowa (w tym administracyjna) jest zagadnieniem budzącym zainteresowanie zarówno badaczy, jak i polityków. Ci pierwsi zajmują się przyczynami współpracy międzynarodowej oraz jej zaletami i wadami, przedmiotem zainteresowania polityków są natomiast środki tej współpracy, ich efektywność, a w konsekwencji przede wszystkim ich skuteczność.

Interakcje pomiędzy uczestnikami stosunków międzynarodowych, którymi najczęściej są państwa, wymagają porozumienia pomiędzy nimi, pomimo sprzeczności wielu interesów, w celu osiągnięcia oczekiwanego porozumienia, mogącego zadowolić grupę państw.

W nieograniczonej liczbie stosunków międzynarodowych państwa występują nie tylko pojedynczo, ale także w ugrupowaniach o charakterze

<sup>41</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 626 ze zm.

<sup>42</sup> Dz.Urz. UE z 2011 r. nr L 64 ze zm., s. 1.

<sup>43</sup> Dz.Urz. UE z 2015 r. nr L 301 ze zm., s. 1.

<sup>44</sup> Dz.Urz. UE z 2016 r. nr L 359 ze zm., s. 1.

politycznym, które mogą mieć podmiotowość prawnomiędzynarodową jako międzyrządowe organizacje międzynarodowe. Do takich organizacji zalicza się również Unię Europejską.

Polska jako członek UE nieustannie wdraża prawo tworzone przez instytucje unijne, co więcej – aktywnie uczestniczy w tworzeniu wielu międzyrządowych porozumień i jest aktywna w obszarze współpracy administracyjnej, w prawie unijnym obowiązek współdziałania między organami administracji unijnej i organami państw członkowskich UE jest bowiem powinnością traktatową. Wynika on z treści art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej (dalej: TUE), który normuje zasadę lojalnej współpracy w wykonywaniu zadań wynikających z traktatów, uznawaną w doktrynie za jeden z podstawowych komponentów prawa unijnego. Zgodnie natomiast z art. 6 lit. g Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (dalej: TfUE) współpraca administracyjna stanowi sferę kompetencji koordynujących, wspierających i uzupełniających. Zakres współpracy administracyjnej został unormowany również w art. 197 TfUE, odnosi się jednakże do obowiązku współpracy wyłącznie w obszarze skutecznego wdrażania prawa unijnego przez państwa członkowskie. To one ponoszą odpowiedzialność za organizowanie i podejmowanie współpracy administracyjnej, Unia wspiera działania w postaci wymiany informacji, urzędników i opracowania programów szkoleń oraz kreowania kultury administrowania. Współpraca między państwami członkowskimi szczególnie chętnymi do kooperacji i integracji w określonych dziedzinach jest zawsze procesem otwartym, do którego później mogą dołączyć inne państwa członkowskie<sup>45</sup>.

Przywołana wyżej ustawa o wymianie informacji podatkowych swoim zakresem określa przede wszystkim zasady i tryb dokonywania wymiany informacji podatkowych z innymi państwami, właściwość organów podatkowych i obowiązki instytucji finansowych w zakresie wymiany automatycznej i wymiany na wniosek właściwego organu danego państwa<sup>46</sup>.

Stąd też również ten obszar obowiązków należało zaliczyć do szeroko rozumianej sprawozdawczości podatkowej, pomimo że zaangażowane są

<sup>45</sup> M. Herdegen, *Prawo europejskie*, Warszawa 2006, s. 57.

<sup>46</sup> Ustawy nie stosuje się do wymiany informacji do celów podatkowych na podstawie Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA, tzw. ustawy Foreign Account Tax Compliance Act, oraz towarzyszących Uzgodnień Końcowych, podpisanych w Warszawie dnia 7 października 2014 r. (Dz.U. z 2015 r., poz. 1647 oraz z 2017 r., poz. 158).

w nią inne podmioty niż sami podatnicy, a mianowicie Szef Krajowej Administracji Skarbowej oraz wybrane instytucje finansowe<sup>47</sup>.

Zbliżony charakter – o cechach sprawozdawczych i informacyjnych w prezentowanym wyżej kontekście – ma także automatyczna wymiana informacji o rachunkach raportowanych w ramach ustawodawstwa FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act).

Skutki podpisania FATCA dotyczą zarówno rezydentów podatkowych USA, jak i zagranicznych instytucji finansowych. Ten akt prawny zobowiązuje instytucje finansowe (z krajów, które podpisały ze Stanami Zjednoczonymi umowy międzynarodowe FATCA), takie jak banki, towarzystwa ubezpieczeniowe, fundusze inwestycyjne, instytucje powiernicze prowadzące rachunki dla amerykańskich podatników, do przekazywania (w Polsce za pośrednictwem Szefa KAS) amerykańskim organom podatkowym informacji dotyczących tych rachunków. Główny cel wspierany przez FATCA to poprawa wypełniania obowiązków podatkowych poprzez wysokie standardy wymiany informacji (raportowania) przez instytucje finansowe o niektórych rachunkach prowadzonych w obu umawiających się państwach, na podstawie przekazywania informacji na poziomie krajowym oraz automatycznej wymiany informacji podatkowych zgodnie z konwencjami.

Instytucja sprawozdawczości i wymiany informacji z innymi państwami jest kluczowa dla realizacji postanowień i obowiązków prawa podatkowego. Standard automatycznej wymiany informacji finansowych, opracowany przez OECD z krajami G-20, stanowi międzynarodowy konsensus w sprawie automatycznej wymiany informacji finansowych do celów podatkowych, na zasadzie wzajemności. Ponad 60 jurysdykcji zobowiązało się do wdrożenia standardu i od lipca 2014 r. wypełniają jego postanowienia.

Rzeczpospolita Polska, wdrażając przepisy ustawy o wymianie informacji podatkowych, a także umowy w sprawie ustawodawstwa FATCA, konsekwentnie wypełnia postanowienia prawa międzynarodowego, w tym także istotne dla sfery finansów publicznych zwalczanie agresywnych praktyk i optymalizacji podatkowych w wymiarze transgranicznym.

We współczesnym świecie, przy ogromnym wzroście mobilności podatników, liczby transakcji transgranicznych oraz internacjonalizacji instrumentów finansowych, coraz większego znaczenia nabiera potrzeba

<sup>47</sup> Narodowy Bank Polski, emitujący instrumenty przeznaczone do obiegu jako waluta, a także instytucje powiernicze, instytucje depozytowe, podmioty inwestujące lub zakłady ubezpieczeń.

wzajemnej pomocy pomiędzy poszczególnymi administracjami podatkowymi w dziedzinie wymiany szeroko rozumianych informacji podatkowych. Identyfikowanie, a w konsekwencji określanie wysokości należnych podatków jest coraz trudniejsze.

Przed właściwym i sprawnym funkcjonowaniem systemów podatkowych stają nowe wyzwania, ze szczególnym uwzględnieniem skutecznej walki z oszustami podatkowymi i podmiotami uchylającymi się od opodatkowania. Regulacje prawa krajowego nie zawsze spełniają te zadania, gdyż nie mają zasięgu transgranicznego.

Dlatego konieczne było stworzenie odpowiedniego systemu współpracy administracyjnej między administracjami podatkowymi, jako europejskiego i międzynarodowego standardu dla przejrzystości i wymiany informacji w sprawach podatkowych.

Aktualnie obowiązujące regulacje w zakresie wymiany informacji również wkomponowują się z powodzeniem w system współczesnej sprawozdawczości i raportowania oraz stanowią kompleksowe i nowoczesne rozwiązania, których celem jest skuteczna walka z nadużyciami w obszarze unikania i uchylania się od opodatkowania, a przez to stałe monitorowanie zachowań mających wpływ na bezpieczeństwo systemu finansowego państwa.

### 3.7. Raportowanie schematów podatkowych (*Mandatory Disclosure Rules – MDR*)

Od 1 stycznia 2019 r. w systemie podatkowym obowiązują nowe przepisy wprowadzone do Ordynacji podatkowej, dotyczące obowiązkowego raportowania schematów podatkowych (art. 86a–86o o.p.). Nowelizacja nałożyła nowe obowiązki na podmioty zajmujące się doradztwem podatkowym oraz na ich klientów.

Wprowadzenie nowej instytucji, jaką jest raportowanie schematów podatkowych, miało i ma na celu zwiększenie efektywności w walce z nieuczciwymi podatnikami oraz wyeliminowanie tzw. agresywnej optymalizacji podatkowej. Celem przepisów MDR jest także dostarczenie administracji skarbowej informacji, które są wykorzystywane przez organy podatkowe do poprawy jakości systemu podatkowego. Dostarczane informacje umożliwiają również szybką reakcję w postaci ewentualnych zmian legislacyjnych.

Przepisy MDR nakierowane są zwłaszcza na umożliwienie szybkiego dostępu administracji podatkowej do informacji o potencjalnie agresywnym planowaniu lub nadużyciach związanych z planowaniem podatkowym



oraz informacji o promotorach i tych, którzy korzystają ze schematów podatkowych<sup>48</sup>. Przepisy te powinny również zniechęcić podatników oraz ich doradców do wdrażania u podatników uzgodnień mogących stanowić unikanie opodatkowania.

Obowiązek przekazywania organom podatkowym informacji o schematach podatkowych jest następstwem powstania regulacji unijnych – dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej, automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych<sup>49</sup>.

Celem dyrektywy MDR jest zniechęcenie podatników do korzystania ze schematów podatkowych. Przyjęto, że obowiązek ujawniania tych schematów ma skutkować stopniowym zmniejszaniem się liczby sytuacji, w których podatnik podejmie ryzyko wejścia do systemu agresywnego planowania podatkowego.

Poczynić należy w tym miejscu zastrzeżenie, iż samo wypełnienie definicji schematu podatkowego nie determinuje automatycznie konieczności przekazania do Szefa KAS informacji o schemacie podatkowym. Powstanie tego obowiązku – jeśli taki schemat podatkowy nie spełnia definicji schematu podatkowego transgranicznego – będzie bowiem uzależnione od tego, czy spełnione jest kryterium kwalifikowanego korzystającego (art. 86a § 4 o.p.). Dopiero bowiem przekroczenie jednego z progów zawartych w kryterium kwalifikowanego korzystającego (odpowiednio 10 mln euro lub 2,5 mln euro) powoduje, że schemat podatkowy inny niż transgraniczny będzie podlegał obowiązkowi informacyjnemu. Wskazany próg *de minimis* w definicji kwalifikowanego korzystającego znacząco redukuje zakres podmiotowy i przedmiotowy regulacji w obszarze, w jakim wychodzi ona poza minimum wynikające z powołanej wyżej dyrektywy Rady (UE) 2018/822<sup>50</sup>.

---

<sup>48</sup> Przez schemat podatkowy rozumie się uzgodnienie kwalifikowane, które – oprócz spełnienia ogólnych przesłanek dla uzgodnienia (czynności lub zespołu powiązanych ze sobą czynności, w których co najmniej jedna strona jest podatnikiem, które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego) – musi spełnić również kryterium głównej korzyści i mieć ogólną cechę rozpoznawczą, szczególną cechę rozpoznawczą, inną szczególną cechę rozpoznawczą.

<sup>49</sup> Dz.Urz. UE z 2018 r., nr L 139, s. 1.

<sup>50</sup> *Objaśnienia podatkowe Ministra Finansów z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych (MDR)*, b.r., s. 14, <https://www.podatki.gov.pl/media/4417/obja%C5%9Bnienia-podatkowe-mdr-z-dnia-31-01-2019.pdf> (dostęp: 11.12.2022).



Pomimo tego zauważyć należy, iż sprawozdawczość MDR stanowi, w odniesieniu do innych powszechnych obowiązków sprawozdawczych regulowanych prawem podatkowym, wyższy i w zasadzie bardzo wyspecjalizowany oraz sformalizowany standard przekazywania informacji o aktywności podatników i innych podmiotów z nimi współpracujących.

Ponadto można pokusić się również o skromną, lecz krytyczną refleksję wobec tego instrumentu sprawozdawczego, a mianowicie, że charakteryzuje się on bardzo skomplikowanym i niestety mało czytelnym zakresem regulacji prawnych, a w swojej treści zawiera pojęcia i zwroty, których odkodowanie i wdrożenie w życie wymaga ponadprzeciętnych zdolności interpretacyjnych.

Wydaje się przy tym konieczne wskazanie, że pojawiają się również pytania dotyczące zgodności tych przepisów z prawem polskim – Konstytucją RP, jak również prawem unijnym – Kartą Praw Podstawowych Unii Europejskiej (dalej: KPPUE).

Krajowa Rada Doradców Podatkowych złożyła w grudniu 2019 r. wniosek w Trybunale Konstytucyjnym, zarzucając w nim niezgodność art. 86a–86o o.p. z Konstytucją, która nakazuje raportowanie schematów podatkowych do Szefa KAS. Chodzi o naruszenie nie tylko ustawy zasadniczej (a dokładnie art. 2 i art. 17 ust. 1 w zw. z art. 31 ust. 3, art. 47, art. 49, art. 51 ust. 2, art. 58 ust. 1 Konstytucji), ale także art. 6 ust. 1 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, w zw. z art. 2 i wstępem do Konstytucji oraz art. 17 ust. 1, art. 45 ust. 1 Konstytucji.

We wniosku zarzucono, że przepisy te tworzą instytucję publiczną w kształcie uniemożliwiającym jej rzetelne i sprawne działanie, naruszają zasady państwa prawnego w zakresie konstytucyjnego prawa obywateli do korzystania z usług zawodu zaufania publicznego oraz prawa do sądu.

Ustawowa regulacja schematów podatkowych, wprowadzając nowe rozwiązania w zakresie prawa daninowego, ogranicza zarazem wolność działalności gospodarczej prowadzonej przez doradców podatkowych oraz wolność wykonywania przez nich zawodu doradcy podatkowego. Ograniczenia te wprowadzone są jednak w przepisach dotyczących przekazywania informacji o schematach podatkowych, sformułowanych w sposób niejednoznaczny, zawartych w rozdziale 11a o.p.

Wskazano również, że przepisy ustawy nie stwarzają możliwości dekodowania z nich jednoznacznych norm prawnych (a także ich konsekwencji) i nie zapewniają dostatecznego stopnia precyzji w ustalaniu ich znaczenia

i skutków prawnych, co może prowadzić do niejednorodności w stosowaniu prawa, uzasadniającej jego niekonstytucyjność<sup>51</sup>.

Wątpliwości oraz trudności stosowania, jakie pojawiły się po wprowadzeniu przepisów MDR w przedmiocie ich zgodności z ustawą zasadniczą, widoczne są również na polu międzynarodowego stosowania prawa podatkowego. Otóż belgijski sąd konstytucyjny złożył pierwszy wniosek do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym co do przepisów o MDR<sup>52</sup>, tj. o zbadanie zgodności przepisów o MDR (dyrektywa UE 2018/822, tzw. DAC6) z KPPUE. W ocenie sądu zaistniało ryzyko naruszenia art. 7 (prawo do poszanowania życia prywatnego) oraz art. 47 (prawo do rzetelnego procesu sądowego) KPPUE w zakresie, w jakim przepisy o MDR nakładają na tzw. promotora obowiązek powiadomienia pozostałych zaangażowanych w dane uzgodnienie promotorów o ich obowiązkach sprawozdawczych, pomimo chęci powołania się na tajemnicę zawodową.

Rozstrzygnięcie TSUE (sygn. akt C-694/20) okazało się korzystne dla środowisk doradczych. Trybunał zwrócił uwagę, że dyrektywa DAC6 nie zobowiązuje adwokatów lub innych promotorów do podejmowania żadnej inicjatywy, która mogłaby zwolnić korzystających lub wspomagających z ich własnych obowiązków MDR. Ujawnienie organom podatkowym przez powiadomionych pośredników, będących osobami trzecimi, tożsamości adwokata pośrednika oraz tego, że konsultowano się z nim, również nie wydaje się konieczne do realizacji celów owej dyrektywy – w związku z tym, że obowiązek powiadomienia o tajemnicy zawodowej nie jest konieczny i narusza prawo do poszanowania komunikacji między adwokatem a jego klientem<sup>53</sup>.

Wydaje się, że wskazany wyrok ma charakter precedensu i był bardzo oczekiwany. O ile bezdyskusyjna wydaje się refleksja co do skomplikowanej regulacji samych przepisów MDR jako formy sprawozdawczości

<sup>51</sup> G.J. Leśniak, *Doradcy podatkowi zaskarżyli do TK przepisy o schematach podatkowych*, 2020, <http://www.www.prawo.pl/podatki/przepisy-o-raportowaniu-schematow-podatkowych-zaskarzyli-do,497036.html> (dostęp: 2.04.2023).

<sup>52</sup> *Case C-694/20. Summary of the request for a preliminary ruling pursuant to Article 98(1) of the Rules of Procedure of the Court of Justice*, 2020, <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=36C56F19ACBFD6F912BB46DE1D5AA08D?text=&docid=237708&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5507355> (dostęp: 6.04.2023).

<sup>53</sup> M. Szulc, *TSUE: Belgijskie przepisy o MDR do poprawki*, 2022, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8605897,mdr-przepisy-belgia-tsue-wyrok.html> (dostęp: 23.04.2023).

podatkowej, o tyle wyłania się przy tym również kluczowy aspekt poszanowania wartości i relacji w komunikacji pomiędzy uczestnikami obrotu gospodarczego. A tych konstytucyjnych wartości nie powinna zakłócać zaprezentowana, lecz wadliwa regulacja ustawowa.

#### 4. PODSUMOWANIE

Wybrane i zaprezentowane elementy sprawozdawczości podatkowej pozwalają na sformułowanie kilku zasadniczych spostrzeżeń i wniosków.

Raczej przesądzone jest, że obowiązki sprawozdawcze i informacyjne dotyczą aktywności podmiotów prawa podatkowego, co jest materią mającą szczególne znaczenie dla sektora finansów publicznych, a zwłaszcza dla całego systemu podatkowego. To na ich podstawie prowadzone są w pierwszej kolejności czynności sprawdzające, które mają za zadanie ustalenie i eliminowanie nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych.

W konsekwencji przekazywane informacje pozwalają administracji skarbowej na przeprowadzanie bardziej skomplikowanych analiz porównawczych i kontroli służących do odkodowywania zachowań, które mogą zmierzać do nadużyć i obejścia prawa podatkowego.

Warto również zauważyć, iż aktualna sprawozdawczość i przekazywanie danych podmiotów prawa podatkowego to podstawowe sposoby komunikowania się z organami podatkowymi w ramach wypełniania przez nie ich ustawowych obowiązków informacyjnych.

Jednak dla osiągnięcia powyższych celów nie są już wystarczające proste instrumenty sprawozdawcze, takie jak deklaracje, zeznania, informacje czy też zawiadomienia.

Uczestnicy obrotu gospodarczego działają szybko w dynamicznie zmieniającym się świecie. Dlatego też sprawozdawczość tych uczestników (czy o tych uczestnikach) również musi się zmieniać, aby odzwierciedlić tę dynamikę.

Technologie informacyjne i informatyczne zawsze odgrywały zasadniczą rolę w kształtowaniu społeczeństwa i rynku. Jednak teraz bardziej dostrzega się to, że przeobrażają one środowisko, w którym się poruszamy, działamy, żyjemy i myślimy – w nieznanym dotąd sposób i w niespotykanym wręcz tempie. Kreowanie i tworzenie nowych modeli biznesowych, które w swych strukturach organizacyjnych mogą ukrywać zachowania *contra legem*, wymusza na ustawodawcy stałe ich monitorowanie i w konsekwencji bieżące reagowanie poprzez tworzenie niezbędnych dla tego obszaru

regulacji prawnych, które wspierają, uzupełniają, a być może powoli zastępować będą powszechnie i nieco przestarzałe już sposoby przekazywania informacji podatkowych.

Stąd też dzięki nowoczesnym rozwiązaniom informatycznym służącym do przekazywania wymaganych informacji w ramach szeroko rozumianej sprawozdawczości podatkowej oraz zaangażowaniu w ten proces również innych uczestników rynku, np. instytucji finansowych, współczesna walka z agresywnymi praktykami podatkowymi stała się bardziej skuteczna.

Mając na uwadze powyższe konkluzje, słuszny wydaje się pogląd, że współczesna sprawozdawczość musi wychodzić poza ścisłe aspekty finansowe. Szersza perspektywa jest kluczowa dla prowadzonych analiz i podejmowania decyzji przez organy administracji skarbowej oraz inne organy stojące na straży bezpieczeństwa finansowego państwa, opartych na rzetelnych informacjach, oraz dla funkcjonowania gospodarki jako całości. Stąd też – w ocenie autora – zaprezentowane instrumenty i mechanizmy stanowiące współczesne elementy sprawozdawczości podatkowej, poza wskazanymi kontrowersjami stosowania przepisów o MDR, w zasadzie spełniają te założenia.

## BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2005*, Wrocław 2005.
- Akty prawne kasy wirtualne*, b.r., <https://www.podatki.gov.pl/vat/kasy-rejestrujace/akty-prawne-kasy-wirtualne/> (dostęp: 11.12.2022).
- Brzeziński B., *Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 11.
- Brzeziński B., *Informacja i dokumentacja w prawie podatkowym*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Herdegen M., *Prawo europejskie*, Warszawa 2006.
- Jednolity Plik Kontrolny*, b.r., <https://www.podatki.gov.pl/jednolity-plik-kontrolny/> (dostęp: 7.12.2022).
- Kassel T., Tokarski J., Walewski M., Gede W., *Split payment – Raport PwC*, 2016, <https://www.pwc.pl/pl/pdf/split-payment-raport-pwc.pdf> (dostęp: 7.12.2022).
- Kasy rejestrujące*, b.r., <https://www.podatki.gov.pl/vat/kasy-rejestrujace/> (dostęp: 11.12.2022).
- Leśniak G.J., *Doradcy podatkowi zaskarżyli do TK przepisy o schematach podatkowych*, 2020, <http://www.prawo.pl/podatki/przepisy-o-raportowaniu-schematow-podatkowych-zaskarzyli-do,497036.html> (dostęp: 2.04.2023).
- Macudziński M., *Prawne aspekty bezpieczeństwa gospodarczego i finansowego państwa*, Gorzów Wielkopolski 2022.

- Najwyższa Izba Kontroli, *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*, 2016, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,10427,vp,12756.pdf> (dostęp: 23.04.2023).
- Objaśnienia podatkowe Ministra Finansów z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych (MDR)*, b.r., <https://www.podatki.gov.pl/media/4417/obja%C5%9Bnienia-podatkowe-mdr-z-dnia-31-01-2019.pdf> (dostęp: 11.12.2022).
- Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Oleśńska, Gdańsk 2017.
- Platforma Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych, *Przewóz towarów objęty monitorowaniem (SENT)*, b.r., <https://puesc.gov.pl/uslugi/przewoz-towarow-objety-monitorowaniem-sent?inheritRedirect=true> (dostęp: 23.12.2022).
- Stefanowicz-Wasilewska M., *Kary za naruszenie przepisów pakietu paliwowego*, „Gazeta Podatkowa”, 18.02.2019, nr 14.
- Szulc M., *TSUE: Belgijskie przepisy o MDR do poprawki*, 2022, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8605897,mdr-przepisy-belgia-tsue-wyrok.html> (dostęp: 23.04.2023).
- Wyrok z dnia 21 kwietnia 2004 r., I SA/Łd 627/03*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 12.

## SELECTED ASPECTS OF MODERN TAX REPORTING

**Summary.** The article deals with the subject of the obligation to report and provide information to the tax administration about events affecting the identification of a tax liability. The author also tries to show that modern tax obligations in the field of sending various data on activity in the tax and economic area go far beyond the standard clichés and relations declaration – tax authority.

**Keywords:** tax reporting, declarations, information, data transmission, reporting, ICT systems, monitoring, sealing the tax system

## NASTĘPSTWO PRAWNE W EGZEKUCJI ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

**Streszczenie.** Nastęstwo prawne w egzekucji zobowiązań podatkowych stanowi jedną z fundamentalnych instytucji prawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Jest odzwierciedleniem nastęstwa prawnopodatkowego. Treść nastęstwa prawnego w egzekucji zobowiązań podatkowych wyraża się w stwierdzeniu, że stanowi ono zmianę podmiotową w stosunku egzekucyjnym, wskutek której, przy zachowaniu tożsamości przedmiotu egzekucji, w miejsce lub obok dotychczasowego podmiotu zobowiązanego wstępuje sukcesor obowiązku podatkowego. Nastęstwo egzekucyjne zobowiązań podatkowych opiera się na zasadach kontynuacji postępowania egzekucyjnego z udziałem sukcesora oraz zachowania dotychczasowych czynności egzekucyjnych. Dla analizy instytucji nastęstwa prawnego w egzekucji zobowiązań podatkowych konieczne jest kompleksowe spojrzenie na instytucję, z uwzględnieniem podstaw normatywnych, zawartych w przepisach prawa materialnego i procesowego, zarówno publicznego, jak i prywatnego.

**Słowa kluczowe:** nastęstwo prawne, zobowiązanie podatkowe, egzekucja administracyjna, stosunek prawnopodatkowy

---

\* Doktor nauk prawnych, sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego, adiunkt, Uniwersytet WSB Merito w Gdańsku, e-mail: [dalkowskaa@nsa.gov.pl](mailto:dalkowskaa@nsa.gov.pl), <https://orcid.org/0000-0002-0880-6573>

## 1. UWAGI OGÓLNE

Następstwo prawne w egzekucji zobowiązań podatkowych stanowi kluczowe zagadnienie z punktu widzenia polityki fiskalnej państwa w świetle konstytucyjnej zasady państwa prawa. Celem egzekucji administracyjnej, będącej formą przymusowej realizacji obowiązków publicznoprawnych, jest doprowadzenie do zgodności stanu faktycznego ze stanem prawnym wynikającym z norm prawnych poprzez zastosowanie instrumentów przymusu. Z drugiej strony jednak środki przymusu ingerują w prawa osobiste i majątkowe ich adresatów. Przymus egzekucyjny, będąc alternatywą dla braku dobrowolności, pozwala na maksymalizację efektywności w zakresie wykonywania obowiązków<sup>1</sup>. Sposób kształtowania relacji prawnych między podmiotami determinują różne czynniki, wśród których zasadnicze znaczenie mają czynniki finansowe. Adresaci obowiązków publicznoprawnych, w tym zwłaszcza podatkowych, wobec ciągłej ewolucji rozwiązań funkcjonujących w płaszczyźnie prawnej, fiskalnej, gospodarczej, ekonomicznej, społecznej czy wreszcie politycznej modyfikują formy organizacyjnoprawne aktywności zawodowej i poszukują nowych alternatywnych form organizacyjnoprawnych, pozwalających na racjonalizowanie ich zdolności do wywiązywania się ze zobowiązań podatkowych. Obserwujemy więc obecnie znaczną aktywność w sferze organizacyjno-ustrojowej podmiotów prawa, której następstwem są konsolidacje, podziały, przekształcenia, łączenia, przejścia lub zmiany formy organizacyjno-prawnej podatników. Powyższe zjawisko implikuje różne skutki. Z jednej strony jest ono aktywnym impulsem do rozwoju gospodarczego, a także do zwiększenia efektywności działań państwa, ponieważ modyfikacja podmiotowa podatników może prowadzić do poprawy sytuacji finansowej restrukturyzowanego podmiotu, a tym samym zwiększyć skuteczność polityki fiskalnej państwa. Z drugiej strony osobisty co do zasady charakter obowiązków publicznoprawnych powoduje konieczność zabezpieczenia interesu wierzyciela publicznoprawnego na etapie postępowania egzekucyjnego przez zapewnienie rozwiązań legislacyjnych,

<sup>1</sup> P. Szreniawski, *Etyczne aspekty egzekucji administracyjnej*, [w:] *System egzekucji administracyjnej*, red. J. Niczyporuk, S. Fundowicz, J. Radwanowicz, Warszawa–Lublin 2004, s. 45; Z. Leoński, *Egzekucja administracyjna świadczeń niepieniężnych*, Warszawa 1968, s. 5–6; P. Przybysz, *Egzekucja administracyjna*, Warszawa 1999, s. 59; A. Skoczylas, *Postępowanie egzekucyjne w administracji*, [w:] *System prawa administracyjnego. Tom 1: Instytucje prawa administracyjnego*, red. R. Hauser, A. Wróbel, Z. Niewiadomski, Warszawa 2015, s. 325.



gwarantujących także ochronę interesów następców prawnych. Prawo, jako zjawisko społeczne, podlega ewolucyjnym zmianom, determinując zmiany w obszarze funkcjonujących instytucji prawnych. Tym właśnie celom, co podkreśla się w nauce prawa, służy „właściwe ukształtowanie w danej gałęzi prawa – w stosunku prawnym – możliwości przekształceń w układzie podmiotów, kiedy to zakres podmiotowości prawnej ulega rozszerzeniu na inne osoby, które po spełnieniu niektórych cech stają się podmiotami stosunku prawnego”<sup>2</sup>. W powyższym kontekście widoczne są niedostatki rozwiązań systemowych w obszarze instytucji przekształcenia podmiotowego w egzekucji administracyjnej, co może rodzić konsekwencje w zakresie odpowiedzialności wierzyciela publicznoprawnego<sup>3</sup>.

Przedmiotem artykułu jest zagadnienie następstwa prawnego w egzekucji zobowiązań podatkowych. Temat ten stanowi pewne uproszczenie problemu, ponieważ z istoty rzeczy chodzi o skutki następstwa prawnego, mającego swe źródło w materialnoprawnym stosunku podatkowym, w relacjach właściwych dla stosunku procesowego w postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Konieczność zapewnienia jednolitości terminologicznej w opracowaniu uzasadnia – po pierwsze – zdefiniowanie pojęcia następstwa egzekucyjnego jako następstwa prawnego w toku egzekucji oraz – po drugie – przyjęcie tożsamości pojęć „następstwo prawne” i „sukcesja prawna”. Wyzwaniem dla mnie jest próba odpowiedzi na pytanie, czy regulacja prawna zawarta w art. 28a ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>4</sup> jest wyczerpująca i wystarczająca dla potrzeb ochrony następcy prawnego w egzekucji zobowiązań podatkowych.

W artykule zastosowano metodę logiczno-językową w postaci analiz formalno-dogmatycznej i językowej oraz interpretacyjnej. Ważnym czynnikiem badawczym pozostawało definiowanie pojęć i znaczeń obowiązujących przepisów prawa z punktu widzenia interdyscyplinarnej wykładni prawa.

<sup>2</sup> P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004.

<sup>3</sup> A. Dalkowska, *Zabezpieczenie administracyjne należności pieniężnych w praktyce organów egzekucyjnych*, Wrocław 2015, s. 27, 127, 154, 163; eadem, *Skutki rozszerzonej egzekucji administracyjnej dla wierzyciela publicznoprawnego w następstwie wyroku paulińskiego*, [w:] *Wszelkie prawo stanowione jest dla ludzi. Księga jubileuszowa Doktora Zbigniewa Szczurka*, red. J. Świeczkowski, Sopot 2014, s. 110–129; eadem, *Następstwo prawne w egzekucji administracyjnej obowiązku o charakterze rzeczowym, „Nieruchomości@” 2021*, nr II, s. 7–25; P. Świerczyński, *Wierzyciel publicznoprawny jako uczestnik postępowania cywilnego – wybrane zagadnienia*, [w:] *Administracyjne postępowanie egzekucyjne*, red. S. Fundowicz, P. Możyłowski, Radom 2017, s. 73–86.

<sup>4</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 479, dalej: u.p.e.a.

## 2. ISTOTA I CELE EGZEKUCJI ADMINISTRACYJNEJ

Realizacja konstytucyjnej zasady państwa prawa wymaga od organów władzy publicznej podejmowania działań mających na celu zapewnienie wykonalności obowiązków. Działania te, ujęte w prawne ramy, w zakresie obowiązków publicznoprawnych realizowane są w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym. Zasadniczym etapem postępowania egzekucyjnego jest egzekucja administracyjna, przedstawiana w literaturze jako „forma przymusu państwowego”<sup>5</sup>, w trakcie której organ egzekucyjny stosuje wobec zobowiązanego środki przymusu egzekucyjnego (tj. środki egzekucyjne<sup>6</sup>) w celu doprowadzenia do wykonania obowiązków podlegających egzekucji administracyjnej. Stosowanie przymusu egzekucyjnego stanowi równocześnie jedną z prawnych form działania administracji publicznej<sup>7</sup>. Katalog obowiązków podlegających egzekucji administracyjnej jest rozbudowany i został sklasyfikowany w art. 2 u.p.e.a. Wśród nich zasadnicze miejsce zajmują obowiązki pieniężne, a w szczególności należności podatkowe. Przymus egzekucyjny stanowi formę przymusu administracyjnego<sup>8</sup>, a ten ostatni jest postrzegany w literaturze przedmiotu w wąskim albo w szerokim znaczeniu. W wąskim znaczeniu przymus utożsamiany jest z egzekucją administracyjną<sup>9</sup>,

<sup>5</sup> K. Jandy-Jendrośka, *System administracyjnego postępowania wykonawczego*, [w:] *System prawa administracyjnego*, t. III, red. T. Rabska, J. Łętowski, Warszawa–Wrocław–Kraków–Gdańsk 1978, s. 244.

<sup>6</sup> W ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji nie ma definicji legalnej „środków egzekucyjnych”. Artykuł 1 § 1 pkt 12 u.p.e.a. zawiera jednak zamknięty katalog środków egzekucyjnych dopuszczalnych przez ustawę. W nauce prawa administracyjnego przyjmuje się, że środki egzekucyjne stanowią „zinstytucjonalizowane formy przymusu państwowego, stosowane celem doprowadzenia do wykonania obowiązków” – zob. E. Bojanowski, *Wykonanie zastępcze w egzekucji administracyjnej*, Warszawa 1975, s. 34.

<sup>7</sup> P. Dobosz, *Pojęcie egzekucji administracyjnej*, [w:] *System egzekucji administracyjnej*, red. J. Niczyporuk, S. Fundowicz, J. Radwanowicz, Warszawa–Lublin 2004, s. 21.

<sup>8</sup> J. Jendrośka, *Zagadnienie prawne wykonania aktu administracyjnego*, Wrocław 1963, s. 16; E. Bojanowski, *Konstrukcja administracyjnych środków egzekucyjnych*, [w:] *System egzekucji administracyjnej*, red. J. Niczyporuk, S. Fundowicz, J. Radwanowicz, Warszawa–Lublin 2004, s. 141.

<sup>9</sup> L. Klat-Wertelecka, *Niedopuszczalność egzekucji administracyjnej*, Wrocław 2009, s. 47; eadem, *Wymuszenie wykonania obowiązków administracyjnoprawnych wybranych krajów europejskich*, „Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze” 2020, nr 1. Według L. Klat-Werteleckiej należy odróżnić przymus *sensu stricto*, rozumiany jako egzekucja administracyjna, od przymusu pośredniego, utożsamianego z karami pieniężnymi.

a w znaczeniu szerokim obejmuje obok egzekucji administracyjnej także inne, pośrednie formy oddziaływania, np. kary administracyjne.

Funkcja, cel i znaczenie egzekucji administracyjnej w realizacji zadań demokratycznego państwa prawa nie budzi wątpliwości w literaturze<sup>10</sup> i w orzecznictwie<sup>11</sup>. Podkreśla się, że „skuteczna egzekucja prawa jest jednym z najważniejszych zadań demokratycznego państwa prawa”<sup>12</sup>, efektywność wykonania obowiązków stanowi jeden z najważniejszych paramentów demokratycznego państwa<sup>13</sup>, a „egzekucja pełni podstawową rolę w realizacji zasady praworządności i umacnia poczucie równości wobec prawa”<sup>14</sup>.

Konstytucyjna zasada praworządności<sup>15</sup> formułuje wobec organów władzy publicznej nakaz podejmowania jedynie takiej działalności, która wynika z podstawy prawnej i jest z nią zgodna, oraz zasadę przestrzegania prawa. Jak podkreśla się w doktrynie, z zasady tej wynika „obowiązek określenia przez akty prawa powszechnie obowiązującego kompetencji do działania, zakaz domniemania takich kompetencji oraz zakaz dowolnego, arbitralnego ich wykonania”<sup>16</sup>. W granicach zasady praworządności wierzyciel ma obowiązek, zgodnie z art. 6 u.p.e.a., podjąć czynności zmierzające do zastosowania środków egzekucyjnych w razie uchylania się zobowiązanego od

<sup>10</sup> J. Jendrośka, *Zagadnienie prawne...*, s. 245; M. Zimmermann, *Pojęcie administracji publicznej a „swobodne uznanie”*, Warszawa 2009, s. 60; A. Dalkowska, *Zobowiązany w administracyjnym postępowaniu zabezpieczającym*, Sopot 2012, s. 28.

<sup>11</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Olsztynie z dnia 6 października 2011 r., sygn. I SA/Ol 420/11, Legalis; wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 października 2012 r., sygn. II SA/Kr 1072/12, Legalis nr 877002; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 26 marca 2009 r., sygn. II FSK 1462/08, Legalis nr 215502.

<sup>12</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 3 kwietnia 2008 r., sygn. I SA/Gd 547/07, LEX nr 467099.

<sup>13</sup> A. Dalkowska, *Transformacja podmiotowa w egzekucji administracyjnej*, Wrocław 2018, s. 156; eadem, *Rola organu wykonawczego gminy jako wierzyciela w egzekucji administracyjnej podatków lokalnych*, [w:] *Finansowanie jednostek samorządu terytorialnego. Problemy praktyczne*, red. J. Gliniecka, Warszawa 2016, s. 289–301; eadem, *Prawne instrumenty skutecznej egzekucji należności publicznoprawnych*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 2016, nr 1, cz. 50; eadem, *Egzekucja sądowa i administracyjna – kilka uwag na temat podobieństw i różnic*, „Egzekucja Sądowa” 2015, nr 3–4, s. 98; J. Jendrośka, *Zagadnienie prawne...*, s. 245.

<sup>14</sup> A. Dalkowska, *Egzekucja sądowa i administracyjna...*, s. 98.

<sup>15</sup> Zgodnie z art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (dalej: Konstytucja RP) organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa.

<sup>16</sup> P. Tuleja w: *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 303 i nast.

wykonania obowiązku wierzyciela oraz stosować środki egzekucyjne określone ustawą. Pamiętać jednak należy, że stosowanie środków przymusu stanowi ostateczność, gdy inne metody zmierzające do dobrowolnego wykonania obowiązków nie przyniosły rezultatu. Jak wskazywano już we wcześniejszych publikacjach, maksymalizacja efektywności dobrowolnego wykonywania obowiązków publicznoprawnych prowadzi do minimalizacji kosztów działania administracji, co powinno być dążeniem każdego racjonalnego państwa. Tak więc przymus, na co wskazywałam już wcześniej, powinien być traktowany jako ostateczny środek, gdy inne metody prowadzące do dobrowolnego wykonania obowiązków nie przyniosły rezultatu.

Konstytucja RP w art. 84 nakłada na adresatów obowiązków publicznych obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie<sup>17</sup>. Obowiązek „ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych”, jak słusznie zauważają T. Dębowska-Romanowska i T. Nowak, „łączy się z wszelkimi obciążeniami (prywatnoprawnymi i publicznoprawnymi), które są lub mają być wykonywane”<sup>18</sup>. Powyższy obowiązek obejmuje także nakaz ich wykonania, na co wyraźnie zwraca się uwagę w doktrynie, wskazując, że „zobowiązany powinien podjąć nakazane działanie lub powstrzymać się od działania zakazanego”<sup>19</sup>.

W kontekście powyższych uwag dotyczących roli i znaczenia egzekucji administracyjnej jako instrumentu realizacji zasady państwa prawa szczególnego znaczenia nabiera kwestia jej efektywności, wyrażająca się w konieczności zapewnienia kontynuacji postępowania wobec adresata obowiązku podatkowego, niezależnie od zmiany jego sytuacji prawnej (w tym zmiany organizacyjnoprawnej), a także możliwości stosowania środków egzekucyjnych wobec następców prawnych podmiotów zobowiązanych w przypadku sukcesji obowiązków na skutek zdarzeń prawnych.

### 3. POJĘCIE I ISTOTA NASTĘPSTWA PRAWNEGO

Pojęcie następstwa prawnego, często identyfikowane z pojęciem sukcesji, nie jest normatywnie zdefiniowane. Próbę stworzenia definicji pojęcia sukcesji administracyjnej podjęto w propozycji legislacyjnej zawartej

<sup>17</sup> Zob. art. 84 Konstytucji RP.

<sup>18</sup> T. Dębowska-Romanowska, T. Nowak w: *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, s. 1879 i nast.

<sup>19</sup> S. Fundowicz, *Egzekucja administracyjna a aksjologia demokratycznego państwa prawnego*, [w:] *System egzekucji administracyjnej*, red. J. Niczyporuk, S. Fundowicz, J. Radwanowicz, Warszawa–Lublin 2004, s. 35.

w art. 15 ust. 1 projektu ustawy Przepisy ogólne prawa administracyjnego z 13 marca 2008 r. Zgodnie z nim „prawa i obowiązki o charakterze nieosobistym przechodzą na następców prawnych na zasadach określonych w przepisach odrębnych, a w przypadku ich braku lub niepełnej regulacji prawnej zasady i tryb ich przejścia ocenia się na podstawie przepisów prawa cywilnego”<sup>20</sup>. Według wskazanej propozycji, która nie została uchwalona, sukcesja w administracyjnych stosunkach materialnych miała być determinowana przez rodzaj obowiązku i odpowiednie stosowanie instytucji prawa cywilnego.

Brak ustawowej definicji następstwa prawnego we współczesnym porządku prawnym powoduje, że treść wymienionego pojęcia jest wypełniana przez doktrynę i orzecznictwo sądowe. W literaturze wyodrębnia się sukcesję uniwersalną oraz sukcesję singularną. Analizując tę pierwszą, podkreśla się, że „przy sukcesji uniwersalnej nabywca wskutek zaistniałego stanu faktycznego wstępuje w ogół praw stanowiących majątek lub odrębny majątek poprzednika, przy czym nabyciu towarzyszy z reguły wstąpienie przez nabywcę także w długi, które majątek ten obciążają”<sup>21</sup>. Dla wyjaśnienia kwestii następstwa prawnego konieczne jest wyodrębnienie trzech płaszczyzn badawczych w sferze prawa administracyjnego – materialnej, ustrojowej i procesowej, przy czym w każdej z nich dopuszcza się sukcesję jedynie wówczas, gdy wynika to z konkretnych regulacji prawnych. Wyjątki od zasady niedopuszczalności przenoszenia uprawnień i obowiązków administracyjnoprawnych statuuje wyraźnie przepis prawa. Jak trafnie wskazał P. Gołaszewski: „na gruncie prawa administracyjnego można mówić o następstwie prawnym w trzech wymiarach – materialnym, ustrojowym oraz procesowym”<sup>22</sup> i w konsekwencji wyróżnił: następstwo prawne, następstwo funkcjonalne (będące w istocie rzeczy przejściem kompetencji między organami administracji publicznej) oraz następstwo procesowe. Należy przy tym wyraźnie podkreślić, że niedopuszczalne jest przeniesienie

<sup>20</sup> Projekt ustawy Przepisy ogólne prawa administracyjnego z dnia 13 marca 2008 r. <https://www.rpo.gov.pl/pliki/12059280660.pdf> (dostęp: 31.07.2023).

<sup>21</sup> A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2020, s. 146; Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2021, s. 101; E. Gniewek, *Podstawy prawa cywilnego*, Warszawa 2011, s. 156; A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy: obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999, s. 102 i nast.

<sup>22</sup> M. Wierzbowski, R. Hauser, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2018, s. 379; E. Szczygłowska, *Sukcesja uprawnień i obowiązków administracyjnych*, Warszawa, s. 69.

wierzytelności publicznoprawnej na podmiot prywatny i to z dwóch powodów: po pierwsze – z uwagi na brak podstawy ustawowej, a po drugie – z uwagi na brak podmiotowości podatkowej podmiotu prywatnego<sup>23</sup>. Dokonując zatem analizy problematyki następstwa prawnego w egzekucji administracyjnej, przedmiotem rozważań będzie jedynie następstwo prawne po stronie podatnika w zakresie wynikającego ze zobowiązania podatkowego obowiązku zapłaty podatku.

Treścią następstwa prawnego na gruncie prawa materialnego jest przejście obowiązków lub uprawnień z podmiotu będącego stroną stosunku prawnego materialnego na inny podmiot, wcześniej niebędący stroną tego stosunku. Następstwo procesowe natomiast stanowi konsekwencję sukcesji materialnej, a jego skutkiem jest wstąpienie do postępowania w miejsce poprzednika procesowego jego następcy procesowego. Korelacja pomiędzy instytucją następstwa prawnego na gruncie prawa materialnego i procesowego zawiera się w stwierdzeniu, że następstwo procesowe jest zawsze skutkiem następstwa prawnego w stosunku materialnoprawnym (nigdy odwrotnie). Powyższa konstatacja znajduje potwierdzenie w stanowisku doktryny, gdzie stwierdza się, że „następstwo procesowe jest konsekwencją następstwa prawnego w prawie materialnym i polega na wstąpieniu do postępowania na miejsce podmiotu, który dotychczas był jego stroną (poprzednik procesowy), innego podmiotu (następcy prawnego)”<sup>24</sup>. Analogiczne stanowisko prezentuje orzecznictwo sądów administracyjnych, podkreślając, że następstwo procesowe stanowi rezultat następstwa prawnego, a w granicach określonych przedmiotem „w toku postępowania ulega zmianie podmiot działający jako strona (uczestnik) oraz treść jego tytułu do udziału w sprawie”<sup>25</sup>.

Następstwo prawne w egzekucji administracyjnej, będące w istocie rzeczy następstwem procesowym, ma swoje źródło w przekształceniach podmiotowych na gruncie materialnoprawnym w obszarze stosunku prawnopodatkowego. Jego istota polega na tym, że „w ramach jednego stosunku egzekucyjnego, na skutek różnych zdarzeń prawnych, następuje zmiana lub

<sup>23</sup> P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego...*

<sup>24</sup> M. Romańska, *Komentarz do art. 30, [w:] Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. H. Knysiak-Sudyka, wyd. II, Warszawa 2019, art. 30, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587731146/595719/knysiak-sudyka-hanna-red-kodeks-postepowania-administracyjnego-komentarz-wyd-ii?keyword=roma%C5%84ska&cm=URELATIONS> (dostęp: 31.07.2023).

<sup>25</sup> Wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2002 r., sygn. IV SA 1478/00, LEX nr 657088.



przekształcenie podmiotów, przy zachowanej tożsamości pozostałych jego elementów<sup>26</sup>. Punktem wyjścia do analizy następstwa prawnego w stosunku prawnopodatkowym należy uczynić w pierwszej kolejności zagadnienie stosunku prawnopodatkowego jako szczególnego rodzaju administracyjnego stosunku prawnego, stanowiącego instytucję w prawie publicznym o charakterze uniwersalnym.

#### 4. KONCEPCJA STOSUNKU PRAWNOPODATKOWEGO

Zasadniczo nie budzi wątpliwości fakt, że w stosunkach administracyjnych prawa i obowiązki są niezbywalne, co wynika z samego charakteru materialnego stosunku administracyjnego, a także ze ścisłego ich powiązania z podmiotami tego stosunku<sup>27</sup>. Powyższą konstatację odzwierciedlają poglądy doktryny, wśród których zasygnalizować warto stanowisko S. Kasznicy, który zauważył, „że publiczne prawa i obowiązki pozostają trwale związane z tą osobą, dla której zostały ustanowione. W zasadzie są nieprzenoszalne i gasną razem ze śmiercią i nie ma co do nich następstwa prawnego. Zmiana osoby pociąga za sobą zmianę stosunku<sup>28</sup>”. Na niedopuszczalność następstwa prawnego, wywodzonego z bezwzględного charakteru norm administracyjnoprawnych między stronami stosunku administracyjnego, wskazywał również J. Filipek, podkreślając, że „żadna ze stron nie może z góry rezygnować z uprawnień przysługujących jej w ich obrębie ani – bez szczególnego upoważnienia ustawowego – przenosić je na kogoś innego [...]. Wszelkie bowiem uprawnienia i obowiązki wpływają tu z prawa przedmiotowego i w czasie trwania konkretnych stosunków prawnych, póki nie ulegnie zmianie ich podstawa prawna lub sytuacja faktyczna, na której są oparte, może być aktualna tylko ich wykładnia, ale nie ich modyfikacja”. Podobnie w orzecznictwie sądów administracyjnych podkreśla się nieprzenoszalność obowiązków publicznoprawnych, wskazując, że „w prawie publicznym generalnie obowiązującą regułą jest, że uprawnienia i obowiązki mają charakter osobisty<sup>29</sup>”.

<sup>26</sup> A. Dalkowska, *Transformacja podmiotowa...*, s. 247.

<sup>27</sup> Postanowienie NSA z dnia 14 kwietnia 2011 r., sygn. I OSK 45/11, LEX nr 1081024, zgodnie z którym „sprawa dotycząca odmowy przyznania prawa do zasiłku pielęgnacyjnego dotyczy praw i obowiązków ściśle związanych z osobą wnioskodawcy”.

<sup>28</sup> S. Kasznica, *Polskie prawo administracyjne*, Poznań 1947, s. 135.

<sup>29</sup> Wyrok NSA z dnia 10 lutego 2009 r., sygn. I OSK 329/08, LEX nr 515989.



Problematyka stosunku administracyjnoprawnego, stanowiącego formę stosunku prawnego, należy do kluczowych w nauce prawa administracyjnego<sup>30</sup>. W literaturze przedmiotu zauważalna jest trudność w definiowaniu pojęcia stosunku administracyjnoprawnego. Podkreśla się, że w rozbudowanym procesie administrowania powstają różne stosunki prawne, które nie są „ani identyczne, ani nawet zbliżone. Dlatego też ustalenie jednolitego pojęcia stosunku administracyjnoprawnego jest [...] właściwie niemożliwe”<sup>31</sup>. W stosunku administracyjnym brak jest równorzędności podmiotowej, a podmiot administrujący wyposażony jest w kompetencję do jednostronnego kształtowania sytuacji prawnej podmiotu administrowanego<sup>32</sup>. Zdaniem J. Zimmermanna stosunek prawnoadministracyjny ma charakter „pionowy”, wyrażający się tym, że „organ administracyjny, reprezentując państwo i dysponując z tego tytułu władztwem administracyjnym, ma zawsze w zewnętrznym stosunku administracyjnym »przewagę« nad jego drugą stroną”<sup>33</sup>. Pojęcie stosunku administracyjnoprawnego jako „typowe pojęcie-narzędzie”<sup>34</sup> definiował F. Longchamps. Wskazał on, że stosunek prawny występuje, „gdy prawo przedmiotowe ma dla dwóch podmiotów takie

<sup>30</sup> R. Hauser, *Pojęcie i znaczenie stosunku administracyjnoprawnego*, [w:] *System prawa administracyjnego. Tom 1: Instytucje prawa administracyjnego*, red. R. Hauser, A. Wróbel, Z. Niewiadomski, Warszawa 2015, s. 200–201; Z. Ziemiński, *O metodzie analizowania stosunku prawnego*, „Państwo i Prawo” 1967, nr 2, s. 193; J. Starościak, *Stosunek administracyjnoprawny*, [w:] *System prawa administracyjnego*, t. III, red. T. Rabska, J. Łętowski, Wrocław 1978, s. 5; E. Iserzon, *Prawo administracyjne*, Warszawa 1968, s. 28; R. Hauser, *Stosunek administracyjnoprawny*, [w:] *System prawa administracyjnego. Tom 1: Instytucje prawa administracyjnego*, red. R. Hauser, A. Wróbel, Z. Niewiadomski, Warszawa 2015, s. 200; J. Boć, *Prawo administracyjne*, Wrocław 2000, s. 279; J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2014, s. 293; Z. Leoński, *Zarys prawa administracyjnego*, Poznań 1985, s. 32; E. Ochendowski, *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Toruń 2002, s. 37; idem, *Prawo administracyjne*, Toruń 2000, s. 3; Z. Niewiadomski, Z. Cieślak, J. Lipowicz, G. Szpor, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2006, s. 90; Z. Duniewska, B. Jaworowska-Dębska, R. Michalska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, M. Stahl, *Prawo administracyjne, pojęcia, instytucje, zasady, w teorii i orzecznictwie*, Warszawa 2004, s. 47; E. Ochendowski, *Prawo administracyjne*, Toruń 2000, s. 37.

<sup>31</sup> Zob. J. Łętowski, *Prawo administracyjne. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1990, s. 51.

<sup>32</sup> J. Filipek, *Elementy strukturalne norm prawa administracyjnego*, Warszawa–Kraków 1982, s. 93; idem, *Stosunek administracyjnoprawny*, Kraków 1968, s. 20; J. Starościak, *Stosunek administracyjny*, s. 9.

<sup>33</sup> J. Zimmermann, *Prawo...*, s. 75–76.

<sup>34</sup> F. Longchamps, *O pojęciu stosunku prawnego w prawie administracyjnym*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 1964, nr 19, s. 44.

znaczenie, że w określonych warunkach sytuacja prawna jednego podmiotu jest połączona w pewien sposób z sytuacją prawną drugiego<sup>35</sup>.

Wielość i różność typów stosunków administracyjnoprawnych determinuje konieczność ich egzemplifikacji, która prowadzi do wyodrębnienia administracyjnych stosunków prawnych o charakterze materialnym i o charakterze procesowym<sup>36</sup>, przy czym kryterium podziału stanowi rodzaj normy prawnej, będącej podstawą budowy ich konstrukcji<sup>37</sup>. Stosunek administracyjny o charakterze procesowym, do którego zalicza się także stosunek egzekucyjny, ma charakter wtórny wobec stosunku materialnego<sup>38</sup>. Koncepcja stosunku administracyjnoprawnego rodzi pytanie o określenie statusu prawnego podmiotu administrowanego wobec podmiotu administrującego, w kontekście funkcjonującej w nim nierównorzędności podmiotowej. Konieczność realizowania konstytucyjnej zasady proporcjonalności poprzez zachowanie równowagi między podmiotami stosunku prawnego nakazuje, co podkreślałam we wcześniejszych opracowaniach, „kształtowanie relacji w ramach stosunku administracyjnego w sposób odpowiadający regułom praworządności. Realizacja wskazanych postulatów dokonuje się między innymi także poprzez instytucję transformacji podmiotowej”<sup>39</sup>.

Stosunek prawnopodatkowy stanowi szczególny rodzaj materialnego stosunku administracyjnego, wyodrębnionego ze względu na jego przedmiot. Jego treścią jest z jednej strony wynikający ze zobowiązania podatkowego obowiązek podatnika do zapłaty podatku, a z drugiej przysługująca wierzycielowi publicznoprawnemu, wynikająca ze zobowiązania

<sup>35</sup> Ibidem.

<sup>36</sup> J. Filipek dokonał podziału stosunków administracyjnych na: materialne, procesowe zależności służbowej, przeciwegzekucyjne – J. Filipek, *Stosunek...*, s. 124; J. Boć, *Prawo...*, s. 382–383; Z. Duniewska, B. Jaworowska-Dębska, R. Michalska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, M. Stahl, *Prawo...*, s. 51, J. Zimmermann, *Prawo...*, s. 357.

<sup>37</sup> Wyróżnienie kategorii stosunków administracyjnych materialnych i procesowych nie jest w literaturze przedmiotem sporu. Zob. J. Boć, *Prawo...*, s. 382–383; Z. Duniewska, B. Jaworowska-Dębska, R. Michalska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, M. Stahl, *Prawo...*, s. 51; J. Zimmermann, *Prawo...*, s. 357; *Prawo administracyjne*, red. M. Wierzbowski, Warszawa 2009, s. 26–27.

<sup>38</sup> J. Jendrośka, *Postępowanie administracyjne w kodyfikacjach*, Warszawa 1970, s. 13; B. Adamiak, J. Borkowski, *Polskie postępowanie administracyjne i sądowniczoadministracyjne*, Warszawa 1992, s. 40; Z. Kmieciak, *Proceduralny stosunek administracyjnoprawny w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, „*Studia Iuridica Lublinensia*” 2014, t. 22, s. 447–469, <https://doi.org/10.17951/sil.2014.22.0.447>

<sup>39</sup> A. Dalkowska, *Transformacja podmiotowa...*, s. 94.

podatkowego, wiarygodność o zapłatę podatku. Przedstawiając historycznie problematykę stosunku prawnopodatkowego, wskazać trzeba, że jednym z pierwszych autorów koncepcji stosunku prawnopodatkowego zbudowanego na wzorcach stosunku zobowiązaniowego był F. Myrbach-Rheinfeld, przedstawiciel austriackiej nauki finansów, który wskazywał, że w prawie podatkowym występują „zasady prawa materialnego” (*die Grundsätze des materiellen Rechtes*) oraz „zasady prawa formalnego” (*die Grundsätze des formellen Rechtes*), przy czym te pierwsze tworzyły kluczową dla prawa podatkowego instytucję stosunku prawnopodatkowego. Swoją koncepcję oparł on na budowie relacji prawnej, w której występuje korelacja treści stosunku prawnego pomiędzy jego podmiotami. Wyraża się ona w tym, że jednemu z nich, tj. podmiotowi uprawnionemu, odpowiada zobowiązanie drugiego podmiotu do takiego zachowania się, które odpowiada treści normy prawnej lub treści aktu stosowania prawa, będących źródłem obowiązku<sup>40</sup>.

Koncepcja stosunku prawnopodatkowego opartego na wzorcach zobowiązaniowych, w ramach którego podmioty stosunku prawnopodatkowego są wobec siebie wzajemnie uprawnione i zobowiązane, widoczna była także w nauce prawa administracyjnego<sup>41</sup>, gdzie znalazły się również teorie wykazujące, że z punktu widzenia stosunków formalnych stosunki prywatne i publiczne są identyczne, a różnią się jedynie z punktu widzenia materialnego<sup>42</sup>. W doktrynie podkreśla się zobowiązaniowy charakter stosunku prawnopodatkowego, wskazując, że wynika to wprost z regulacji ustawowej, gdzie pojęcie podatku jest identyfikowane jako świadczenie wyrażające się z należytą do zapłaty kwocie pieniężnej<sup>43</sup>. Zobowiązaniowy charakter stosunku podatkowego był także przedmiotem licznych rozważań sądów administracyjnych i nie budzi on kontrowersji w orzecznictwie<sup>44</sup>. Dokonując

<sup>40</sup> F. Myrbach-Rheinfeld, *Précis de droit financier*, Paris 1910, s. 259 i nast., za M. Kalinowski, *Narodziny i kształtowanie się współczesnej koncepcji stosunku podatkowego*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013, s. 4–14.

<sup>41</sup> M. Kalinowski, *Narodziny i kształtowanie...*, s. 6.

<sup>42</sup> H. Nawiasky, *Cuestiones fundamentales de derecho tributario*, Madrid 1983, s. 29; A.D. Giannini, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano 1937, s. 51; idem, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano 1956, s. 76.

<sup>43</sup> P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego...*; M. Popławski, *Komentarz do artykułu 5, [w:] Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023; M. Niezgódka-Medek, *Komentarz do artykułu 5, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, Warszawa 2019.

<sup>44</sup> Zob. przykładowo wyroki: WSA w Krakowie z dnia 29 lipca 2022 r., sygn. I SA/Kr 697/22, LEX nr 3406579; WSA w Łodzi z dnia 8 czerwca 2022 r., sygn. I SA/Łd 223/22,

charakterystyki stosunku prawnopodatkowego, WSA w Lublinie stwierdził, że „skutkiem zawiązania zobowiązaniowego stosunku podatkowego, w którym dokonano indywidualizacji dłużnika podatkowego oraz ściśle oznaczone świadczenie podatkowe, jest powstanie wierzytelności podatkowej”<sup>45</sup>.

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>46</sup> zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Definicję podatku ustawodawca sformułował w treści art. 6 o.p., określając je jako publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Obowiązek podatkowy jest zatem pojęciem pierwotnym, powstającym z mocy ustawy, a zobowiązanie podatkowe stanowi pojęcie wtórne wobec niego. Trafnie w literaturze podkreśla się więc, że „obowiązek podatkowy zawsze powstaje z mocy prawa i zaistnienia jakiegoś zdarzenia. Zobowiązanie zaś jest często »dziełem« organu skarbowego, który wydaje decyzję”<sup>47</sup>, „zobowiązanie podatkowe jest zależne od istnienia obowiązku podatkowego. Zobowiązanie podatkowe nie może powstać, gdy nie istnieje obowiązek podatkowy”<sup>48</sup>.

Przyjmując za trafne stanowisko przesądzające o zobowiązaniowym charakterze stosunku prawnopodatkowego, wskazać trzeba, że jego cechy (np. przymusowość czy brak ekwiwalentności), wynikające z ustawowej metody regulacji, odróżniają go od stosunków zobowiązaniowych na gruncie

---

LEX nr 3362454; NSA z dnia 24 maja 2022 r., sygn. II GSK 2014/18, LEX nr 3392705; NSA z dnia 11 maja 2022 r., sygn. III FSK 2061/21, LEX nr 3351098; NSA z dnia 15 lutego 2022 r., sygn. II FSK 1267/19, LEX nr 3334118.

<sup>45</sup> Wyrok WSA w Lublinie z dnia 3 czerwca 2022 r., sygn. I SA/Lu 405/21, LEX nr 3363278; zob. także wyrok WSA w Lublinie z dnia 3 czerwca 2022 r., sygn. I SA/Lu 404/21, LEX nr 3363473; wyroki WSA w Gliwicach: z dnia 12 października 2020 r., sygn. I SA/Gl 420/20, LEX nr 3075318 i z dnia 11 grudnia 2018 r., sygn. III SA/Gl 813/18, LEX nr 2619132; wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 lipca 2014 r., sygn. III SA/Łd 367/14, LEX nr 1589049.

<sup>46</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm., dalej: o.p.

<sup>47</sup> P. Rochowicz, *Mnożenie podobnych pojęć komplikuje ustawę*, „Rzeczpospolita PCD” 2014, nr 12, s. 18.

<sup>48</sup> A. Nowak, I. Nowak, *Obowiązek podatkowy na gruncie polskiego prawa podatkowego – uwagi de lege lata i de lege ferenda*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2009, nr 1–2, s. 47–70. Podobnie J. Pinkowski, *Powstanie obowiązku podatkowego – wybrane problemy teoretyczne i praktyczne, cz. I*, „Doradca Podatkowy” 2006, nr 4, s. 23.

prawa cywilnego. Analiza wskazanych regulacji normatywnych prowadzi do wniosku, że powstanie stosunku zobowiązaniowego jest następstwem obowiązku podatkowego wynikającego z ustawy<sup>49</sup>. Odnosząc się do specyfiki i momentu powstania zobowiązania podatkowego, WSA we Wrocławiu wskazał, że „elementy stosunku podatkowoprawnego muszą wynikać z ustawy podatkowej”<sup>50</sup>. Podatnik nie ma zatem zasadniczo możliwości kształtowania treści stosunku podatkowego poprzez swoje czynności prawne.

W stosunku prawnopodatkowym, jak w każdej relacji o charakterze prawnym, dla każdego z podmiotów jest przeznaczona określona rola, przy czym obowiązki dłużnika (podatnika) są skorelowane z uprawnieniami wierzyciela. Zobowiązanie podatkowe stanowi natomiast powinność podatnika wynikającą z obowiązku podatkowego skonkretyzowanego co do podmiotu zobowiązanego oraz istotnych elementów treści, tj. wysokości, terminu płatności, a także miejsca spełnienia świadczenia<sup>51</sup>. Charakter zobowiązania podatkowego odzwierciedla głos doktryny, zgodnie z którym „zobowiązanie podatkowe jest skonkretyzowanym obowiązkiem podatkowym co do osoby podatnika, wysokości świadczenia podatkowego, terminu zapłaty oraz miejsca spełnienia świadczenia. Zobowiązanie podatkowe tworzy dla podatników obowiązek uiszczenia podatku, a dla organu podatkowego – uprawnienie (będące zarazem także obowiązkiem) żądania takiej zapłaty, jej przyjęcia lub egzekwowania należnej sumy przy zastosowaniu przewidzianych środków przymusu”<sup>52</sup>. Podsumowując, stosunek prawnopodatkowy to specyficzna forma stosunku o charakterze zobowiązaniowym, w którym wszystkie istotne jego elementy ukształtowane są bezpośrednio w ustawie, a jego strony (tj. podatnik i wierzyciel publicznoprawny) nie mają swobody w ich kształtowaniu. Wskazana właściwość stanowi zasadniczą cechę, pozwalającą na odróżnienie stosunku prawnopodatkowego do typowego stosunku zobowiązaniowego o charakterze obligacyjnym, znanego prawu cywilnemu<sup>53</sup>.

<sup>49</sup> Z. Ofiarski, *Rozdział VIII. Zobowiązania podatkowe*, [w:] idem, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006.

<sup>50</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 5 września 2013 r., sygn. I SA/Wr 1052/13, LEX nr 1379433.

<sup>51</sup> E. Liwanowska, *Powstawanie zobowiązań podatkowych*, „Doradca Podatkowy” 1999, nr 4, s. 8.

<sup>52</sup> J. Naczyńska, *Zobowiązanie podatkowe a obowiązek podatkowy*, „Radca Prawny” 1999, nr 4, s. 71.

<sup>53</sup> M. Niezgodka-Medek, M. Szubiakowski, *Art. 18b. [perpetuatio fori w postępowaniu podatkowym]*, [w:] eidem, *Ordynacja podatkowa. Orzecznictwo. Piśmiennictwo*, Warszawa 2023.



5. PODSTAWY NASTĘPSTWA PRAWNEGO W STOSUNKU  
PRAWNOPODATKOWYM

Prawa i obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego nie podlegają dziedziczeniu i nie należą do spadku. Ich sukcesja jest możliwa jedynie na podstawie i w granicach przepisów Ordynacji podatkowej. Szczególny charakter sukcesji w prawie podatkowym podkreśla się w literaturze, wskazując, że „sukcesja uregulowana w przepisach Ordynacji podatkowej ma szczególny charakter, wynikający z publicznego charakteru objętych nią praw i obowiązków”<sup>54</sup>. Wyklucza dopuszczalność umownej sukcesji na gruncie prawa podatkowego bez wyraźnej podstawy ustawowej, podkreślając osobisty i publicznoprawny charakter obowiązków administracyjnych<sup>55</sup>, a dowolna i niemająca umocowania ustawowego modyfikacja pozostaje bezskuteczna wobec wierzyciela<sup>56</sup>. Źródłem obowiązków i uprawnień podatkowych mogą być jedynie ustawy i nie mogą one być znoszone, zmieniane czy poszerzane umowami cywilnoprawnymi<sup>57</sup>.

Materialnoprawna podstawa sukcesji prawnej w stosunku prawno-podatkowym wynika z art. 93–106 o.p.<sup>58</sup> Uregulowana została na podstawie zasady sukcesji generalnej<sup>59</sup> i dotyczy jedynie strony biernej,

<sup>54</sup> R. Dowgier, *Komentarz do artykułu 93*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023.

<sup>55</sup> R. Mastalski, *Glosa do Wyroku Sądu Najwyższego – Izba Cywilna z dnia 28 czerwca 2002 r.*, sygn. I CKN 841/00, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2003, z. 4, s. 235.

<sup>56</sup> *Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, Warszawa 2015, s. 124.

<sup>57</sup> Wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 1579/19, LEX nr 2775231.

<sup>58</sup> Zob. także art. 127 ustawy z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 1936 r. Nr 14, poz. 134); art. 11 dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 27, poz. 173 ze zm.); art. 17 dekretu z dnia 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 49, poz. 452 ze zm.) oraz art. 44 ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (tekst jedn. Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.).

<sup>59</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa*, Wrocław 2000, s. 376; H. Litwińczuk, *Sukcesja podatkowa przy przekształceniach, łączeniach i podziałach przedsiębiorców*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 279; S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2004, s. 343; Wyrok NSA z dnia 14 lutego 2014 r., sygn. II FSK 536/12, „Monitor Podatkowy” 2014, nr 6, s. 3; wyrok NSA z dnia 22 października 2014 r., sygn. II FSK 2516/12, Legalis; wyrok NSA z dnia 26 maja 2015 r., sygn. II FSK 1208/13, Legalis; wyrok NSA z dnia 25 listopada 2015 r., sygn. II FSK 2458/13, Legalis.

tj. podatnika<sup>60</sup>. Zauważyć trzeba, że skoro to ustawa określa w stosunku prawnopodatkowym dopuszczalność i zasady następstwa prawnego, to regulacja zawarta w Ordynacji podatkowej określa zamknięty katalog podstaw sukcesji, której istotą jest tożsamość wszystkich elementów stosunku prawnopodatkowego, przy modyfikacji podmiotu zobowiązanego, tj. podatnika. Podstawą sukcesji generalnej na gruncie prawa podatkowego jest zdarzenie prawne, które w doktrynie identyfikuje się jako „fakty, z którymi norma prawna łączy powstanie, zmianę lub ustanie stosunku prawnego, nazywa się zdarzeniami prawnymi”<sup>61</sup>. Wśród nich natomiast wyróżnia się „zdarzenia w ścisłym tego słowa znaczeniu” (*successio mortis causa*), np. śmierć, urodzenie, oraz działania (*successio inter vivo*), tj. zdarzenia będące następstwem woli<sup>62</sup>. W pierwszym przypadku przyczyną następstwa prawnego jest śmierć osoby fizycznej lub utrata bytu prawnego przez jednostkę organizacyjną. U podstaw *successio inter vivo* leży natomiast czynność prawna dokonana między podatnikiem a podmiotem niebędącym dotychczas uczestnikiem stosunku prawnopodatkowego. Wyróżnić trzeba zatem dwie grupy podstaw sukcesji generalnej w stosunku prawnopodatkowym: zdarzenia prawne *successio mortis causa* oraz *successio inter vivo*.

Następstwo prawne *mortis causa* na gruncie prawa podatkowego ukształtowane zostało na zasadzie sukcesji uniwersalnej i prowadzi do wyodrębnienia dwóch kategorii następców prawnych. Pierwsza z nich obejmuje spadkobierców podatnika, a druga przedsiębiorstwa w spadku.

## 6. SPADKOBIERCY PODATNIKA JAKO NASTĘPCY PRAWNI W SUKESJI UNIWERSALNEJ *MORTIS CAUSA*

Sukcesja uniwersalna spadkobierców podatnika następuje *ex lege* z chwilą jego śmierci, niezależnie od jego woli i wiedzy. Spadkobierca może jednak wyłączyć lub ograniczyć swoją odpowiedzialność za długi spadkowe poprzez złożenie oświadczenia o przyjęciu spadku z dobrodziejstwem inwentarza lub o odrzuceniu spadku<sup>63</sup>. Sukcesja uniwersalna obejmuje prawa

<sup>60</sup> A. Huchla, *Następcy prawni w ordynacji podatkowej*, [w:] *Studia nad Ordynacją podatkową*, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź–Toruń 2004 s. 153; D. Szubielska, P. Borszowski, *Zmiana podmiotów stosunku prawnego*, „Glosa” 2001, nr 8, s. 4.

<sup>61</sup> A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne...*, s. 115.

<sup>62</sup> Ibidem, s. 116.

<sup>63</sup> Na podstawie art. 1015 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1360, dalej k.c.): „Oświadczenie o przyjęciu lub o odrzuceniu



i obowiązki zmarłego<sup>64</sup> nie tylko na gruncie prawa prywatnego, ale także w zakresie uregulowanym w ustawie prawa publicznego<sup>65</sup>. Istotę sukcesji uniwersalnej spadkobierców podatnika trafnie sformułował Sąd Najwyższy w jednym z orzeczeń, wskazując: „sukcesja uniwersalna polega na tym, iż na podstawie jednego zdarzenia ogół praw i obowiązków majątkowych przechodzi z jednej osoby na drugą, i to bez względu na to, czy nabywca o tym wie”<sup>66</sup>. Zgodnie z art. 98 o.p. do następstwa prawnego spadkobierców podatnika stosuje się zasady dziedziczenia określone w art. 922–1057 k.c. W orzecznictwie sądowym jednolicie przyjmuje się, że na spadkobierców przechodzą tylko te obowiązki spadkodawcy, które miał on jako podatnik, i tylko te, które są związane z realizacją obowiązków wynikających z ustaw regulujących kwestie podatków<sup>67</sup>. Prawa i obowiązki podlegające sukcesji muszą istnieć za życia spadkodawcy, a więc nie mogą być nią objęte prawa przyszłe, niepewne i nieistniejące w dacie otwarcia spadku<sup>68</sup>.

---

spadku może być złożone w ciągu sześciu miesięcy od dnia, w którym spadkobierca dowiedział się o tytule swego powołania. Brak oświadczenia spadkobiercy w terminie określonym w § 1 jest jednoznaczny z przyjęciem spadku z dobrodziejstwem inwentarza”.

<sup>64</sup> G. Łaszczycza, A. Matan, *Następstwo procesowe w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 2000, z. 5, s. 49–59; B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 258; B. Adamiak, *Następstwo prawne zdolności sądowej*, [w:] eadem, *Skarga i skarga kasacyjna w postępowaniu sądowo administracyjnym*, 2014, Monografia LEX nr 204257; K. Celińska-Grzegorzczak, R. Hauser, W. Piątek, W. Sawczyn, A. Skoczylas, *Postępowanie administracyjne, sądowo-administracyjne i egzekucyjne*, Warszawa 2013, s. 32; G. Łaszczycza, *Przesłanka śmierci strony*, [w:] idem, *Zawieszenie ogólnego postępowania administracyjnego*, Kraków 2005, Monografia LEX nr 46248; S. Babiarz, *Komentarz do art. 98*, [w:] B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, S. Babiarz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, Warszawa 2019, art. 97.

<sup>65</sup> G. Łaszczycza, A. Matan, *Następstwo w prawie administracyjnym*, [w:] *Koncepcja systemu prawa administracyjnego*, red. J. Zimmermann, Warszawa 2007, s. 297.

<sup>66</sup> Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 7 stycznia 2004 r., sygn. III CZP 98/03, OSN 2005, nr 2, poz. 27.

<sup>67</sup> *Postanowienie WSA w Łodzi z dnia 24 czerwca 2003 r.*, sygn. I SA/Łd 1528/02, „Państwo i Prawo” 2003, z. 5, s. 134; wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 listopada 2015 r., sygn. I SA/Kr 1227/15, LEX nr 1952595 oraz wyrok WSA w Lublinie z dnia 4 listopada 2015 r., sygn. I SA/Lu 651/15, LEX nr 1944604.

<sup>68</sup> Wyrok NSA z dnia 29 listopada 2012 r., sygn. II FSK 737/11, LEX nr 1291645.

## 7. PRZEDSIĘBIORSTWO W SPADKU JAKO NASTĘPCA PRAWNY PODATNIKA W ZAKRESIE PRAW I OBOWIĄZKÓW SPADKODAWCY ZWIĄZANYCH Z DZIAŁALNOŚCIĄ GOSPODARCZĄ

Rozwiązanie statuujące nową kategorię następców prawnych w postaci przedsiębiorstwa w spadku wprowadzone zostało do polskiego porządku prawnego na mocy ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw<sup>69</sup>. Zgodnie z art. 97 § 1a o.p. „przedsiębiorstwo w spadku, w przypadku gdy ustanowiono zarząd sukcesyjny, wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie odrębnych ustaw”. Warto zaznaczyć, że sukcesja uniwersalna przedsiębiorstwa w spadku wyklucza w zakresie określonym w art. 97 § 1 w zw. z § 1a o.p. sukcesję spadkobierców podatnika, jednak gdy spełnione są łącznie dwa warunki. Pierwszy z nich to warunek prowadzenia przez spadkodawcę przed śmiercią działalności gospodarczej, a drugi to ustanowienie zarządu sukcesyjnego. Przedsiębiorstwo w spadku jako sukcesor generalny wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki majątkowe spadkodawcy, związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, przy czym sukcesja nie obejmuje praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie odrębnych ustaw. W powyższym zakresie przedsiębiorstwo w spadku ponosi odpowiedzialność całym majątkiem spadkowym, który wchodzi w skład spadku, zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 26 o.p.<sup>70</sup> Zgodnie z art. 97a o.p. odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe przedsiębiorstwa w spadku ponoszą zapisobierca windykacyjny kontynuujący prowadzenie tego przedsiębiorstwa, spadkobiercy zmarłego przedsiębiorcy, jeżeli nie został uczyniony zapis windykacyjny obejmujący przedsiębiorstwo w spadku, małżonek zmarłego przedsiębiorcy, któremu przysługuje udział w przedsiębiorstwie w spadku oraz osoby, które uczestniczyły w powołaniu zarządcy sukcesyjnego, a następnie odrzuciły spadek albo okazało się, że nie są spadkobiercami.

Podsumowując, sukcesja uniwersalna spadkobierców podatnika oraz przedsiębiorstwa w spadku ma w prawie podatkowym szczególny charakter i została ukształtowana na zasadzie odpowiedzialności następców prawnych

<sup>69</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 170.

<sup>70</sup> R. Dowgier w: *Ordynacja podatkowa...*, art. 97.

za cudzy dług. Wskazany sposób ukształtowania następstwa prawnego spadkobierców i przedsiębiorstwa w spadku w zobowiązaniach podatkowych wyraża się w stwierdzeniu, że sukcesorzy obowiązków podatkowych wstępują w miejsce podatnika, stając się równocześnie podmiotem zobowiązania podatkowego<sup>71</sup>, jednak odpowiadają za cudzy, a nie własny dług<sup>72</sup>, natomiast o zakresie odpowiedzialności orzeka organ podatkowy w decyzji o odpowiedzialności podatkowej na podstawie art. 100 o.p.<sup>73</sup>

#### 8. SUKCESJA ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH NA PODSTAWIE CZYNNOŚCI PRAWNYCH PODATNIKÓW

Podstawy sukcesji podatkowej jako skutku czynności prawnych prowadzących do modyfikacji ustrojowych podatników wynikają bezpośrednio z treści art. 93–96 o.p. Aktualna pozostaje sformułowana przeze mnie we wcześniejszej publikacji teza, w myśl której zasada sukcesji uniwersalnej osoby prawnej powstałej w wyniku łączenia się, a także przekształcenia „osób prawnych, osobowych spółek handlowych, osobowych i kapitałowych spółek handlowych wyraża się w stwierdzeniu, że nowo zawiązana (powstała) osoba prawna wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki każdej z łączących się osób lub spółek”<sup>74</sup>.

Klasyfikacja zdarzeń prawnych będących podstawą następstwa prawnego obejmuje czynności prawne podejmowane przez podmioty grupowe, tj. osoby prawne i jednostki organizacyjne, które prowadzą do łączenia (tj. fuzji przez inkorporację lub fuzji przez zjednoczenie), podziału (przez przejście lub przez zawiązanie nowych podmiotów), przekształcenie

<sup>71</sup> Wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 2011 r., sygn. II FSK 2203/09, „Monitor Polski” 2011, nr 10, s. 514; wyrok SA w Łodzi z dnia 26 maja 2015 r., sygn. III AUA 575/14, Legalis.

<sup>72</sup> A. Mariański, *Glosa do wyroku NSA z 12.04.2000 r., SA/BK 330/99*, „Państwo i Prawo” 2003, nr 2, poz. 176; A. Dalkowska, *Śmierć podatnika a skuteczność egzekucji administracyjnej*, [w:] *Praktyczne i teoretyczne problemy prawa finansowego wobec wyzwań XXI wieku*, red. J. Gliniecka, A. Drywa, E. Juchniewicz, T. Sowiński, Warszawa 2017, s. 316.

<sup>73</sup> S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa*, wyd. XI, Warszawa 2004, s. 369; C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa – Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2002, s. 321; wyrok WSA w Kielcach z dnia 25 września 2014 r., sygn. I SA/KE 443/14, Legalis; wyrok SA z dnia 26 maja 2015 r., sygn. III AUA 575/14, Legalis.

<sup>74</sup> A. Dalkowska, *Transformacja podmiotowa w egzekucji administracyjnej*, Wrocław 2018, s. 391.

(tj. restrukturyzację, a także komercjalizację i prywatyzację przedsiębiorstw państwowych)<sup>75</sup>. Podstawy następstwa prawnego określające cywilistyczne konstrukcje będące źródłem przekształcenia, określone w art. 93–96 o.p., mają charakter zamknięty. Nie ma możliwości przejścia obowiązku podatkowego na inny, niebędący podatnikiem podmiot w drodze czynności prawnej pomiędzy dłużnikiem a osobą trzecią, jak również pomiędzy wierzycielem publicznoprawnym a osobą trzecią, niewskazanej w powyższych przepisach. Przepisy Ordynacji podatkowej nie pozwalają również na zastosowanie cywilnych instytucji przejęcia długu publicznoprawnego, przystąpienia do długu publicznoprawnego, zwolnienia z długu publicznoprawnego<sup>76</sup>, określonych w art. 519–525 k.c. Uzasadniona jest zatem konstatacja o niedopuszczalności umownego następstwa prawnego na gruncie prawa podatkowego, co wynika z charakteru zobowiązania podatkowego<sup>77</sup>, a rozszerzenie dobrowolnie odpowiedzialności podatkowej pozostaje bezskuteczne wobec wierzyciela<sup>78</sup>. Powyższą konkluzję potwierdza orzecznictwo sądowe, w którym przyjmuje się, że nie są dopuszczalne znoszenie lub zmiana obowiązków podatkowych w drodze czynności cywilnoprawnych. Sądy administracyjne, dokonując analizy konkretnych stanów faktycznych, wskazują, że „zobowiązania publicznoprawne, w tym z tytułu podatku od towarów i usług, nie mogą być zbywane w drodze umowy cywilnoprawnej”<sup>79</sup>; „zapisy [...] umów cywilnoprawnych nie mogą wyłączać działania obowiązujących przepisów prawa publicznoprawnego”<sup>80</sup>; „umowa dzierżawy – w części odnoszącej się do obowiązku podatkowego zmieniająca zarówno przedmiot podatku (w miejsce podatku od nieruchomości miałby to być podatek rolny), jak też podmiot – nie mogła wywołać skutków prawnych w zakresie publicznoprawnego stosunku zobowiązaniowego, jaki łączył z mocy prawa skarżącą, będącą właścicielką nieruchomości, z gminą miejską uprawnioną do poboru podatku od nieruchomości”<sup>81</sup>.

<sup>75</sup> C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa...*, s. 309; K. Dworniak, *Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2003, s. 159.

<sup>76</sup> D. Szubielska, P. Borszowski, *Zmiana podmiotów...*

<sup>77</sup> R. Mastalski, *Glosa do Wyroku Sądu Najwyższego...*, s. 235.

<sup>78</sup> P. Pomorski w: *Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, s. 124.

<sup>79</sup> Wyrok WSA w Opolu z dnia 14 listopada 2014 r., sygn. I SA/Op 458/14, LEX nr 1578976.

<sup>80</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12 października 2020 r., sygn. I SA/Gl 1034/19, LEX nr 3081551.

<sup>81</sup> Wyrok NSA w Katowicach z dnia 21 października 1992 r., sygn. SA/Ka 930/92, „Państwo i Prawo” 1997, nr 3, poz. 60.

Sukcesja w stosunku prawnopodatkowym ma charakter uniwersalny, a „przekształcenie spółki kapitałowej w osobową spółkę prawa handlowego oznacza następstwo prawne podmiotów, a spółka przekształcona nie jest nowym podmiotem, lecz stanowi kontynuację spółki przekształconej w zmienionej formie prawnej”<sup>82</sup>.

W podsumowaniu stwierdzić należy, że sukcesja podatkowa w płaszczyźnie materialnego stosunku prawnopodatkowego może prowadzić do następstwa egzekucyjnego, jeśli do modyfikacji podmiotowej dochodzi w warunkach, które uprawniają i zobowiązują jednocześnie wierzyciela do podjęcia środków prawnych w celu doprowadzenia do przymusowego wykonania egzekucji administracyjnej.

#### 9. PRZEJŚCIE OBOWIĄZKU PODATKOWEGO NA RZECZ NASTĘPCY PRAWNEGO W TOKU EGZEKUCJI ADMINISTRACYJNEJ

Następstwo prawne w egzekucji obowiązków podatkowych jest instytucją uregulowaną na gruncie ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>83</sup>, jednakże na podstawie odwołania zawartego w treści art. 18 u.p.e.a. zastosowanie ma także art. 30 § 4 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego<sup>84</sup>. Podstawą następstwa egzekucyjnego jest następstwo prawne w materialnym stosunku prawnopodatkowym, przy czym to ostatnie zawsze poprzedzać musi modyfikację podmiotową w procesowym stosunku egzekucyjnym. Konstrukcja następstwa egzekucyjnego, analogicznie jak konstrukcja następstwa prawnego, odwoływać się musi w mojej ocenie do narzędzia stosunku prawnego na gruncie postępowania egzekucyjnego w administracji. Treścią następstwa egzekucyjnego jest modyfikacja podmiotu zobowiązanego w ramach jednego stosunku egzekucyjnego, na skutek różnych zdarzeń, przy zachowaniu tożsamości pozostałych elementów tego stosunku.

<sup>82</sup> Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 30 kwietnia 2014 r., sygn. I SA/Go 148/14, Legalis nr 963522. Zob. także wyroki NSA: z dnia 30 marca 2016 r., sygn. II FSK 216/14, Legalis nr 1455304; z dnia 22 listopada 2016 r., sygn. II FSK 2903/14, Legalis nr 1555054; z dnia 26 maja 2015 r., sygn. II FSK 1208/13, Legalis nr 1311778; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 11 września 2014 r., sygn. I SA/Rz 556/14, Legalis; wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 stycznia 2015 r., Legalis nr 1245164.

<sup>83</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 479, dalej: u.p.e.a.

<sup>84</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 775, dalej: k.p.a.

Zasadniczym celem wprowadzenia konstrukcji następstwa egzekucyjnego na gruncie postępowania egzekucyjnego w administracji jest zabezpieczenie interesu wierzyciela publicznoprawnego. Zmiany podmiotowe podatnika mogą prowadzić do utrudnienia lub wręcz uniemożliwić skuteczną egzekucję administracyjną. Zabezpieczyć ma ona możliwość kontynuacji postępowania egzekucyjnego przez zapewnienie organowi egzekucyjnemu możliwości stosowania środków egzekucyjnych wobec następcy prawnego zobowiązanego na podstawie wystawionego przez wierzyciela wobec niego tytułu wykonawczego.

Odwołując się do koncepcji trójczłonowego stosunku prawnego, treść konstrukcji następstwa egzekucyjnego zobowiązań podatkowych w egzekucji administracyjnej wyrażać się będzie w stwierdzeniu, że jest to instytucja prawna, w której w ramach jednego stosunku egzekucyjnego, na skutek zdarzeń prawnych determinujących następstwo prawne w materialnym stosunku prawnopodatkowym, następuje zmiana lub przekształcenie podmiotów przy zachowanej tożsamości pozostałych jego elementów. U podstaw następstwa egzekucyjnego, co wskazałam we wcześniejszej części opracowania, leży zatem następstwo prawne, które może mieć dwie postaci, tj. następstwa prawnego o charakterze sukcesyjnym, polegającego na zastąpieniu sukcesora przez jego następcę, oraz następstwa restrukturyzacyjnego, prowadzącego do zmiany formy organizacyjnoprawnej sukcesora, wskutek której powstaje nowy podmiot. Powyższe wyodrębnienie prowadzi do wniosku, że następstwo egzekucyjne o charakterze sukcesyjnym polega na zastąpieniu w całości dotychczasowego zobowiązanego przez jednego lub wielu następców prawnych. Natomiast istotą następstwa restrukturyzacyjnego może być takie przekształcenie podmiotu zobowiązanego, które prowadzi do powstania nowego podmiotu, przy pozostawieniu dotychczasowego sukcesora w zmodyfikowanej formie organizacyjnej (np. wydzielenie w drodze podziału).

Przedstawiona wyżej charakterystyka stosunku prawnopodatkowego oraz podstaw następstwa prawnego na gruncie prawa podatkowego upoważnia do postawienia tezy, że istnienie obowiązku podatkowego oraz podstawy sukcesji skonstruowane w art. 93–96 o.p. determinują dopuszczalność następstwa egzekucyjnego w toku postępowania wykonawczego i implikują jego skutki procesowe. Klasyfikacja zdarzeń warunkujących następstwo prawne w stosunku prawnopodatkowym stanowi równocześnie klasyfikację zdarzeń będących podstawą do następstwa egzekucyjnego, ponieważ te zdarzenia są tożsame, z tym jedynie zastrzeżeniem, że



sukcesja materialna jest warunkiem *sine qua non* sukcesji egzekucyjnej. Jak trafnie zauważyła M. Romańska: „następstwo procesowe jest konsekwencją następstwa prawnego w prawie materialnym i polega na wstąpieniu do postępowania na miejsce podmiotu, który dotychczas był jego stroną (poprzednik procesowy), innego podmiotu (następcy prawnego)”<sup>85</sup>. Podobnie w orzecznictwie stwierdzono, że następstwo procesowe, będąc rezultatem następstwa prawnego, „może być skutkiem bądź śmierci osoby fizycznej lub likwidacji osoby prawnej albo innej jednostki organizacyjnej będącej stroną postępowania, bądź też może być wynikiem czynności prawnej dotyczącej przedmiotu postępowania”<sup>86</sup>.

Następstwo egzekucyjne zobowiązań podatkowych opiera się na zasadzie kontynuacji postępowania egzekucyjnego z udziałem sukcesora. Zasadę tę w przypadku następstwa prawnego wprowadzono z dniem 30 listopada 2001 r., dodając do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji art. 28a na mocy ustawy z dnia 6 września 2001 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw<sup>87</sup>. Zgodnie z nim: „w przypadku przejścia obowiązku objętego tytułem wykonawczym na następcę prawnego zobowiązanego, postępowanie egzekucyjne jest kontynuowane, a dokonane czynności egzekucyjne pozostają w mocy. Zastosowanie dalszych środków egzekucyjnych może jednak nastąpić po wystawieniu przez wierzyciela nowego tytułu wykonawczego i skierowaniu go do organu egzekucyjnego wraz z urzędowym dokumentem wykazującym przejście dochodzonego obowiązku na następcę prawnego”. W orzecznictwie sądowym podkreśla się jednolicie, że wskazana regulacja ma charakter *stricte* procesowy, wskazując, że „przepis art. 28a u.p.e.a. nie reguluje kwestii podstaw przejścia egzekwowanego obowiązku na inną osobę, lecz wprowadza możliwość kontynuowania postępowania egzekucyjnego w stosunku do innej osoby niż ta, przeciwko której wystawiony został tytuł wykonawczy, jeżeli na tę inną osobę, jako następcę prawnego zobowiązanego, w toku postępowania egzekucyjnego przeszedł obowiązek objęty tytułem wykonawczym”<sup>88</sup>.

<sup>85</sup> M. Romańska, *Komentarz do art. 30*.

<sup>86</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 4 lutego 2014 r., sygn. II SA/Kr 937/13, Legalis nr 965162.

<sup>87</sup> Dz.U. z 2001 r. Nr 125, poz. 1368.

<sup>88</sup> Wyroki NSA: z dnia 19 października 2022 r., sygn. II OSK 1487/21, LEX nr 3436815; z dnia 22 września 2022 r., sygn. II OSK 2928/19, LEX nr 3412080. Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 27 stycznia 2022 r., sygn. II SA/Rz 1590/21, LEX nr 3331130.



Wykładni art. 28a u.p.e.a. dokonywać trzeba w połączeniu z treścią art. 30 § 4 k.p.a. oraz art. 93–106 o.p., które określają materialne podstawy następstwa prawnego w stosunku prawnopodatkowym. Zgodnie z art. 30 § 4 k.p.a.: „w sprawach dotyczących praw zbywalnych lub dziedzicznych w razie zbycia prawa lub śmierci strony w toku postępowania na miejsce dotychczasowej strony wstępują jej następcy prawni”. W literaturze wskazuje się, że „przepis art. 30 § 4 reguluje dwie odrębne kwestie, pierwszą stanowi przeniesienie na inny podmiot praw zbywalnych w drodze czynności prawnej, a drugą – nabycie składników masy spadkowej przez spadkobierców strony”<sup>89</sup>. W orzecznictwie natomiast zauważa się, że na gruncie wspomnianego unormowania „powołany przepis wprost nakazuje kontynuowanie postępowania egzekucyjnego, jeżeli obowiązek objęty tytułem wykonawczym przeszedł na następcę prawnego osoby zobowiązanej. Na następcę prawnego mogą zaś przejść prawa zbywalne i dziedziczne, a takim jest prawo własności. Wynika to z art. 30 § 4 k.p.a. stosowanego do postępowania egzekucyjnego na mocy art. 18 k.p.a.”<sup>90</sup>.

Następstwa egzekucyjnego w postaci modyfikacji podmiotowej zobowiązanego nie należy utożsamiać z modyfikacją samego stosunku egzekucyjnego. Będąca przedmiotem postępowania sprawa wyznacza granice tożsamości stosunku egzekucyjnego i jego elementy podmiotowe i przedmiotowe. Ustawowa konstrukcja zachowania w mocy dotychczasowych czynności egzekucyjnych i kontynuacji postępowania z udziałem następcy prawnego świadczy o tym, że tożsamość stosunku egzekucyjnego jest zachowana pomimo modyfikacji podmiotowej. Regulacja zawarta w art. 28a § 1 u.p.e.a. ma charakter wyjątku (*lex specialis*) od zasady tożsamości zobowiązanego wyrażonej w art. 27 § 1 pkt 2 u.p.e.a.<sup>91</sup> Do następstwa

---

Przejście obowiązku egzekucyjnego na następcę prawnego – zob. wyrok WSA w Krakowie z dnia 10 stycznia 2023 r., sygn. II SA/Kr 1131/22, LEX nr 3502178. Przejście obowiązku objętego tytułem wykonawczym na następcę prawnego zobowiązanego – zob. wyrok NSA z dnia 21 stycznia 2021 r., sygn. II OSK 2148/20, LEX nr 3179555.

<sup>89</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarze*, Warszawa 2016, s. 219; A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany do art. 30 Kodeksu postępowania administracyjnego*, [w:] *Komentarz aktualizowany do ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego*, red. M. Jaśkowska, A. Wróbel, LEX/el. 2016, komentarz nr 494837.

<sup>90</sup> Wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 czerwca 2021 r., sygn. II SA/Łd 43/21, LEX nr 3214251.

<sup>91</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 lipca 2020 r., sygn. VII SA/Wa 1091/20, LEX nr 3117310.

egzekucyjnego w toku postępowania egzekucyjnego nie może dojść automatycznie, ponieważ u jego podstaw zawsze jest następstwo prawne. Przejście dochodzonego obowiązku na następcę prawnego wymaga potwierdzenia dokumentem urzędowym, co wynika bezpośrednio z treści art. 28a u.p.e.a.<sup>92</sup> Zmiana zobowiązanego w postępowaniu egzekucyjnym nie może dokonać się automatycznie, wyłącznie z mocy prawa.

Dopuszczalność kontynuacji postępowania egzekucyjnego w przypadku następstwa prawnego jest determinowana kilkoma warunkami. Należą do nich: potwierdzenie faktu następstwa prawnego dokumentem urzędowym, wystawienie przez wierzyciela tytułu wykonawczego wobec następcy prawnego oraz zachowanie w mocy dotychczasowych czynności egzekucyjnych. Mimo że wprost nie wynika to z art. 28a u.p.e.a., do obowiązków wierzyciela, obok konieczności wystawienia tytułu wykonawczego wobec następcy prawnego, należy także obowiązek złożenia wniosku do organu egzekucyjnego o kontynuację postępowania egzekucyjnego wobec następcy prawnego wraz z urzędowym dokumentem wykazującym przejście obowiązku na następcę prawnego. Warto zaznaczyć, że warunkiem prowadzenia egzekucji jest wystawienie nowego tytułu wykonawczego, a nie wydanie nowej decyzji nakładającej egzekwowany obowiązek na następcę prawnego zobowiązanego<sup>93</sup>. W orzecznictwie podkreśla się, że skoro ustawodawca przewidział możliwość kontynuowania prowadzonego postępowania egzekucyjnego w wypadku przejścia obowiązku objętego tytułem wykonawczym na następcę prawnego zobowiązanego, to takie same przesłanki przemawiają za możliwością wszczęcia postępowania w sytuacji przejścia obowiązku jeszcze przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego<sup>94</sup>.

Analiza treści art. 28a u.p.e.a. prowadzi do wniosku, że regulacja dotycząca następstwa prawnego zobowiązań podatkowych nie jest wyczerpująca, zwłaszcza w kwestii dotyczącej pozycji procesowej następcy prawnego. Zasadniczo jego pozycja procesowa jest taka sama jak pozycja procesowa

<sup>92</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 23 lutego 2018 r., sygn. II SA/Kr 60/18, LEX nr 2457199.

<sup>93</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 kwietnia 2021 r., sygn. VII SA/Wa 120/21, LEX nr 3219072; wyrok NSA z dnia 13 marca 2019 r., sygn. II OSK 3594/18, CBOSA. Warunek kontynuowania postępowania egzekucyjnego wobec nowego zobowiązanego – zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 listopada 2019 r., sygn. IV SA/Po 734/19, LEX nr 2746792.

<sup>94</sup> Wyrok NSA z dnia 21 stycznia 2009 r., sygn. II OSK 1921/07, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/73738102B3> (dostęp: 31.07.2023).

jego poprzednika procesowego. Zasada zachowania dotychczasowych czynności egzekucyjnych nie przesądza, czy wobec następcy egzekucyjnego należy powtórzyć czynności, które kształtują jego sytuację procesową poprzez zapewnienie mu analogicznej jak gwarantowanej jego poprzednikowi ochrony prawnej. Powstaje zatem pytanie, czy wierzyciel przed złożeniem wniosku wraz z tytułem wykonawczym skierowanym wobec następcy prawnego jest zobowiązany wystawić i wysłać upomnienie zgodnie z art. 15 u.p.e.a. Konieczność zapewnienia ochrony interesu prawnego następcy prawnego wymaga udzielenia pozytywnej odpowiedzi na postawione pytanie, ponieważ zasada zagrożenia determinuje zgodność z prawem czynności egzekucyjnych w toku postępowania. Następstwo prawne zobowiązanego nie powoduje, że postępowanie egzekucyjne staje się bezprzedmiotowe. Organ egzekucyjny ma obowiązek prowadzić czynności wobec następcy prawnego zobowiązanego<sup>95</sup>.

Następstwo prawne w egzekucji zobowiązań podatkowych wywołuje skutki w sferze materialnej i procesowej. Na gruncie materialnym prowadzi do powstania solidarnej odpowiedzialności następców prawnych za zobowiązania podatkowe sukcesora. Na gruncie procesowym powoduje zmianę podmiotu zobowiązanego, określonego w tytule wykonawczym i konieczność wystawienia nowego tytułu wobec następcy prawnego, a w przypadku wielości następców prawnych prowadzi do rozszerzonej podmiotowości egzekucyjnej<sup>96</sup> i współuczestnictwa egzekucyjnego<sup>97</sup> jako wyjątku od zasady prowadzenia jednej egzekucji wobec jednego zobowiązanego na podstawie jednego tytułu wykonawczego<sup>98</sup>.

<sup>95</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 sierpnia 2019 r., sygn. VII SA/Wa 834/19, LEX nr 3328958. Nałożenie grzywny w celu przymuszenia do wykonania obowiązku rozbiórki na następcę prawnego strony zobowiązanej – zob. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 marca 2023 r., sygn. II SA/Wr 849/22, LEX nr 3510211.

<sup>96</sup> „Podmiotowość egzekucyjna determinuje zdolność danego podmiotu (podmiotów) do tego, aby w konkretnej egzekucji występować w charakterze zobowiązanego. Jeśli więcej niż tylko jednemu podmiotowi prawa możemy przypisać wskazaną cechę, to przyjąć należy, że w postępowaniu egzekucyjnym występuje wielość zobowiązanych określana jako współuczestnictwo” – A. Dalkowska, *Transformacja podmiotowa...*, s. 478.

<sup>97</sup> Współuczestnictwo egzekucyjne to instytucja procesowa, której istota polega na wielości zobowiązanych przy tożsamości sprawy egzekucyjnej i tożsamości egzekwowanego obowiązku w administracyjnym postępowaniu wykonawczym – ibidem, s. 478.

<sup>98</sup> Zasadniczo nie jest możliwe prowadzenie jednej egzekucji administracyjnej na podstawie różnych tytułów wykonawczych wobec różnych dłużników, nawet jeśli ich obowiązki wynikają z tej samej podstawy faktycznej i prawnej.

## 10. PODSUMOWANIE

Następstwo prawne w egzekucji zobowiązań podatkowych jest odzwierciedleniem następstwa prawnopodatkowego, którego istotą jest – przy zachowaniu tożsamości przedmiotu egzekucji – wstąpienie w miejsce lub obok dotychczasowego podmiotu zobowiązanego sukcesora obowiązku. Podstawy następstwa prawnego w stosunku prawnopodatkowym wyznaczają przepisy art. 93–106 o.p., a jego źródłem są zdarzenia prawne. Skutki procesowe następstwa prawnego w zobowiązaniach podatkowych są wielopłaszczyznowe i prowadzą do przekształcenia podmiotowego w stosunku prawnym związanym z wykonaniem obowiązku podatkowego, podlegającego egzekucji administracyjnej. Następstwo egzekucyjne kształtuje na nowo relacje między uczestnikami stosunku egzekucyjnego, nakładając na wierzyciela obowiązek wystawienia tytułu wykonawczego wobec następcy prawnego zobowiązanego. Wskazana modyfikacja skutkuje powstaniem nowego stosunku egzekucyjnego, który wyznacza relacje prawne pomiędzy trzema podmiotami, tj. następcą egzekucyjnym, wierzycielem i organem egzekucyjnym. Zasadniczo ustawodawca w treści art. 28a u.p.e.a. sformułował zasadę kontynuacji egzekucji administracyjnej zarówno wobec dotychczasowego podmiotu zobowiązanego, jak i wobec sukcesora, co oznacza, że następca prawny nie wstępuje z chwilą sukcesji w jego miejsce, a zobowiązany nie zostaje automatycznie zwolniony z obowiązku. Zasadzie kontynuacji towarzyszy druga reguła – zachowania w mocy dotychczasowych czynności egzekucyjnych. Sytuację prawną sukcesora wyznacza sytuacja prawna podmiotu pierwotnie zobowiązanego, jednak nie jest ona całkowicie tożsama. Zgodnie z art. 28a u.p.e.a. wierzyciel ma obowiązek wystawić nowy tytuł wykonawczy wobec następcy egzekucyjnego, który staje się *de facto* „nowym” zobowiązanym w egzekucji administracyjnej. Procesowym skutkiem transformacji jest zmiana podmiotowości egzekucyjnej lub rozszerzenie podmiotowości egzekucyjnej w przypadku wielości sukcesorów, które prowadzi do współuczestnictwa w egzekucji administracyjnej, jednak sformalizowany charakter tytułu wykonawczego, który określa egzekwowany obowiązek, powoduje, że nie jest możliwe prowadzenie jednej egzekucji na podstawie różnych tytułów egzekucyjnych wobec różnych podmiotów zobowiązanych.

Przedstawiona analiza instytucji następstwa prawnego w egzekucji zobowiązań podatkowych jest złożona, brakuje również kompleksowego unormowania na gruncie prawa o postępowaniu egzekucyjnym

w administracji. Regulacja prawna zawarta w art. 28a u.p.e.a. ma charakter jedynie procesowy i nie jest wyczerpująca i wystarczająca nawet na gruncie postępowania egzekucyjnego w administracji, zwłaszcza dla potrzeb ochrony następcy prawnego w egzekucji zobowiązań podatkowych. Dla prezentacji instytucji następstwa prawnego w egzekucji zobowiązań podatkowych konieczne było szersze spojrzenie – z perspektywy materialnych podstaw funkcjonowania stosunku prawnopodatkowego i to nie tylko w płaszczyźnie publicznoprawnej, ale również prywatnoprawnej, z uwzględnieniem rozwiązań cywilistycznych, będących źródłem następstwa prawnego. W konkluzji postulować należy ujednolicenie przepisów regulujących następstwa prawne w egzekucji administracyjnej oraz przejrzyste określenie pozycji prawnej następcy egzekucyjnego w toku postępowania egzekucyjnego.

## BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., *Następstwo prawne zdolności sądowej*, [w:] A. Adamiak, *Skarga i skarga kasacyjna w postępowaniu sądownoadministracyjnym*, 2014, Monografia LEX nr 204257.
- Adamiak B., Borkowski J., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2007.
- Adamiak B., Borkowski J., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2016.
- Adamiak B., Borkowski J., *Polskie postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 1992.
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa*, Wrocław 2000.
- Babiarz S., *Komentarz do art. 98*, [w:] B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, S. Babiarz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, Warszawa 2019.
- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2004.
- Babiarz S., Dauter B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Rudowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, Warszawa 2019.
- Boć J., *Prawo administracyjne*, Wrocław 2000.
- Bojanowski E., *Konstrukcja administracyjnych środków egzekucyjnych*, [w:] *System egzekucji administracyjnej*, red. J. Niczyporuk, S. Fundowicz, J. Radwanowicz, Warszawa-Lublin 2004.
- Bojanowski E., *Wykonanie zastępcze w egzekucji administracyjnej*, Warszawa 1975.
- Borszowski P., *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004.
- Celińska-Grzegorzczak K., Hauser R., Piątek W., Sawczyn W., Skoczylas A., *Postępowanie administracyjne, sądownoadministracyjne i egzekucyjne*, Warszawa 2013.
- Cieślak Z., Niewiadomski Z., Lipowicz J., Szpor G., *Prawo administracyjne*, Warszawa 2006.
- Dalkowska A., *Egzekucja sądowa i administracyjna – kilka uwag na temat podobieństw i różnic*, „Egzekucja Sądowa” 2015, nr 3–4.

- Dalkowska A., *Następstwo prawne w egzekucji administracyjnej obowiązku o charakterze rzeczowym*, „Nieruchomości@” 2021, nr II.
- Dalkowska A., *Prawne instrumenty skutecznej egzekucji należności publicznoprawnych*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 2016, nr 1, cz. 50.
- Dalkowska A., *Rola organu wykonawczego gminy jako wierzyciela w egzekucji administracyjnej podatków lokalnych*, [w:] *Finansowanie jednostek samorządu terytorialnego. Problemy praktyczne*, red. J. Gliniecka, Warszawa 2016.
- Dalkowska A., *Skutki rozszerzonej egzekucji administracyjnej dla wierzyciela publicznoprawnego w następstwie wyroku paulińskiego*, [w:] *Wszelkie prawo stanowione jest dla ludzi. Księga jubileuszowa Doktora Zbigniewa Szczurka*, red. J. Świeczkowski, Sopot 2014.
- Dalkowska A., *Śmierć podatnika a skuteczność egzekucji administracyjnej*, [w:] *Praktyczne i teoretyczne problemy prawa finansowego wobec wyzwań XXI wieku*, red. J. Gliniecka, A. Drywa, E. Juchniewicz, T. Sowiński, Warszawa 2017.
- Dalkowska A., *Transformacja podmiotowa w egzekucji administracyjnej*, Wrocław 2018.
- Dalkowska A., *Zabezpieczenie administracyjne należności pieniężnych w praktyce organów egzekucyjnych*, Wrocław 2015.
- Dalkowska A., *Zobowiązany w administracyjnym postępowaniu zabezpieczającym*, Sopot 2012.
- Dobosz P., *Pojęcie egzekucji administracyjnej*, [w:] *System egzekucji administracyjnej*, red. J. Niczyporuk, S. Fundowicz, J. Radwanowicz, Warszawa–Lublin 2004.
- Dowgier R., *Komentarz do artykułu 93*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023.
- Duniewska Z., Jaworowska-Dębska B., Michalska-Badziak R., Olejniczak-Szałowska E., Stahl M., *Prawo administracyjne, pojęcia, instytucje, zasady, w teorii i orzecznictwie*, Warszawa 2004.
- Dworniak K., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003.
- Filipek J., *Elementy strukturalne norm prawa administracyjnego*, Warszawa–Kraków 1982.
- Filipek J., *Stosunek administracyjnoprawny*, Kraków 1968.
- Fundowicz S., *Egzekucja administracyjna a aksjologia demokratycznego państwa prawnego*, [w:] *System egzekucji administracyjnej*, red. J. Niczyporuk, S. Fundowicz, J. Radwanowicz, Warszawa–Lublin 2004.
- Giannini A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano 1937.
- Giannini A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano 1956.
- Gniewek E., *Podstawy prawa cywilnego*, Warszawa 2011.
- Hauser R., *Pojęcie i znaczenie stosunku administracyjnoprawnego*, [w:] *System prawa administracyjnego. Tom 1: Instytucje prawa administracyjnego*, red. R. Hauser, A. Wróbel, Z. Niewiadomski, Warszawa 2015.
- Hauser R., *Stosunek administracyjnoprawny*, [w:] *System prawa administracyjnego. Tom 1: Instytucje prawa administracyjnego*, red. R. Hauser, A. Wróbel, Z. Niewiadomski, Warszawa 2015.
- Huchla A., *Następcy prawni w ordynacji podatkowej*, [w:] *Studia nad Ordynacją podatkową*, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź–Toruń 1999.
- Iserzon E., *Prawo administracyjne*, Warszawa 1968.
- Jandy-Jendroška K., *System administracyjnego postępowania wykonawczego*, [w:] *System prawa administracyjnego*, t. III, red. T. Rabska, J. Łętowski, Warszawa–Wrocław–Kraków–Gdańsk 1978.



- Jendrośka J., *Postępowanie administracyjne w kodyfikacjach*, Warszawa 1970.
- Jendrośka J., *Zagadnienie prawne wykonania aktu administracyjnego*, Wrocław 1963.
- Kalinowski M., *Narodziny i kształtowanie się współczesnej koncepcji stosunku podatkowego*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013.
- Kasznicza S., *Polskie prawo administracyjne*, Poznań 1947.
- Klat-Wertelecka L., *Niedopuszczalność egzekucji administracyjnej*, Wrocław 2009.
- Klat-Wertelecka L., *Wymuszenie wykonania obowiązków administracyjnoprawnych wybranych krajów europejskich*, „Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze” 2020, nr 1.
- Kmieciak Z.R., *Proceduralny stosunek administracyjnoprawny w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2014, t. 22, <https://doi.org/10.17951/sil.2014.22.0.447>
- Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.
- Kosikowski C., Dzwonkowski H., Huchla A., *Ustawa – Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2004.
- Leoński Z., *Egzekucja administracyjna świadczeń niepieniężnych*, Warszawa 1968.
- Leoński Z., *Zarys prawa administracyjnego*, Poznań 1985.
- Litwińczuk H., *Sukcesja podatkowa przy przekształceniach, łączeniach i podziałach przedsiębiorców*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001.
- Liwanowska E., *Powstawanie zobowiązań podatkowych*, „Doradca Podatkowy” 1999, nr 4.
- Longchamps F., *O pojęciu stosunku prawnego w prawie administracyjnym*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 1964, nr 19.
- Łaszczyca G., *Przesłanka śmierci strony*, [w:] G. Łaszczyca, *Zawieszenie ogólnego postępowania administracyjnego*, Kraków 2005, Monografia LEX nr 46248.
- Łaszczyca G., Matan A., *Następstwo procesowe w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 2000, z. 5.
- Łaszczyca G., Matan A., *Następstwo w prawie administracyjnym*, [w:] *Koncepcja systemu prawa administracyjnego*, red. J. Zimmermann, Warszawa 2007.
- Łętowski J., *Prawo administracyjne. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1990.
- Mariański A., *Glosa do wyroku NSA z 12.04.2000 r., SA/BK 330/99*, „Państwo i Prawo” 2003, nr 2.
- Mastalski R., *Glosa do Wyroku Sądu Najwyższego – Izba Cywilna z dnia 28 czerwca 2002 r., I CKN 841/00*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2003, z. 4.
- Myrbach-Rheinfeld F., *Précis de droit financier*, Paris 1910.
- Naczyńska J., *Zobowiązanie podatkowe a obowiązek podatkowy*, „Radca Prawny” 1999, nr 4.
- Nawiasky H., *Cuestiones fundamentales de derecho tributario*, Madrid 1983.
- Nieżgódka-Medek M., *Komentarz do artykułu 5*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, Warszawa 2019.
- Nieżgódka-Medek M., Szubiakowski M., *Art. 18b. [perpetuatio fori w postępowaniu podatkowym]*, [w:] M. Niezgódka-Medek, M. Szubiakowski, *Ordynacja podatkowa. Orzecznictwo. Piśmiennictwo*, Warszawa 2023.
- Nita A., *Stosunek prawnopodatkowy: obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999.
- Nowak A., Nowak I., *Obowiązek podatkowy na gruncie polskiego prawa podatkowego – uwagi de lege lata i de lege ferenda*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2009, nr 1–2.



- Ochendowski E., *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Toruń 2002.
- Ochendowski E., *Prawo administracyjne*, Toruń 2000.
- Ofiarski Z., *Rozdział VIII. Zobowiązania podatkowe*, [w:] Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
- Pinkowski J., *Powstanie obowiązku podatkowego – wybrane problemy teoretyczne i praktyczne, cz. I*, „Doradca Podatkowy” 2006, nr 4.
- Popławski M., *Komentarz do artykułu 5*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023.
- Postanowienie WSA w Łodzi z dnia 24 czerwca 2003 r., sygn. I SA/Łd 1528/02*, „Państwo i Prawo” 2003, z. 5.
- Prawo administracyjne*, red. M. Wierzbowski, Warszawa 2009.
- Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, Warszawa 2015.
- Przybysz P., *Egzekucja administracyjna*, Warszawa 1999.
- Radwański Z., *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2021.
- Rochowicz P., *Mnożenie podobnych pojęć komplikuje ustawę*, „Rzeczpospolita PCD” 2014, nr 12.
- Romańska M., *Komentarz do art. 30*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. H. Knysiak-Sudyka, wyd. II, Warszawa 2019, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587731146/595719/knysiak-sudyka-hanna-red-kodeks-postepowania-administracyjnego-komentarz-wyd-ii?keyword=roma%C5%84ska&cm=URELATIONS> (dostęp: 31.07.2023).
- Skoczylas A., *Postępowanie egzekucyjne w administracji*, [w:] *System prawa administracyjnego. Tom 1: Instytucje prawa administracyjnego*, red. R. Hauser, A. Wróbel, Z. Niewiadomski, Warszawa 2015.
- Starościak J., *Stosunek administracyjnoprawny*, [w:] *System prawa administracyjnego*, t. III, red. T. Rabska, J. Łętowski, Wrocław 1978.
- Szczygłowska E., *Sukcesja uprawnień i obowiązków administracyjnych*, Warszawa 2009.
- Szreniawski P., *Etyczne aspekty egzekucji administracyjnej*, [w:] *System egzekucji administracyjnej*, red. J. Niczyporuk, S. Fundowicz, J. Radwanowicz, Warszawa–Lublin 2004.
- Szubielska D., Borszowski P., *Zmiana podmiotów stosunku prawnego*, „Głosa” 2001, nr 8.
- Świerczyński P., *Wierzyciel publicznoprawny jako uczestnik postępowania cywilnego – wybrane zagadnienia*, [w:] *Administracyjne postępowanie egzekucyjne*, red. S. Fundowicz, P. Możyłowski, Radom 2017.
- Wierzbowski M., Hauser R., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2018.
- Wolter A., Ignatowicz J., Stefaniuk K., *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2020.
- Wróbel A., *Komentarz aktualizowany do art. 30 Kodeksu postępowania administracyjnego*, [w:] *Komentarz aktualizowany do ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego*, red. M. Jaśkowska, A. Wróbel, LEX/el. 2016.
- Wyrok NSA w Katowicach z dnia 21 października 1992 r., sygn. SA/Ka 930/92*, „Państwo i Prawo” 1997, nr 3.
- Ziembiński Z., *O metodzie analizowania stosunku prawnego*, „Państwo i Prawo” 1967, nr 2.
- Zimmermann J., *Prawo administracyjne*, Warszawa 2014.
- Zimmermann M., *Pojęcie administracji publicznej a „swobodne uznanie”*, Warszawa 2009.

## LEGAL SUCCESSION IN THE ENFORCEMENT OF TAX LIABILITIES

**Summary.** Legal succession in the enforcement of tax liabilities is one of the fundamental legal institutions on enforcement proceedings in administration. It is a reflection of the legal and tax succession. The content of the legal succession in the enforcement of tax liabilities is expressed in the statement that it constitutes a subjective change in the enforcement relationship, as a result of which, while maintaining the identity of the subject of enforcement, the successor of the tax obligation takes the place of or next to the current obligated entity. Enforcement succession of tax liabilities is based on the principles of continuation of enforcement proceedings with the participation of the successor and the preservation of previous enforcement activities. For the analysis of the institution of legal succession in the enforcement of tax liabilities, it is necessary to take a comprehensive look at the institution, taking into account the normative bases contained in the provisions of substantive and procedural law, both public and private law.

**Keywords:** legal succession, tax liability, administrative enforcement, legal and tax relationship

## PRZESTĘPSTWO ORAZ WYKROCZENIE SKARBOWE FIRMANCTWA (ART. 55 K.K.S.) W KONTEKŚCIE ZNAMION USTAWOWYCH

**Streszczenie.** Czyn zabroniony firmanctwa ujęty w przepisach kodeksu karnego skarbowego przyjmuje dwie postaci czynu zabronionego: przestępstwa skarbowego (art. 55 §§ 1 i 2 k.k.s.) oraz wykroczenia skarbowego (art. 55 § 3 k.k.s.). Istotą firmanctwa, jak wskazuje się w doktrynie, „jest prowadzenie działalności gospodarczej w sposób zakamuflowany lub też ukrywanie rzeczywistych jej rozmiarów z wykorzystaniem do tego podstawionego podmiotu, co naraża podatek na uszczuplenie” (F. Prusak); sprawca, realizując określony w art. 55 k.k.s. delikt, posługuje się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu i naraża podatek na uszczuplenie. Przedmiotem omawianego czynu zabronionego jest interes finansowy Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego – interes fiskalny państwa – oraz Unii Europejskiej (indywidualny przedmiot ochrony), a także wtórnie, jako uboczny przedmiot ochrony, legalny porządek rejestrowy przedsiębiorców, co wywieść można także z kontekstu poglądów wyrażanych w literaturze przedmiotu. Firmantem, tzn. sprawcą ujętym w definicji art. 55 § 1 k.k.s., może być jedynie podatnik prowadzący działalność gospodarczą określoną w art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej, na co również zwraca się uwagę w doktrynie oraz judykaturze. Omawiane skarbowe przestępstwo lub wykroczenie ma charakter indywidualny, może zostać popełnione wyłącznie umyślnie, w formie działania (po stronie firmanta), w zamiarze bezpośrednim. Pod rozwagę zostaje poddany postulat, aby w wypadku mniejszej wagi,

\* Doktor nauk prawnych, adiunkt, Uniwersytet Humanistyczno-Przyrodniczy im. Jana Długosza w Częstochowie, Wydział Prawa i Ekonomii, Katedra Prawa Sądowego, e-mail: a.wrobel@ujd.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0002-9315-0213>

jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości, czyn z art. 55 § 1 k.k.s. był klasyfikowany jako wykroczenie skarbowe.

**Słowa kluczowe:** firmanctwo, delikt firmanctwa, polskie prawo karne skarbowe, wykroczenie skarbowe, przestępstwo skarbowe

## 1. WPROWADZENIE

Firmanctwo jako przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe – zwane dalej także deliktem karnym skarbowym – określone zostało w art. 55 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy<sup>1</sup>. W artykule, w kontekście poglądów wyrażanych w doktrynie oraz judykaturze, analizie poddane zostały jego znamiona. Narracja koncentruje się w głównej mierze na postaci, przedmiocie, podmiocie, znamieniu czasownikowym, kierunkowym charakterze, sposobie popełnienia i stronie podmiotowej rzeczoności deliktu.

Celem badawczym jest zanalizowanie oraz zobrazowanie znamion deliktu karnoskarbowego firmanctwa, ujętego w art. 55 k.k.s. W perspektywie badania naukowego używa się w głównej mierze metody analityczno-prawnej. Naukowa narracja wiedzie przez regulacje prawne i poglądy wyrażane w doktrynie oraz judykaturze.

## 2. POSTAĆ DELIKTU

Omawiane firmanctwo może występować w dwóch postaciach: przestępstwa skarbowego<sup>2</sup> – przyjmującego formę podstawową (zwykłą) lub uprzywilejowaną albo wykroczenia skarbowego<sup>3</sup>. Tak więc rzeczony czyn zabroniony może być:

- przestępstwem skarbowym przybierającym formę podstawową, gdy podatnik, który w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej

<sup>1</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 859 ze zm., dalej: k.k.s.

<sup>2</sup> Przestępstwo skarbowe jest czynem zabronionym przez kodeks karny skarbowy pod groźbą kary grzywny w stawkach dziennych, kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności (art. 53 § 2 k.k.s.).

<sup>3</sup> Wykroczenie skarbowe jest czynem zabronionym przez kodeks karny skarbowy pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, jeżeli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu nie przekraczają pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia. Wykroczeniem skarbowym jest także inny czyn zabroniony, jeżeli kodeks tak stanowi (art. 53 § 3 k.k.s.).

na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności, posługuje się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu i przez to naraża podatek na uszczuplenie; podlega wówczas karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie (art. 55 § 1 k.k.s.); niemniej dla popełnienia tego przestępstwa skarbowego w formie podstawowej warunkiem *sine qua non* jest to, aby kwota podatku narażonego na uszczuplenie była większa niż małej wartości, na co wskazuje pośrednio, w kontekście systemowym, art. 55 § 2 w zw. z § 1 k.k.s.;

- przestępstwem skarbowym przybierającym formę uprzywilejowaną, jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości<sup>4</sup>; sprawca czynu zabronionego określonego w art. 55 § 1 k.k.s. podlega wówczas karze grzywny do 720 stawek dziennych (art. 55 § 2 k.k.s.)<sup>5</sup>;
- wykroczeniem skarbowym, jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu<sup>6</sup>; wówczas sprawca czynu zabronionego określonego w art. 55 § 1 k.k.s. podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe (art. 55 § 3 k.k.s.).

Rozgraniczenie między wskazanymi powyżej postaciami analizowanego deliktu zależne jest od kwoty podatku narażonego na uszczuplenie. Firmanctwo jest też typem czynu przepołowionego, gdzie cezura między wykroczeniem a przestępstwem skarbowym „przebiega” na „krawędzi” ustawowego progu. Oznacza to, obiektywnie rzecz ujmując, że jeśli kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu, wypełnione zostaje znamię wykroczenia skarbowego, jeśli zaś przekracza – przestępstwa skarbowego<sup>7</sup>. *De lege ferenda* warto rozważyć możliwość poszerzenia klasyfikowania jako wykroczenia skarbowego firmanctwa, także o przypadki, w których co prawda znamiona czynu zostałyby zrealizowane, lecz kwota podatku narażonego na uszczuplenie byłaby małej

<sup>4</sup> Mała wartość to wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego nie przekracza dwustukrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia (art. 53 § 14 k.k.s.).

<sup>5</sup> Co również zauważa Sąd Najwyższy, wskazując, że jedyną sankcją, która przewidziana jest za przestępstwo z art. 55 § 2 k.k.s., jest kara grzywny do 720 stawek dziennych – teza do wyroku Sądu Najwyższego (dalej: SN) z dnia 18 maja 2005 r., sygn. II K 67/05, LEX nr 1674311.

<sup>6</sup> Ustawowy próg jest to wysokość kwoty, która nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia (art. 53 § 6 k.k.s. w zw. z art. 53 § 3 k.k.s.).

<sup>7</sup> Por. L. Wilk, *Firmanctwo – art. 55 kodeksu karnego skarbowego*, „Prokuratura i Prawo” 2001, nr 6, s. 60–63.

wartości, a szkodliwość społeczna czynu byłaby mniejsza; zrealizowane znamiona przedmiotowe i podmiotowe etc. przemawiałyby za łagodniejszym potraktowaniem sprawcy, właściwym dla odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe.

W praktycznym kontekście sprawczym u podstaw firmanctwa leży częstokroć chęć uniknięcia uiszczenia tudzież zmniejszenia kwoty płatności świadczenia podatkowego<sup>8</sup>. W przypadku omawianego deliktu wysiłki nakierowane na uniknięcie opodatkowania w ogóle bądź pomniejszenia opodatkowania stają się powodem narażenia podatku na uszczuplenie<sup>9</sup>. Jak zauważa G. Łabuda: „Często sprawcy podejmują działalność gospodarczą w warunkach firmanctwa dla uchylenia się od ewentualnych egzekucji długów, z powodu braku możliwości prowadzenia określonej, a koncesjonowanej działalności gospodarczej, czy też celem obejścia zakazu konkurencji”<sup>10</sup>. W praktyce częstokroć sprawca-podatnik chce ukryć przed organami podatkowymi fakt prowadzenia przez siebie działalności gospodarczej bądź faktyczną skalę prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej – wprowadza w zakresie jednego czy drugiego przypadku organy podatkowe w błąd<sup>11</sup>.

<sup>8</sup> Jak podnosi F. Prusak: „Firmanctwo zakłada, że podatnik posługuje się osobą podstawioną, tj. posługuje się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu. Tego rodzaju zatajenie źródeł przychodu wiąże się zazwyczaj z dążeniem do uniknięcia opodatkowania w sensie unikania kumulacji dochodów albo unikania innych konsekwencji uzyskiwania przychodów” – F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Tom II (art. 54–191)*, Kraków 2006, LEX/el., komentarz do art. 55, teza 7. W kontekście uregulowań z art. 55 §§ 1, 2 i 3 k.k.s. J. Michalski wychodzi z założenia, że: „Czynny zabronione tego rodzaju są odmianą uchylenia się podatnika od udziału w postępowaniu podatkowym przez nieujawnienie właściwemu organowi podatkowemu działalności gospodarczej na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności na skutek posługiwania się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu. W ten sposób sprawca zazwyczaj dąży do uniknięcia opodatkowania bądź wyższego opodatkowania przez brak kumulacji dochodów albo konsekwencji uzyskania przychodów (np. przejście do wyższej grupy opodatkowania)” – J. Michalski, *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego. Tytuł I „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe”*, Warszawa 2000, LEX/el., komentarz do art. 55. Podobnie w judykaturze zauważa się, że „celem firmanctwa jest uniknięcie opodatkowania lub wyższego opodatkowania” – wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Kielcach z dnia 27 maja 2010 r., sygn. I SA/Ke 225/10, LEX nr 660181.

<sup>9</sup> Zob. G. Skowronek, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis/el., komentarz do art. 55, teza 1.

<sup>10</sup> G. Łabuda, *Komentarz do art. 55*, [w:] P. Kardas, T. Razowski, G. Łabuda, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, LEX/el., teza 3.

<sup>11</sup> Zob. A. Piaseczny, *Komentarz do art. 55*, [w:] A. Wielgolewska, A. Piaseczny, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012, LEX/el., teza 2.



Poprzednikiem art. 55 k.k.s. był art. 93 ustawy karnej skarbowej z dnia 26 października 1971 r.<sup>12</sup>, obowiązujący do 16 października 1999 r.<sup>13</sup> Przepis ten stanowił, że kto zataja prowadzenie na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu, posługując się nazwiskiem, firmą lub nazwą podstawionej osoby albo instytucji, podlega karze grzywny do 250 000 złotych (§ 1); tej samej karze podlega, kto dopuszcza do posługiwania się jego nazwiskiem lub firmą albo pełniąc funkcję w instytucji, dopuszcza do posługiwania się nazwą tej instytucji przez osobę, której zataja prowadzenie na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu (§ 2); jeżeli następstwem czynu określonego w §§ 1 lub 2 jest uszczuplenie podatku przekraczające 25 000 złotych lub uniemożliwienie ściągnięcia takiej należności, sprawca podlega karze grzywny do 500 000 złotych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie (§ 3); w wypadkach określonych w §§ 1 lub 2 można orzec przepadek przedmiotów wymienionych w art. 16 § 1 (§ 4). Porównując brzmienie art. 93 § 1 ustawy karnej skarbowej z dnia 26 października 1971 r. i art. 55 § 1 k.k.s., zauważa się w judykaturze, że obecnie doprecyzowaniu uległy znamiona przestępstwa firmanctwa<sup>14</sup>.

Firmanctwo jest także przedmiotem regulacji przepisu art. 113 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>15</sup>. Według tego przepisu,

<sup>12</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 ze zm.

<sup>13</sup> Co wynika z art. 2 w zw. z art. 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Przepisy wprowadzające Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2004 r. Nr 68, poz. 623).

<sup>14</sup> *In extenso*: „Porównanie brzmienia przepisu art. 93 § 1 u.k.s. i art. 55 § 1 k.k.s. przemawia za tym, że obecnie znamiona przestępstwa firmanctwa zostały doprecyzowane. Z treści ostatniego z powołanych przepisów wynika, że skutkiem przestępczego działania jest narażenie na uszczuplenie podatku, co oznacza, że zaistnienie uszczerbku finansowego jest wysoce prawdopodobne (art. 53 § 28 k.k.s.). Z kolei istotą przestępstwa z art. 93 u.k.s. było uchylenie się podatnika od opodatkowania, czyli niebranie udziału w postępowaniu podatkowym, a formą takiego postępowania było właśnie zatajenie prowadzenia na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu i jej ukrywanie poprzez posłużenie się osobą podstawioną. W cytowanym przepisie nie było konieczne stwierdzenie narażenia na uszczuplenie podatku, jednak inne przepisy u.k.s. takie narażenie sankcjonowały (m.in. art. 94 § 1 u.k.s.)” – teza do wyroku Sądu Apelacyjnego (dalej: SA) w Katowicach z dnia 28 maja 2002 r., sygn. II AKa 417/01, LEX nr 75094.

<sup>15</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm., dalej: o.p. Zob. G. Łabuda, *Komentarz do art. 55*, teza 2. Por. F. Prusak, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 27. W literaturze wyraża się pogląd, że przepis art. 55 k.k.s. „stanowi uzupełnienie regulacji art. 113 ordynacji podatkowej przewidującej solidarną odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe firmanta i firmującego” – F. Prusak, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 27.

jeżeli podatnik, za zgodą innej osoby, w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności posługuje się lub posługiwał się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą tej osoby, osoba ta ponosi solidarną odpowiedzialność z podatnikiem całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe powstałe podczas prowadzenia tej działalności<sup>16</sup>. Solidarna odpowiedzialność podatkowa dotyczy tu dwóch podmiotów: podatnika (firmanta) oraz firmującego (wyrażającego zgodę na firmowanie) – niemniej warunkiem tej solidarnej odpowiedzialności firmującego jest jego zgoda<sup>17</sup>. Jednakże firmanctwo ujęte w art. 113 o.p. pozostaje poza marginesem rozważań.

### 3. PRZEDMIOT OCHRONY PRAWNEJ

W doktrynie w kontekście przedmiotu ochrony wskazuje się, że:

- jest nim formalnie rozumiany porządek podatkowy, „interes finansowy Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, zasady obrotu gospodarczego, a nawet obejmować może interes finansowy wymiaru sprawiedliwości w konkretnym przypadku”<sup>18</sup>;
- „w przypadku firmanctwa jest on złożony, ponieważ prócz interesu finansowego Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Unii Europejskiej komentowany przepis zabezpiecza także zasady obrotu gospodarczego, szeroko pojęty porządek podatkowy, a w określonych przypadkach także interes wymiaru sprawiedliwości oraz dobra osobiste”<sup>19</sup>;

<sup>16</sup> Zob. szerzej na temat firmanctwa ujętego w art. 113 o.p.: wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 maja 2012 r., sygn. III SA/Wa 2534/11, LEX nr 1359517; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 17 grudnia 2015 r., sygn. I SA/Sz 842/15, LEX nr 1996100; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 11 stycznia 2022 r., sygn. I SA/Gd 1038/21, LEX nr 3318514.

<sup>17</sup> Zob. G. Łabuda, *Komentarz do art. 55*, teza 2. Jak wskazano, jeszcze w perspektywie ustawy o zobowiązaniach podatkowych z dnia 19 grudnia 1980 r., która została uchylona (Dz.U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926), „wykładni art. 48 ustawy o zobowiązaniach podatkowych przy pomocy znamion przestępstwa podatkowego firmanctwa, określonych w art. 55 Kodeksu karnego skarbowego, czy też art. 93 ustawy karnej skarbowej sprzeciwiają się nie tylko odmienne zakresy sfer obowiązywania prawa podatkowego i prawa karnego, ale także autonomia prawa karnego, wynikająca z jego charakteru, funkcji i zadań w systemie norm oraz odrębności zasad ogólnych, którym jest ono podporządkowane” – wyrok WSA w Poznaniu z dnia 11 maja 2004 r., sygn. I SA/Po 681/02, LEX nr 693616.

<sup>18</sup> L. Wilk, *Firmanctwo...*, s. 60.

<sup>19</sup> I. Zgoliński, *Komentarz do art. 55*, [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. idem, Warszawa 2018, LEX/el., teza 2.

- „przedmiotem ochrony deliktu karnoskarbowego firmanctwa jest mienie Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Unii Europejskiej. Formą ochrony tego przedmiotu jest zabezpieczenie przed posługiwaniem się personaliami, nazwą i firmą innego podmiotu”<sup>20</sup>;
- jest nim „obowiązek podatkowy względem Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego”<sup>21</sup>;
- chodzi w jego przypadku o „przestrzeganie obowiązków z zakresu podatku i odnośnych rozliczeń nakładanych przez materialne prawo podatkowe, jak również zasady jawności i prawdziwości rejestru sądowego. Następstwem posługiwania się przez sprawcę danymi innego podmiotu będzie także wpisanie tych danych do rejestru, jeżeli wcześniej taki podmiot nie był zarejestrowany”<sup>22</sup>;
- jest nim „przestrzeganie obowiązków nakładanych przez materialne prawo podatkowe” (jako podstawowy przedmiot ochrony), a także „zasady jawności i prawdziwości rejestru sądowego oraz innych rejestrów (ewidencji), w których rejestrowani są przedsiębiorcy” (jako uboczny przedmiot ochrony)<sup>23</sup>;
- „można przyjąć, że zasadniczym przedmiotem ochrony jest tu mienie uprawnionych podmiotów, konkretnie ich dochody z tytułu podatków. Jednak dają się także wskazać inne (uboczne) przedmioty ochrony. I tak np. wprowadzające w błąd oznaczenie przedsiębiorstwa uznawane jest za czyn przeciwko zasadom uczciwej konkurencji (zob. art. 5 ustawy z 16.04.1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, t.j. Dz.U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1503 ze zm.; zob. także K. Bilewska, Nowe uregulowanie firmy, s. 1080). Niewątpliwie rację mają także autorzy twierdzący, iż ubocznym przedmiotem ochrony jest prawdziwość rejestrów, w których rejestrowani są przedsiębiorcy i zaufanie do tychże rejestrów (zob. Bartosiewicz, Kubacki, Kodeks, 2010, s. 296). W tym sensie firmanctwo można uznać za szkodliwe dla zasad obrotu gospodarczego”<sup>24</sup>;

<sup>20</sup> G. Łabuda, *Komentarz do art. 55*, teza 5.

<sup>21</sup> W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, LEX/el., komentarz do art. 55, teza 2.

<sup>22</sup> F. Prusak, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 22.

<sup>23</sup> A. Bartosiewicz, *Komentarz do art. 55*, [w:] A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy. Przepisy i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2010, Legalis/el., tezy 4 i 5.

<sup>24</sup> L. Wilk, *Komentarz do art. 55*, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2018, Legalis/el., teza 2.

- jest nim „rzetelna, we właściwym wymiarze, realizacja obowiązków podatkowych względem Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Unii Europejskiej, związana z jawnym prowadzeniem działalności gospodarczej na własny rachunek, prawidłowym wykazywaniem jej rozmiarów przez przedsiębiorcę”<sup>25</sup>.

W kontekście powyższego da się zauważyć zróżnicowanie poglądów wyrażanych w literaturze przedmiotu odnośnie do przedmiotu ochrony. Choć niektóre z nich wydają się podawać nader szeroki jego zakres, to jednak symplifikując, dla wielu wspólne jest włączenie w jego zakres interesu finansowego Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Unii Europejskiej – obowiązków, które nakłada materialne prawo podatkowe względem tychże, porządku podatkowego itp.

Niemniej w kontekście istoty omawianej regulacji przedmiotem czynu zabronionego, a patrząc od strony prawa karnego skarbowego – przedmiotem ochrony, patrząc zaś od strony przestępstwa – przedmiotem zamachu<sup>26</sup>, wydaje się interes finansowy Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego – interes fiskalny państwa – oraz Unii Europejskiej (indywidualny przedmiot ochrony), a także wtórnie – jako uboczny przedmiot ochrony – legalny porządek rejestrowy przedsiębiorców<sup>27</sup>.

#### 4. SPRAWCA I CZYN

Dla firmanctwa niezbędne jest istnienie zarówno firmującego, jak i firmanta<sup>28</sup>. W definicji art. 55 § 1 k.k.s. ustawodawca wskazuje jako na sprawcę czynu określonego w art. 55 k.k.s. wyłącznie na osobę firmanta, czyli tego, kto posługuje się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu. Wiąże się to również – jak słusznie zauważa się w judykaturze – z wprowadzaniem w błąd organu państwa<sup>29</sup>. Podmiot ten może być

<sup>25</sup> D. Radzikowska, *Firmanctwo jako nielegalny sposób zmniejszenia zobowiązań podatkowych*, [w:] *Prawo karne skarbowe – wybrane zagadnienia teorii i praktyki*, red. R. Dziembowski, M. Pieńkowska, A. Opalska, Olsztyn 2016, s. 128.

<sup>26</sup> O przedmiocie ochrony i przedmiocie zamachu zob. L. Gardocki, *Prawo karne*, Warszawa 2017, s. 91.

<sup>27</sup> Por. I. Zgoliński, *Komentarz do art. 55*, teza 2; L. Wilk, *Firmanctwo...*, s. 60; A. Piasieczny, *Komentarz do art. 55*, teza 3; W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy...*, komentarz do art. 55, teza 2.

<sup>28</sup> Por. wyrok WSA w Kielcach z dnia 20 maja 2008 r., sygn. I SA/Ke 63/08, LEX nr 1032870.

<sup>29</sup> Wyrok SA w Szczecinie z dnia 21 czerwca 2013 r., sygn. II Aka 74/13, LEX nr 1362906.

niekiedy w praktyce „podstawiony”<sup>30</sup>. Sprawcą tym może być wyłącznie podatnik prowadzący faktycznie działalność gospodarczą (niezależnie np. od jej rodzaju tudzież formy, w jakiej ją prowadzi), który działa w określonym w przepisie celu, posługując się cudzą tożsamością (tu konkretnie imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu) i wywołując tym następstwo w postaci narażenia podatku na uszczuplenie<sup>31</sup>. Narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej czynem zabronionym to spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa takiego uszczuplenia, co oznacza, że zaistnienie uszczerbku finansowego jawi się jako wysoce prawdopodobne, jednak nastąpić nie musi (art. 53 § 28 k.k.s.). Z kolei uszczuplona czynem zabronionym należność publicznoprawna to wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia w całości lub w części osoba zobowiązana uchyliła się i w rzeczywistości ten uszczerbek finansowy nastąpił (art. 53 § 27 k.k.s.). Podmiot, narażając podatek na uszczuplenie, powoduje tym samym nastąpienie skutku, toteż firmanctwo jest deliktem materialnym, skutkowym<sup>32</sup>; skutek ten jest warunkiem *sine qua non* zaistnienia rzeczonoego deliktu<sup>33</sup>. W literaturze wskazuje się, że najczęściej – statystycznie – skutkiem firmanctwa jest powstanie uszczuplenia podatku, a nie zaś powstanie niebezpieczeństwa jego uszczuplenia<sup>34</sup>. Jednak wyraża się także nieco odmienny pogląd, że „przy firmanctwie możemy mieć do czynienia z wysokim prawdopodobieństwem powstania uszczerbku finansowego, choć równie często skutkiem jest samo uszczuplenie podatku”<sup>35</sup>. Jak podnosi F. Prusak: „Narażenie na uszczuplenie podatku obejmuje różnicę między podatkiem należnym (jaki powinien być uiszczony, gdy do zatajenia nie doszło) a podatkiem, jaki uiszczono w ramach działalności prowadzonej pod cudzą nazwą czy nazwiskiem lub firmą”<sup>36</sup>.

<sup>30</sup> Por. A. Piaseczny, *Komentarz do art. 55*, teza 1.

<sup>31</sup> Por. I. Zgoliński, *Komentarz do art. 55*, teza 3.

<sup>32</sup> Tak: G. Łabuda, *Komentarz do art. 55*, teza 15; A. Piaseczny, *Komentarz do art. 55*, teza 6; F. Prusak, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 21; Wilk, *Firmanctwo...*, s. 65.

<sup>33</sup> Jak trafnie zauważają W. Kotowski oraz B. Kurzępa: „Firmanctwo nie występuje w przypadku zatajenia prowadzenia na własny rachunek działalności gospodarczej, posługując się cudzą nazwą, jeśli nie doszło do narażenia podatku na uszczuplenie” – W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 5.

<sup>34</sup> G. Łabuda, *Komentarz do art. 55*, teza 16.

<sup>35</sup> G. Skowronek, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 1.

<sup>36</sup> F. Prusak, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 17. Por. co do meritum T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, LEX/el., komentarz do art. 55, teza 4 oraz W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 10.

W doktrynie zauważa się, że „»Posługiwanie się« oznacza wykonywanie wszystkich czynności w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, przy których jest konieczne operowanie imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu. Chodzi zwłaszcza o składanie ofert, zawieranie kontraktów, wystawianie i przyjmowanie faktur i rachunków, realizację obowiązków publicznoprawnych (np. składanie deklaracji, uiszczanie danin)”<sup>37</sup>. Jak podaje L. Wilk: „Posługiwanie się cudzym imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą ma szeroki zakres znaczeniowy i należy przyjąć, że oznacza każde działanie wprowadzające uczestników obrotu gospodarczego i organy państwa w błąd co do tożsamości sprawcy i co do jego rzeczywistej działalności oraz jej rozmiarów. W istocie więc firmanstwo nosi znamiona oszustwa co do tożsamości danego podmiotu”<sup>38</sup>. „Posłużyć się” w znaczeniu literalnym *sensu largo* znaczy „użyć czegoś do uzyskania, osiągnięcia jakiegoś celu, jako pomocy przy jakiejś czynności”, „wziąć kogoś do pomocy w jakimś działaniu, ulżyć sobie, zlecając wykonanie czegoś komuś innemu, wyręczyć się kimś”<sup>39</sup>, „użyć czegoś jako środka do osiągnięcia jakiegoś celu lub jako pomocy przy jakiejś czynności”, „zlecić komuś wykonanie pracy, którą się miało zrobić samemu”<sup>40</sup>, „wykorzystywać coś jako środek, narzędzie do realizacji jakiegoś zadania, do osiągnięcia jakiegoś celu, jako pomoc w jakimś działaniu; posiłkować się”, „używać kogoś do realizacji jakiegoś zadania, wykorzystywać kogoś do pomocy, do usługi; wyręczać się, wysługiwać się kimś”<sup>41</sup>. „Posługiwanie się” przemawia również za tym, że firmant może zrealizować omawiany czyn zabroniony jedynie w formie działania<sup>42</sup>; czasownik „posługiwać” tożsamy jest praktycznie w tym przypadku z czasownikiem „używać”<sup>43</sup>. Toteż w perspektywie powyższego owo „posługiwanie się”, o którym mowa w art. 55 k.k.s., jawi się w sensie rozważanej regulacji jako używanie-wykorzystywanie przez podatnika imienia i nazwiska, nazwy lub firmy innego podmiotu w celu (jako środek w osiągnięciu celu, tudzież jako pomoc do osiągnięcia celu) zatajenia prowadzenia działalności

<sup>37</sup> G. Łabuda, *Komentarz do art. 55*, teza 12.

<sup>38</sup> L. Wilk, *Komentarz do art. 55*, teza 2.

<sup>39</sup> *Praktyczny słownik współczesnej polszczyzny*, t. 31, red. H. Zgólkowa, Poznań 2001, s. 137.

<sup>40</sup> *Słownik języka polskiego PWN*, t. 2, red. L. Drabik, E. Sobol, Warszawa 2007, s. 100.

<sup>41</sup> *Współczesny słownik języka polskiego*, t. 2, red. B. Dunaj, Warszawa 2007, s. 1329.

<sup>42</sup> Zob. G. Łabuda, *Komentarz do art. 55*, teza 14; W. Kotowski, B. Kurzėpa, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 4. Odmienne zob. A. Bartosiewicz, *Komentarz do art. 55*, teza 18.

<sup>43</sup> Por. hasło *posługiwanie*, [w:] *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/poslugiwanie.html> (dostęp: 25.07.2023).



gospodarczej na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności – i narażania przez to podatku na uszczuplenie.

W konkretnych przypadkach za sprawstwo czy odpowiednio za inny rodzaj zaangażowania w delikt może odpowiadać inna osoba niż firmant – jako:

- 1) współsprawca czynu z art. 55 §§ 1, 2 lub 3 k.k.s., gdy popełnia taki czyn wspólnie i w porozumieniu z firmantem (zob. art. 9 § 1 k.k.s. w zw. z art. 55 k.k.s.)<sup>44</sup>;
- 2) sprawca kierowniczy – *sensu largo* – czynu z art. 55 §§ 1, 2 lub 3 k.k.s., gdy kieruje wykonaniem takiego czynu zabronionego przez firmanta lub wykorzystując jego uzależnienie od siebie, poleca mu wykonanie omawianego czynu (zob. art. 9 § 1 k.k.s. w zw. z art. 55 k.k.s.)<sup>45</sup>;

<sup>44</sup> Jak podnosi się w orzecznictwie: „Do przyjęcia współsprawstwa (a nie pomocnictwa) wystarcza obiektywne współdziałanie w samym wykonaniu, w ramach podziału ról uprzednio uzgodnionego (lub przeprowadzonego dopiero w toku wykonywania czynu), jeżeli każdy ze współsprawców obejmował swym zamiarem (*animus auctoris*) cały zespół przedmiotowych znamion przestępnego przedsięwzięcia. Rozgraniczenie pomiędzy współsprawstwem a pomocnictwem należy przeprowadzić, uwzględniając łącznie elementy obiektywne i subiektywne. Od strony obiektywnej współsprawstwem jest współdziałanie, udział w samym wykonaniu przestępstwa, natomiast akty ułatwiające wykonanie, lecz wykonanie to poprzedzające, stanowiąc będą pomocnictwo. Od strony subiektywnej współsprawcą jest ten, kto wspólnie z innym realizuje zespół znamion i uważa czyn za własne przedsięwzięcie, czyli działa »*animus auctoris*«. Pomocnikiem jest ten, kto tylko zamierza ułatwić innemu popełnienie czynu zabronionego, uważając jednak ten czyn za cudze przedsięwzięcie, czyli działając »*animus socii*«. Istotną, choć nie zawsze rozstrzygającą okolicznością dla wyjaśnienia, czy sprawca działał *animus auctoris*, czy tylko *animus socii*, jest kwestia, w czym interesie leżało popełnienie przestępstwa” – teza do wyroku SN z dnia 12 lipca 1979 r., sygn. II KR 189/79, LEX nr 17157. W kontekście współsprawstwa wskazuje się w judykaturze, że „W uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 maja 2008 r., sygn. akt I FPS/8/07 (ONSA i WSA 5 (26) 2008, poz. 79) wyrażono stanowisko, że »zapłata, o której mowa w art. 59 § 1 pkt 1 w związku z art. 60 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa [...] dokonana przez inny podmiot w imieniu podatnika nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania podatkowego tego podatnika«. Tezę tę, w ocenie Sądu rozpoznającego niniejszą sprawę, należy w pełni odnieść do sytuacji, w której firmujący deklaruje zobowiązanie i dokonuje zapłaty podatku. W tym wypadku następuje to nawet nie z uwagi na stosunek cywilnoprawny, na mocy którego osoba trzecia zobowiązuje się wypełniać niektóre powinności osobiste podatnika w zakresie obowiązku podatkowego, ale na skutek porozumienia wypełniającego znamiona czynu zabronionego przez ustawę, tj. przestępstwa (wykroczenia) karnego skarbowego (art. 55 k.k.s.) popełnianego przez podatnika przy współdziałaniu firmującego” – wyrok WSA w Olsztynie z dnia 27 marca 2013 r., sygn. I SA/OI 77/13, LEX nr 1464880.

<sup>45</sup> Pamiętać należy także w kontekście odpowiedzialności karnej o art. 9 § 3 k.k.s., według którego za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe odpowiada jak sprawca



- 3) podżegacz, gdy chce, aby inna osoba (tu: firmant) zrealizowała czyn z art. 55 §§ 1 lub 2 k.k.s., nakłania ją do tego (zob. art. 18 § 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. i art. 55 k.k.s.)<sup>46</sup>;
- 4) pomocnik, gdy w zamiarze, aby inna osoba (tu: firmant) zrealizowała czyn z art. 55 §§ 1 lub 2 k.k.s., swoim zachowaniem ułatwia jego popełnienie, w szczególności dostarcza narzędzie, środek przewozu, udziela rady lub informacji; jak również, jeśli wbrew prawnemu, szczególnemu obowiązkowi niedopuszczenia do popełnienia rzeczowego czynu zabronionego swoim zaniechaniem ułatwia innej osobie (tu: firmantowi) jego popełnienie (zob. art. 18 § 3 k.k.s. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. i art. 55 k.k.s.)<sup>47</sup>.

Ustawodawca w art. 18 §§ 2 i 3 k.k. używa wyrażenia „czyn zabroniony”, niemniej art. 20 § 2 k.k.s. określa, że „odpowiednie stosowanie” (o którym mowa w art. 20 § 2 k.k.s.) rzeczonoego przepisu dotyczy przestępstw skarbowych. Odpowiednie stosowanie art. 18 §§ 2 i 3 k.k. względem wykroczeń skarbowych stałoby w sprzeczności z zasadą niestosowania analogii na niekorzyść sprawcy. Toteż również w związku z tym zaaprobować należy pogląd, że pomocnictwo do wykroczenia skarbowego z art. 55 § 3 k.k.s. pozostaje bezkarne<sup>48</sup>, podobnie rzecz ma się z podżeganiem do niego.

Nie jest karalne usiłowanie popełnienia omawianego czynu w żadnej z jego postaci. W przypadku przestępstwa skarbowego firmanctwa (art. 55 §§ 1 i 2 k.k.s.) ustawodawca nie przewiduje jego karalności. Zagrożenie karą nie przekracza bowiem przewidzianej przez ustawodawcę granicy, która umożliwia karalność usiłowania. Zgodnie z art. 21 § 1 k.k.s. usiłowanie przestępstwa skarbowego zagrożonego karą nieprzekraczającą roku pozbawienia wolności lub karą łagodniejszą karalne jest tylko wtedy, gdy kodeks tak stanowi. Ustawodawca milczy w sprawie karalności usiłowania

---

także ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej.

<sup>46</sup> Ponadto, zgodnie z art. 24 k.k. (w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.), odpowiada jak za podżeganie, kto w celu skierowania przeciwko innej osobie postępowania karnego nakłania ją do popełnienia czynu zabronionego.

<sup>47</sup> W judykaturze wyraża się także pogląd, że „w przypadku firmującego w grę może wchodzić jedynie jego odpowiedzialność za tzw. firmanctwo bierne, jako za współdziałanie przestępne, w formie współsprawstwa (art. 9 § 1 k.k.s.) lub pomocnictwo” – wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 lutego 2009 r., sygn. III SA/Wa 3069/08, LEX nr 545958.

<sup>48</sup> G. Łabuda, *Komentarz do art. 55, teza 7*. Por. L. Wilk, *Firmanctwo...*, s. 63.

wykroczenia skarbowego, toteż o karalności wykroczenia z art. 55 § 3 k.k.s. również mowy być nie może. Tym bardziej nie jest penalizowane przygotowanie do skarbowego przestępstwa lub wykroczenia firmanctwa.

W doktrynie w kontekście odpowiedzialności firmującego wyraża się wiele poglądów. Wskazuje się na przykład, że „zachowanie firmującego może polegać zarówno na działaniu (np. poprzez dostarczenie dokumentów swojej firmy firmantowi), jak i na zaniechaniu (jeśli wiedział, że firmant posługiwał się jego nazwiskiem lub firmą, i nie podjął działania, by to zmienić). W praktyce czyn ten na ogół jest popełniany we współdziałaniu firmanta z firmującym. Może być też jednak popełniony przez samego firmanta, jeśli działał bez wiedzy i zgody firmującego<sup>49</sup> oraz że „zasadne będzie pociągnięcie firmującego do odpowiedzialności już w tych sytuacjach, gdy tylko wyraził zgodę na korzystanie ze swej tożsamości, nie podejmując innych czynności. W swym całokształcie jest to jednak odpowiedzialność o niewątpliwie zawężonym charakterze, która nie znajdzie zastosowania do wszystkich odmian firmowania<sup>50</sup>. Jak twierdzą W. Kotowski oraz B. Kurzępa: „Odpowiedzialność poniesie nie tylko osoba, która zataiła fakt prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności, ale również osoba, która dopuściła do posługiwania się jej imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą. Karalne są więc obie strony tej niezgodnej z prawem sytuacji. Warunkiem jest, aby obie strony, tzn. firmant i firmujący, miały świadomość, że współdziałają w popełnieniu czynu przestępnego określonego w art. 55. Może się jednak zdarzyć, że firmant sam, bez wiedzy i zgody innej osoby albo podmiotu, posłuży się jej nazwiskiem lub firmą. Wówczas odpowiedzialność karną poniesie tylko firmant<sup>51</sup>. Tak czy inaczej, w świetle przytoczonych poglądów szczególną uwagę budzi kwestia odpowiedzialności (bądź jej braku) firmującego w perspektywie jego zgody na firmowanie, a także samej bierności w stosunku do zachowania firmanta.

Warto dodać, że sama wiedza firmującego o zabronionym działaniu firmanta, która nie będzie łączyła się z zamiarem, aby inna osoba (firmant) dokonała czynu zabronionego z art. 55 §§ 1 lub 2 k.k.s., i ułatwianiem swoim zachowaniem jego popełnienia, wydaje się niewystarczająca w kontekście pociągnięcia firmującego do odpowiedzialności karnej za pomocnictwo. Na

<sup>49</sup> I. Zgoliński w przypisie podaje: „L. Wilk, *Firmanctwo...*, s. 62”; I. Zgoliński, *Komentarz do art. 55*, teza 3.

<sup>50</sup> Zob. szerzej I. Zgoliński, *Komentarz do art. 55*, teza 3.

<sup>51</sup> W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 3.

uwagę zasługuje pogląd wyrażony przez L. Wilka, że „zachowanie firmującego może polegać zarówno na działaniu (np. dostarczenie dokumentów, pieczętek swojej firmy firmantowi), jak i na zaniechaniu (gdy firmujący, wiedząc, że firmant posługuje się jego nazwiskiem lub firmą, dopuszcza do tego i nic nie czyni, aby przerwać ten stan niezgodny z prawem). Jeżeli rozpatrywać tę drugą postać, czyli pomoc udzieloną firmantowi przez firmującego przez zaniechanie (firmujący dopuszcza [...]), to trzeba zwrócić uwagę, że żadne przepisy prawa nie nakładają prawnego obowiązku niedopuszczenia do posługiwania się własnym nazwiskiem, nazwą lub firmą przez kogoś innego. W tym więc zakresie (w zakresie pomocy udzielonej firmantowi poprzez zaniechanie, czyli przez dopuszczenie) wyłączona byłaby możliwość ukarania takiego pomocnika, gdyż według treści art. 18 § 3 KK recypowanego do przestępstw skarbowych przez art. 20 § 2 KKS warunkiem odpowiedzialności za pomocnictwo przez zaniechanie jest istnienie prawnego szczególnego obowiązku niedopuszczenia do popełnienia czynu zabronionego (a takiego obowiązku, jak wspomniano, w tym przypadku brak)<sup>52</sup>.

Nie sposób uznać firmującego ogólnie, obiektywnie, w każdym przypadku, niejako „z góry”, za sprawcę kierowniczego, współsprawcę, pomocnika bądź innego współdziałającego w dokonaniu tego deliktu skarbowego, gdzie możliwe będzie pociągnięcie go do odpowiedzialności karnej. Nie można zakładać takiego faktu niejako *a priori*. Aby mogło mieć to miejsce, musi wskazywać na to wyłącznie stan faktyczny, który będzie odzwierciedlał zaangażowanie firmującego w delikt na zasadach ujętych w art. 9 § 1 k.k.s., art. 18 §§ 2 i 3 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s., art. 24 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.

Chcąc zaś uniknąć odpowiedzialności karnej w kontekście przestępstwa poplecznictwa – co nie dotyczy oczywiście wykroczenia skarbowego z art. 55 § 3 k.k.s. – firmujący (lub odpowiednio inna osoba) nie powinien utrudniać lub udaremniać postępowania karnego, pomagając sprawcy przestępstwa skarbowego firmantwa uniknąć odpowiedzialności karnej itd. Jak stanowi art. 239 § 1 k.k. typizujący przestępstwo poplecznictwa: kto utrudnia lub udaremnia postępowanie karne, pomagając sprawcy przestępstwa, w tym i przestępstwa skarbowego, uniknąć odpowiedzialności karnej, w szczególności kto sprawcę ukrywa, zaciera ślady przestępstwa, w tym

<sup>52</sup> L. Wilk, *Komentarz do art. 55, teza 5*.

i przestępstwa skarbowego, albo odbywa za skazanego karę, podlega karze pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5<sup>53</sup>.

Omawiany delikt skarbowy ma charakter indywidualny, co oznacza, że może go popełnić wyodrębniony spośród ogółu sprawca. Sprawcą tym może być podatnik (co oczywiste, może to być – w świetle rozważanej odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe oraz wykroczenie skarbowe firmanctwa – wyłącznie osoba fizyczna). Podatnik definiowany jest legalnie jako osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązki podatkowemu (art. 7 § 1 o.p.)<sup>54</sup>. Wśród tych ustaw wymienić można – tylko dla przykładu – ustawę z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>55</sup>, ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>56</sup>, ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>57</sup>, ustawę z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej<sup>58</sup>, ustawę z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>59</sup>, ustawę z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym<sup>60</sup>, ustawę z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych<sup>61</sup>. Ponadto w rozważanym kontekście pojęcie „podatnik” oznacza także:

- osobę zobowiązaną do uiszczenia opłat, niepodatkowych należności budżetu państwa o podobnym charakterze daninowym oraz daniny solidarnościowej, o której mowa w art. 30h ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 53 § 30 pkt 2 k.k.s.) oraz
- zobowiązanego do uiszczenia należności, o których mowa w § 26a (art. 30a k.k.s.)<sup>62</sup>.

<sup>53</sup> Ponadto w tym artykule nie podlega karze sprawca, który ukrywa osobę najbliższą (§ 2); sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary, a nawet odstąpić od jej wymierzenia, jeżeli sprawca udzielił pomocy osobie najbliższej albo działał z obawy przed odpowiedzialnością karną grożącą jemu samemu lub jego najbliższemu (§ 3).

<sup>54</sup> Którą to definicję uznać należy za właściwą w kontekście rozważanego zagadnienia oraz regulacji z art 53 § 30 (por. przypis 67).

<sup>55</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2647 ze zm.

<sup>56</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2587 ze zm.

<sup>57</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 931 ze zm.

<sup>58</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 761 ze zm.

<sup>59</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 170 ze zm.

<sup>60</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 143 ze zm.

<sup>61</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 227 ze zm.

<sup>62</sup> Przepis ten *verba legis* stanowi, że użyte w rozdziale 6 kodeksu określenie „podatnik” oznacza również podmiot zobowiązany do uiszczenia należności, o których mowa

Jak twierdzi F. Prusak: „Sprawcą czynu opisanego w art. 55 k.k.s. w zasadzie może być zarówno osoba, która do ujawnienia tego czynu nie była znana organowi podatkowemu jako podatnik, jak i osoba, która bierze udział w postępowaniu podatkowym, ale niezależnie od zgłoszonego obowiązku podatkowego prowadzi przez podstawioną osobę jeszcze inną działalność nieobjętą tym zgłoszeniem. Sprawcą czynu jest osoba, która w związku z prowadzoną na własny rachunek działalnością powinna być podatnikiem, a zataja to, posługując się inną osobą lub firmą albo imieniem i nazwiskiem”<sup>63</sup>.

W kontekście podmiotowym odpowiedzialność karnoskarbowa dotyczy wyłącznie osoby fizycznej<sup>64</sup>, która popełnia czyn zabroniony po ukończeniu 17 lat, chyba że przepis ustawy stanowi inaczej (art. 5 § 1 k.k.s.). W przypadku czynu zabronionego z art. 55 k.k.s. brak jest wyjątkowego ustanowienia w stosunku do wieku sprawcy.

Ustawodawca stanowi w art. 55 § 1 k.k.s., że podatnik, który w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności, posługuje się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu i przez to naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie. W tej perspektywie w kontekście zagadnienia działalności gospodarczej wskazać należy na art. 3 pkt 9 o.p.<sup>65</sup>, zgodnie z którym jest nią działalność zarobkowa w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców<sup>66</sup>, w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każda inna działalność zarobkowa wykonywana we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność do przedsiębiorców. Za tożsamością instytucji działalności gospodarczej z art. 55 k.k.s. i art. 3

---

w § 26a. Z kolei, jak stanowi § 26a art. 53 k.k.s., w rozumieniu kodeksu należnością publicznoprawną, w tym podatkiem, jest także należność stanowiąca przychód budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetu zarządzanego przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu, w rozumieniu wiążących Rzeczpospolitą Polską przepisów prawa Unii Europejskiej, będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

<sup>63</sup> F. Prusak, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 8. Szerzej o stronie przedmiotowej A. Bartosiewicz, *Komentarz do art. 55*, tezy 6–9.

<sup>64</sup> L. Wilk, *Firmanctwo...*, s. 66.

<sup>65</sup> Zob. F. Prusak, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 18; I. Zgoliński, *Komentarz do art. 55*, teza 3.

<sup>66</sup> Dz.U. poz. 646, 1479, 1629, 1633 i 2212.

pkt 9 o.p. przemawia fakt, że użyte w rozdziale 6 k.k.s. (gdzie stypizowany został m.in. delikt firmanctwa) określenia mają takie znaczenie, jakie nadaje im Ordynacja podatkowa, na co wskazuje art. 53 § 30 k.k.s.<sup>67</sup> Katalog tych pojęć ma charakter otwarty, ustawodawca, wskazując na konkretne pojęcia, używa bowiem, poprzedzając ich wyliczenie, wyrażenia „w szczególności”<sup>68</sup>. Również sens uregulowania oraz wykładnia funkcjonalna zdają się przemawiać w tym przypadku za takim rozumieniem działalności gospodarczej, jak ujęte jest to w ustawie Ordynacja podatkowa<sup>69</sup>. Zasadnie wskazuje się w tezie do postanowienia Sądu Najwyższego, że „pojęcie »działalność gospodarcza« na gruncie art. 55 § 1 k.k.s. należy rozumieć tak, jak to określono w art. 3 pkt 9 o.p. – jest to każda działalność zarobkowa w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, także każda inna działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek”<sup>70</sup>.

Co do pojęcia „rzeczywiste rozmiary działalności”, którego używa się w art. 55 § 1 k.k.s., wskazuje się w literaturze przedmiotu, że chodzi o „prawdziwe, faktyczne wielkości, np. obrotów podmiotu gospodarczego”<sup>71</sup>.

W art. 55 § 1 k.k.s. mowa jest o firmie innego podmiotu – oczywiście należy to rozumieć jako innego w odniesieniu do osoby firmanta. Pojęcie firmy określone zostało w kodeksie cywilnym<sup>72</sup>. Firmą osoby fizycznej

<sup>67</sup> Niemniej, jak wskazuje G. Skowronek: „Co prawda Kodeks karny skarbowy nie odwołuje się do tego pojęcia, jednak wydaje się słuszne właśnie takie rozumienie działalności gospodarczej, tj. oparte na definicji z Ordynacji podatkowej” – G. Skowronek, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 2.

<sup>68</sup> *In extenso*, art. 53 § 30 stanowi, że użyte w rozdziale 6 kodeksu określenia, a w szczególności „czynności sprawdzające”, „deklaracja”, „informacja podatkowa”, „inkasent”, „kontrola podatkowa”, „obowiązek podatkowy”, „podatek”, „podatnik”, „płatnik”, „zwrot podatku”, „schemat podatkowy”, „schemat podatkowy standaryzowany”, „NSP”, mają znaczenie nadane im w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, z tym że określenie: 1) „podatek” oznacza również zaliczkę na podatek, ratę podatku, a także opłaty, inne niepodatkowe należności budżetu państwa o podobnym charakterze daninowym oraz daninę solidarnościową, o której mowa w art. 30h ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych; 2) „podatnik” oznacza również osobę zobowiązaną do uiszczenia opłat, niepodatkowych należności budżetu państwa o podobnym charakterze daninowym oraz daniny solidarnościowej, o której mowa w art. 30h ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>69</sup> Por. G. Łabuda, *Komentarz do art. 55*, teza 17.

<sup>70</sup> Teza do postanowienia SN z dnia 4 października 2012 r., sygn. IV KK 222/12, LEX nr 1226744.

<sup>71</sup> W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 7.

<sup>72</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1360 ze zm., dalej: k.c.



jest jej imię i nazwisko. Nie wyklucza to włączenia do firmy pseudonimu lub określeń wskazujących na przedmiot działalności przedsiębiorcy, miejsce jej prowadzenia oraz innych określeń dowolnie wybranych (art. 43<sup>4</sup> k.c.). Firmą osoby prawnej jest zaś jej nazwa (art. 43<sup>5</sup> § 1 k.c.). Firma zawiera określenie formy prawnej osoby prawnej, które może być podane w skrócie, a ponadto może wskazywać na przedmiot działalności, siedzibę tej osoby oraz inne określenia dowolnie obrane (art. 43<sup>5</sup> § 2 k.c.). Firma osoby prawnej może zawierać nazwisko lub pseudonim osoby fizycznej, jeżeli służy to ukazaniu związków tej osoby z powstaniem lub działalnością przedsiębiorcy. Umieszczenie w firmie nazwiska albo pseudonimu osoby fizycznej wymaga pisemnej zgody tej osoby, a w razie jej śmierci – zgody jej małżonka i dzieci (art. 43<sup>5</sup> § 3 k.c.). Przedsiębiorca może posługiwać się skrótem firmy; przepis art. 43<sup>2</sup> § 2 k.c. stosuje się odpowiednio (art. 43<sup>5</sup> § 4 k.c.). Firma oddziału osoby prawnej zawiera pełną nazwę tej osoby oraz określenie „oddział” ze wskazaniem miejscowości, w której oddział ma siedzibę (art. 43<sup>6</sup> k.c.).

Zgodnie z art. 29 ust 1 ustawy z dnia 28 listopada 2014 r. Prawo o aktach stanu cywilnego<sup>73</sup> nazwiskiem jest nazwisko zamieszczone w akcie małżeństwa lub akcie zgonu; nazwiskiem osoby, która nie zawarła związku małżeńskiego, jest nazwisko rodowe. Nazwiskiem rodowym jest zaś nazwisko zamieszczone w akcie urodzenia.

Pojęcie imienia nie ma definicji ustawowej. Niemniej należy je rozumieć jako nierodowe, osobiste miano człowieka<sup>74</sup>. Znajomość kwestii „imienia” i odpowiadających mu desygnatów zaliczyć należy do wiedzy notoryjnej, mającej m.in. konotacje społeczne, historyczne, kulturowe czy religijne.

W perspektywie relacji psychicznej sprawcy w stosunku do popełnionego czynu firmanctwo, czy to jako wykroczenie skarbowe, czy przestępstwo skarbowe, może zostać popełnione wyłącznie umyślnie. Wskazuje na to również kierunkowy charakter deliktu, sprawca działa bowiem w określonym w przepisie celu. Ten delikt skarbowy przybiera w kontekście zamiaru formę zamiaru bezpośredniego<sup>75</sup>, ergo sprawca ma zamiar popełnienia tego czynu zabronionego, to jest chce go popełnić.

<sup>73</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1681 ze zm.

<sup>74</sup> Por. hasło *imię*, [w:] *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/imię;2465811.html> (dostęp: 25.07.2023).

<sup>75</sup> Pod. I. Zgoliński, *Komentarz do art. 55*, teza 5; G. Łabuda, *Komentarz do art. 55*, teza 19; A. Piaseczny, *Komentarz do art. 55*, teza 6; K. Grzegorzczak, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 2; W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 8; F. Prusak, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, tezy 12 i 20.

## 5. KONKLUZJE I POSTULATY

Delikt firmanctwa przyjmuje dwie postaci czynu zabronionego: przestępstwa skarbowego (art. 55 §§ 1 i 2 k.k.s.) oraz wykroczenia skarbowego (art. 55 § 3 k.k.s.). Istotą firmanctwa „jest prowadzenie działalności gospodarczej w sposób zakamuflowany lub też ukrywanie rzeczywistych jej rozmiarów z wykorzystaniem do tego podstawionego podmiotu, co naraża podatek na uszczuplenie”<sup>76</sup>. Sprawca, realizując określony w art. 55 k.k.s. delikt, posługuje się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu, narażając przez to podatek na uszczuplenie. Popełnienie firmanctwa wiązać się może również w konkretnych przypadkach z realizacją czynu określonego w art. 113 o.p.<sup>77</sup> Przedmiotem omawianego czynu zabronionego jest interes finansowy Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego – interes fiskalny państwa – oraz Unii Europejskiej (indywidualny przedmiot ochrony), a także wtórnie, jako uboczny przedmiot ochrony, legalny porządek rejestrowy przedsiębiorców<sup>78</sup>. Firmantem może być jedynie podatnik prowadzący działalność gospodarczą, którą ujmuje art. 3 pkt 9 o.p., co również wskazuje się w doktrynie oraz judykaturze. W kontekście współsprawstwa między firmantem a firmującym dla odpowiedzialności karnej firmującego konieczne jest zaistnienie obok wspólnoty czynu także porozumienia między nimi co do jego realizacji. Omawiany delikt ma charakter indywidualny, może zostać popełniony wyłącznie umyślnie w zamiarze bezpośrednim, przyjmując po stronie firmanta formę działania.

*De lege ferenda* wydaje się słuszne zwiększenie przypadków, w których istnieje możliwość kwalifikowania firmanctwa jako wykroczenia – w sytuacjach gdy kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości – przez dodanie możliwości kategoryzowania w jego zakresie także przypadków o mniejszej, choć jeszcze, co oczywiste, nieznikomej szkodliwości społecznej; przypadków, w których okoliczności popełnienia czynu zabronionego, w szczególności jego znamiona przedmiotowe oraz podmiotowe, cechowałyby się przewagą elementów łagodzących, pozytywnych, które zasługują na to, aby traktować ten czyn w sposób znacznie bardziej łagodny<sup>79</sup>,

<sup>76</sup> F. Prusak, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 1.

<sup>77</sup> Zob. przypis 15 i 17.

<sup>78</sup> Zob. przypis 27.

<sup>79</sup> Por. wyrok SN z dnia 1 czerwca 2022 r., sygn. V KK 583/21, LEX nr 3449699; wyrok Sądu Okręgowego w Olsztynie z dnia 18 grudnia 2013 r., sygn. VII Ka 1124/13, LEX nr 1715858; wyrok SN z dnia 18 czerwca 2015 r., sygn. SNO 33/15, LEX nr 1745805; wyrok SN z dnia 20 listopada 2015 r., sygn. SNO 72/15, LEX nr 1932148.

tw. wypadków mniejszej wagi<sup>80</sup>. Tak więc § 3 art. 55 k.k.s. mógłby mieć brzmienie: „W wypadku mniejszej wagi, jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości, lub jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe”.

## BIBLIOGRAFIA

- Bartosiewicz A., *Komentarz do art. 55*, [w:] A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy. Przepięstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2010, Legalis/el.
- Gardocki L., *Prawo karne*, Warszawa 2017.
- Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, LEX/el.
- Hasło *imię*, [w:] *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/imię;2465811.html> (dostęp: 25.07.2023).
- Hasło *posługiwanie*, [w:] *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/posługiwanie.html> (dostęp: 25.02.2023).
- Kotowski W., Kurzępa B., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, LEX/el.
- Łabuda G., *Komentarz do art. 55*, [w:] P. Kardas, T. Razowski, G. Łabuda, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, LEX/el.
- Michalski J., *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego. Tytuł I „Przepięstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe”*, Warszawa 2000, LEX/el.
- Piaseczny A., *Komentarz do art. 55*, [w:] A. Wielgolewska, A. Piaseczny, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012, LEX/el.
- Praktyczny słownik współczesnej polszczyzny*, t. 31, red. H. Zgółkowa, Poznań 2001.
- Prusak F., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Tom II (art. 54–191)*, Kraków 2006, LEX/el.
- Radzikowska D., *Firmanctwo jako nielegalny sposób zmniejszenia zobowiązań podatkowych*, [w:] *Prawo karne skarbowe – wybrane zagadnienia teorii i praktyki*, red. R. Dziembowski, M. Pięnkowska, A. Opalska, Olsztyn 2016.
- Skowronek G., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis/el.

<sup>80</sup> Zob. więcej na temat wypadków mniejszej wagi – wyrok SN z dnia 1 czerwca 2022 r., sygn. V KK 583/21, LEX nr 3449699 oraz postanowienie SN z dnia 30 października 2015 r., sygn. IV KK 235/15, LEX nr 1938291. Co istotne, ustawodawca w art. 53 § 8 k.k.s. określa, że w rozumieniu kodeksu karnego skarbowego wypadek mniejszej wagi jest to czyn zabroniony jako wykroczenie skarbowe, które w konkretnej sprawie, ze względu na jej szczególne okoliczności – zarówno przedmiotowe, jak i podmiotowe – zawiera niski stopień społecznej szkodliwości czynu, w szczególności gdy uszczuplona lub narażona na uszczuplenie należność publicznoprawna nie przekracza ustawowego progu z § 6, a sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego nie wskazują na rażące lekceważenie przez sprawcę porządku finansowoprawnego lub reguł ostrożności wymaganych w danych okolicznościach, albo sprawca dopuszczający się czynu zabronionego, którego przedmiot nie przekracza kwoty małej wartości, czyni to z pobudek zasługujących na uwzględnienie.

*Słownik języka polskiego PWN*, t. 2, red. L. Drabik, E. Sobol, Warszawa 2007.

Wilk L., *Firmanctwo – art. 55 kodeksu karnego skarbowego*, „Prokuratura i Prawo” 2001, nr 6.

Wilk L., *Komentarz do art. 55*, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2018, Legis/el.

*Współczesny słownik języka polskiego*, t. 2, red. B. Dunaj, Warszawa 2007.

Zgoliński I., *Komentarz do art. 55*, [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. I. Zgoliński, Warszawa 2018, LEX/el.

## FISCAL CRIME AND FISCAL OFFENSE OF THE COMPANYING DISGUIISING (ART. 55 FISCAL CRIMINAL CODE) – IN THE CONTEXT OF STATUTORY FEATURES

**Summary.** The prohibited act of the companying disguising included in the provisions of the Fiscal Criminal Code takes two forms: a fiscal crime (art. 55 § 1 and 2 of the Fiscal Criminal Code) and a fiscal offense (art. 55 § 3 of the Fiscal Criminal Code). In the doctrine exist a view, that the essence of the companying disguising is to conduct business in a camouflaged manner or to hide its actual size with the use of a substituted entity, which exposes the tax to depletion (F. Prusak); the perpetrator realizing the delict defined in art. 55 of the Fiscal Criminal Code, uses the name or surname, name or company name of another entity, exposing the tax to depletion. The subject in the discussed prohibited act in question is the financial interest of the State Treasury, local government units – fiscal interest of the state – and European Union (individual subject of protection), and secondarily as a secondary subject of protection, registration order of entrepreneurs; what can also be derived from the context of views expressed in the literature of the subject. The „main” perpetrator („firmant”), i.e. the perpetrator defined in art. 55 § 1 of the Fiscal Criminal Code, could be only a taxpayer running a business, specified in art. 3 point 9 of the tax ordinance, which is also accentuated in the doctrine and judicature. The fiscal crime or offense in question is individual in nature, it may be committed only intentionally, in the form of an action (on the side of the „firmant”), with a direct intention. On the consideration is given the postulate, that in the case of a lesser importance if the amount of tax exposed to depletion is small value, the art. 55 § 1 of the Fiscal Criminal Code was classified as a fiscal offence.

**Keywords:** company’s disguise, delict of the companying disguising, polish criminal fiscal law, fiscal offense, fiscal crime



Jacek Izydorczyk\* 

## GŁÓWNE TEZY NAJNOWSZEGO ORZECZNICTWA SĄDU NAJWYŻSZEGO W SPRAWACH KARNOSKARBOWYCH, DOTYCZĄCEGO OBOWIĄZKÓW PODATKOWYCH WZGLĘDEM TZW. INTERESU FINANSOWEGO PAŃSTWA

**Streszczenie.** Artykuł prezentuje przegląd najnowszego orzecznictwa Sądu Najwyższego dotyczącego obowiązków podatkowych wobec tzw. interesu finansowego państwa oraz procedowania w takich sprawach (przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, kodeks karny skarbowy).

**Słowa kluczowe:** podatki, interes finansowy państwa, czyny podatkowe, czyny karnoskarbowe, wykroczenia skarbowe, przestępstwa skarbowe, kodeks karny skarbowy, przegląd orzecznictwa, prawo materialne karnoskarbowe, procedura karnoskarbowa

---

\* Doktor habilitowany nauk prawnych, profesor Uniwersytetu Łódzkiego, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Postępowania Karnego i Kryminalistyki, e-mail: [jizydorczyk@wpia.uni.lodz.pl](mailto:jizydorczyk@wpia.uni.lodz.pl), <https://orcid.org/0000-0001-7275-8150>



Jak wiadomo, ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy<sup>1</sup> składa się z trzech części: materialnej, procesowej oraz wykonawczej. Części procesowa i wykonawcza odsyłają niemal w pełni do procedury karnej, tj. ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karego<sup>2</sup> oraz procedury wykonawczej, tj. ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny wykonawczy<sup>3</sup>, część materialna daje zaś wyraz autonomiczności prawa karnego skarbowego<sup>4</sup>. Owa autonomiczność polega na tym, że kodyfikacja karnoskarbowa zazwyczaj samodzielnie reguluje zasady odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe oraz za wykroczenia skarbowe. Prawo karne skarbowe w swej części materialnej jest oczywiście prawem karnym – choć w znaczeniu ogólnym – jako tzw. szczególne prawo karne, czyli mające pewne (określone) odrębności, ale podlegające takim samym zasadom odpowiedzialności – oczywiście z naczelną zasadą domniemania niewinności. Owa autonomiczność jest uzasadniona szczególnym przedmiotem ochrony, którym jest zawsze interes i porządek finansowy państwa. Dlatego właśnie prawo to pozostaje ściśle powiązane także z regulacjami ze sfery prawa finansowego – w tym zwłaszcza prawa podatkowego<sup>5</sup>. W części zaś procesowej – jak już wskazano – prawo karne skarbowe (czy też proces karnoskarbowy) jest po prostu procedurą karną, jedynie z pewnymi, można tak określić, koniecznymi odrębnościami wynikającymi z zakresu i przedmiotu regulacji kodeksu karnego skarbowego.

Punktem wyjścia dla niniejszego opracowania jest ponadto przypomnienie, że regulacja prawa karnego skarbowego ma, co oczywiste, swoje

<sup>1</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 408, dalej: k.k.s.

<sup>2</sup> Zob. art. 113 § 1 k.k.s., zgodnie z którym w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy kodeksu postępowania karnego, jeżeli przepisy kodeksu karnego skarbowego nie stanowią inaczej (Dz.U. z 2021 r., poz. 534).

<sup>3</sup> Zob. art. 178 § 1 k.k.s., zgodnie z którym do wykonywania orzeczeń w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy kodeksu karnego wykonawczego, jeżeli przepisy kodeksu karnego skarbowego nie stanowią inaczej (Dz.U. z 2021 r., poz. 53).

<sup>4</sup> T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy – komentarz*, Kraków 2009, s. 28.

<sup>5</sup> Zob. ibidem, s. 28–29; J. Izydorczyk, *Przegląd orzecznictwa w sprawach karnoskarbowych dotyczący obowiązków podatkowych oraz innych obowiązków względem tzw. interesu finansowego państwa – za rok 2021*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 3, s. 205–227, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.03.09>

źródło w prawie publicznym, a więc jest swego rodzaju konsekwencją regulacji prawa administracyjnego – choć „cały czas” jest to prawo karne. Jest to o tyle istotne, że w prawie administracyjnym nie istnieje (tj. nie obowiązuje) fundamentalna dla prawa i procesu karnego zasada domniemania niewinności; w prawie administracyjnym (a więc i prawie finansowym, w tym podatkowym) ustala się tylko tzw. formalizm naruszenia i nikomu winy w trybie procesowym udowadniać nie trzeba.

Istotne jest przy tym jeszcze wskazanie, że polskie ustawodawstwo karne (tj. prawo materialne) jest zawarte w trzech kodeksach: karnym<sup>6</sup>, wykroczeń<sup>7</sup> oraz karnoskarbowym. Pierwszy reguluje odpowiedzialność za przestępstwa tzw. powszechne, drugi za tzw. wykroczenia powszechne (inaczej – wykroczenia właściwe), a trzeci całościowo reguluje odpowiedzialność zarówno za przestępstwa, jak i wykroczenia – ale tzw. skarbowe. Inny jest też powód regulacji (tzw. uzasadnienie ustawodawcy) każdego z tych kodeksów (*ratio legis*) oraz inne jest tzw. poparcie społeczeństwa (obywateli) dla ich obowiązywania (*ratio populis*).

## II

Jeżeli chodzi o orzecznictwo Sądu Najwyższego (w tym najnowsze), to od razu „rzuca się w oczy”, że tych judykatów – w porównaniu do judykatów Sądu Najwyższego na tle instytucji z kodeksu karnego czy też kodeksu postępowania karnego – jest w istocie niewiele. Wynika to chyba (i niestety) z pewnej nieformalnej, ale realnej dominacji prawa finansowego w Polsce (będzie jeszcze o tym mowa w zakończeniu niniejszego artykułu). Przywołane tutaj orzeczenia Sądu Najwyższego pochodzą z lat 2020–2022 i są prezentowane w kolejności opartej na systematyce przepisów kodeksu karnego skarbowego (z jego rozdziału 6, dotyczącego tzw. czynów podatkowych).

## 1

Zgodnie z wyrokiem Sądu Najwyższego z dnia 12 maja 2022 r. (sygn. IV KK 408/21<sup>8</sup>) „nieuiszczenie podatku akcyzowego stanowi wyłącznie znamię art. 54 § 1 k.k.s., a nie art. 284 k.k.”. Wskazane przepisy (tzw. nieujawnienie

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 2345).

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 20 maja 1971 r. – Kodeks wykroczeń (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 2008).

<sup>8</sup> LEX nr 3362913.

przedmiotu lub podstawy opodatkowania oraz tzw. przywłaszczenie) stanowią odpowiednio, że podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie – podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie, oraz: kto przywłaszcza sobie cudzą rzecz ruchomą lub prawo majątkowe – podlega karze pozbawienia wolności do lat 3; kto przywłaszcza sobie powierzoną mu rzecz ruchomą – podlega karze pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5.

Sąd Najwyższy (powołując się przy tym na literaturę przedmiotu) stwierdził w tej sprawie m.in., że „sprawca przywłaszczenia nie pozbawia władania osoby uprawnionej, lecz legalnie wchodzi w posiadanie przedmiotu”; „rzecz przywłaszczana znajduje się we władaniu sprawcy, a przywłaszczane prawo może on wykonywać”<sup>9</sup>, więc w danej sprawie „brak jest jakichkolwiek podstaw do przyjęcia, że kwota stanowiąca równowartości należnego Skarbowi Państwa podatku akcyzowego – jako taka – została wyodrębniona i przekazana do »niebezprawnego posiadania« skazanemu [...] dlatego skazany nie przywłaszczył sobie rzeczy ruchomej będącej własnością Skarbu Państwa”. Jednak „Skarb Państwa [w tej sprawie – przyp. J.I.] nigdy nie utracił [...] prawa majątkowego w postaci domagania się należnej mu daniny publicznej – podatku akcyzowego, a skazany nigdy nie nabył uprawnienia (roszczenia) do wykonywania tego prawa wobec osób trzecich”. Sąd Najwyższy wskazał również, że „wraz z dokonaniem zgłoszenia celnego powstawało roszczenie po stronie Skarbu Państwa o zapłatę należnego podatku akcyzowego i miało ono charakter niezbywalny; zaś w pewnych okolicznościach mogłoby dojść do przywłaszczenia kwoty stanowiącej równowartość podatku, gdyby przywłaszczenia takiego dokonała osoba uprawniona do dysponowania taką kwotą (np. przez komornika czy poborcę podatkowego) nigdy zaś do przywłaszczenia roszczenia o zapłatę tego podatku, bo wiązać musiałoby się to z uprzednim legalnym przekazaniem takiego uprawnienia (do ściągania podatku) przez Skarb Państwa innemu podmiotowi”. Dodatkowo Sąd Najwyższy przypomniał, że taki stan faktyczny jest uregulowany przez polskie prawo w konkretnym przepisie

<sup>9</sup> Zob. uzasadnienie do cytowanego wyroku oraz wskazane tam opracowania: M. Kulik, *Komentarz do art. 284 kodeksu karnego. Komentarz aktualizowany*, Warszawa 2022; *Komentarz do art. 284 kodeksu karnego. Komentarz*, red. M. Mozgawa, J. Lachowski, Warszawa 2020.

karnoskarbowym, tj. wspomnianym powyżej art. 54 § 1 k.k.s.<sup>10</sup> Orzeczenie Sądu Najwyższego oraz twierdzenia z uzasadnienia do tego orzeczenia nie budzą kontrowersji. Przy okazji warto przypomnieć, że czyn uchylania się od opodatkowania polega na penalizacji nieujawnienia w ogóle właściwemu organowi i nieuczynienia tego w terminie, jeżeli prawo tak stanowi – samego przedmiotu opodatkowania albo też podstawy opodatkowania – oczywiście wtedy, gdy na podatniku ciąży zobowiązanie podatkowe (sprawcą tego czynu może więc być tylko podatnik)<sup>11</sup>.

2

Zgodnie z tezą innego wyroku Sądu Najwyższego – z dnia 21 lutego 2022 r. (sygn. III KK 255/21<sup>12</sup>): „błędny jest pogląd uzależniający możliwość przypisania sprawcy przestępstwa skarbowego uszczuplenia należności publicznoprawnej od otrzymania zwrotu podatku”. Czyn karnoskarbowy tzw. oszustwa podatkowego został uregulowany w art. 56 § 1–4 k.k.s. Zgodnie z tymi przepisami podatnik, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie – podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie (§ 1). Jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości, sprawca wyżej wymienionego czynu zabronionego podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych (§ 2). Jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu, sprawca wyżej wymienionego czynu zabronionego podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe (§ 3). Karze określonej w § 3 podlega także ten podatnik, który mimo ujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania nie składa w terminie organowi podatkowemu lub płatnikowi deklaracji lub oświadczenia, lub wbrew obowiązkowi nie składa ich za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub składa je niezgodnie ze wzorem dokumentu elektronicznego (§ 4).

Na tle przedmiotowej sprawy Sąd Najwyższy stwierdził m.in., że w tym przypadku „oskarżony podał nieprawdę odnośnie istnienia uprawnienia do

<sup>10</sup> Zob. cytowane orzeczenie wraz z uzasadnieniem (LEX nr 3362913).

<sup>11</sup> Szerzej zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 280–291.

<sup>12</sup> LEX nr 3402982.

obniżenia podatku należnego o wykazane w ich (deklaracjach VAT) treści kwoty podatku naliczonego, na skutek czego uchylił się od zadeklarowania jako należnego do wpłaty i w konsekwencji od uiszczenia podatku od towarów i usług w łącznej kwocie [...] powodując powstanie rzeczywistego uszczerbku finansowego w tej wysokości”. Dalej Sąd Najwyższy stwierdził, że błędny jest pogląd, jakoby nieotrzymanie zwrotu podatku VAT powodowało, że nie można sprawcy przypisać uszczuplenia należności publiczno-prawnej. Przeciż – jak słusznie zauważył Sąd Najwyższy – istotne jest nie to, że sprawcy wypłacono nienależne pieniądze ze środków publicznych, ale to, czy osoba ta zapłaciła podatek w wymaganej wysokości. Samo ustalenie (udowodnienie w postępowaniu karnoskarbowym), że sprawca bezprawnie obniżył zobowiązanie podatkowe, spowodowało, iż należność publicznoprawna została uszczuplona o kwotę, która stanowi różnicę pomiędzy podatkiem obliczonym prawidłowo a podatkiem faktycznie wykazanym<sup>13</sup>. Także i to orzeczenie Sądu Najwyższego oraz twierdzenia przedstawione w uzasadnieniu do niego nie budzą kontrowersji. Warto tylko w tym miejscu przypomnieć, że oszustwo w postępowaniu podatkowym może mieć miejsce w deklaracji podatkowej lub oświadczeniu podatkowym składanym organowi podatkowemu albo innemu uprawnionemu organowi lub też płatnikowi podatku. Do takiego naruszenia prawa karnego skarbowego dochodzi poprzez podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy, lub też niedopełnienie obowiązku zawiadomienia o zmianie danych objętych deklaracją lub oświadczeniem. Z kolei samo opóźnienie w złożeniu deklaracji lub oświadczenia wymaganych przez prawo jest wykroczeniem skarbowym<sup>14</sup>.

3

Z kolei zgodnie z tezą wyroku Sądu Najwyższego z dnia 30 listopada 2021 r. (sygn. IV KK 558/21<sup>15</sup>) „niewpłacenie w terminie ustawowo określonym należnego podatku już w dacie upływu tego terminu skutkuje zaległością podatkową, stanowiąc tym samym uszczuplenie należności publiczno-prawnej; skoro tak, to po pierwsze, karalność wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s. ustaje także wówczas, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności (art. 51 § 1 k.k.s. w zw. z art. 44 § 2 k.k.s.), a po drugie termin

<sup>13</sup> Zob. cytowane orzeczenie wraz z uzasadnieniem (LEX nr 3402982).

<sup>14</sup> Szerzej zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 294–297.

<sup>15</sup> LEX nr 3262593.

przedawnienia takiego wykroczenia, zgodnie z art. 44 § 2 i 3 k.k.s., rozpoczyna bieg z końcem roku, w którym upłynął termin płatności należności stanowiącej przedmiot wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s.”

Przepisy art. 57 k.k.s. penalizują tzw. uporczywe niepłacenie podatku i zgodnie z nimi podatnik, który uporczywie nie wpłaca w terminie podatku, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. Sąd może odstąpić od wymierzenia kary, jeżeli przed wszczęciem postępowania w sprawie o wyżej wymienione wykroczenie skarbowe wpłacono w całości należny podatek na rzecz właściwego organu.

Jak zauważył w tej sprawie Sąd Najwyższy, błędny jest pogląd, że przypisane oskarżonemu zachowanie, wyczerpujące znamiona wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s., nie należy do kategorii czynów polegających na uszczupleniu należności publicznoprawnej, już w 2005 r.<sup>16</sup> znowelizowano bowiem przepis art. 53 § 29 k.k.s., odsyłający do art. 53 § 27–28 k.k.s., gdzie zdefiniowane są pojęcia „należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym”, „narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej czynem zabronionym” czy też „nie wpłaca podatku w terminie”. Tym samym „niewpłacanie w terminie podatku” z art. 57 § 1 k.k.s. równa się konsekwencjom prawnym „uszczuplenia” oraz „narażenia na uszczuplenie” należności publicznoprawnej. Dlatego niewpłacenie w terminie ustawowo określonym należnego podatku już w dacie upływu tego terminu skutkuje zaległością podatkową, stanowiąc tym samym uszczuplenie należności publicznoprawnej<sup>17</sup>. Podobnie jak wcześniej, również to orzeczenie Sądu Najwyższego oraz twierdzenia z uzasadnienia są prawidłowe. Przy okazji należy przypomnieć, że czyn uporczywego niepłacenia podatku (nieterminowego płacenia podatku) dotyczy tylko zachowania, które ma znamię „uporczywości”. Znamię to jest znane od dawna prawu karnemu jako powtarzające się zachowanie, zabarwione przy tym ujemnie z powodu złej woli sprawcy – musi więc być wielokrotne i zachodzić w sytuacji, gdy obiektywnie istnieje jednak możliwość wykonania określonego obowiązku prawnego<sup>18</sup>.

<sup>16</sup> Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 178, poz. 1479).

<sup>17</sup> Zob. cytowane orzeczenie wraz z uzasadnieniem oraz prezentowanym tam orzecznictwem Sądu Najwyższego (LEX nr 3262593).

<sup>18</sup> Szerzej zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 297–304.



Inny judykat Sądu Najwyższego jest szczególnie interesujący, ponieważ na tle odpowiedzialności karnoskarbowej dotyczy zupełnie innego rodzaju odpowiedzialności – tzn. odpowiedzialności dyscyplinarnej osoby wykonującej zawód zaufania publicznego (w tym przypadku radcy prawnego). Zgodnie z postanowieniem Sądu Najwyższego z dnia 14 grudnia 2020 r. (sygn. II DSI 63/20<sup>19</sup>): „Zachowanie radcy prawnego powinno być wzorem postępowania dla innych członków danego społeczeństwa. Te wyższe standardy postępowania nałożone na radców prawnych jako przedstawicieli zawodu zaufania publicznego, wynikają przede wszystkim z konieczności ochrony godności i autorytetu radcy prawnego i korporacji, jako pewnej wartości, z której wyprowadza się wzorcową powinność zachowania. Każdorazowo zatem oceniając zachowanie radcy prawnego, należy dokonać weryfikacji, czy jego postępowanie w danych okolicznościach było zgodne ze wzorcową powinnością zachowania, która wynika między innymi z określonych norm deontologicznych. Nieterminowe płacenie podatków jest zachowaniem nieodpowiadającym nie tylko każdemu obywatelowi, ale tym bardziej nie odpowiada wymaganiam stawianym radcy prawnemu, od którego wymaga się, przede wszystkim, postępowania zgodnego z prawem. Takie zaś postępowanie, które narusza normy prawa, narusza także normy godności zawodu radcy prawnego, bowiem może powodować w odbiorze zewnętrznym przeświadczenie o bezkarności przedstawicieli zawodu zaufania publicznego”.

Należy uznać, że Sąd Najwyższy ma pełną rację, stwierdzając, że brak zapłaty podatku jest tożsamy z wykroczeniem dyscyplinarnym (a tym bardziej prawomocne skazanie za to). Przypomniał przy tym także inny judykat Sądu Najwyższego<sup>20</sup>, w którym stwierdzono, że od każdego członka korporacji radcowskiej wymaga się ponadstandardowego sposobu postępowania, tak w życiu zawodowym, jak i prywatnym. Dlatego należy przyjąć, że zachowanie radcy prawnego powinno być wzorem postępowania dla innych członków danego społeczeństwa (ponieważ chodzi o przedstawicieli zawodu tzw. zaufania publicznego). W przedmiotowej sprawie obwiniony

<sup>19</sup> LEX nr 3116096.

<sup>20</sup> Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 19 marca 2019 r. (sygn. II DSI 31/18), Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Dyscyplinarna (dalej: OSNID) 2020, nr 1, poz. 6.1 oraz wyrok Sądu Najwyższego z dnia 30 stycznia 2019 r. (sygn. II DSS 16/18), OSNID 2020, nr 1, poz. 2.1.



został skazany prawomocnym wyrokiem nakazowym za wykroczenia skarbowe z art. 77 § 3 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. oraz za wykroczenia z art. 57 § 1 k.k.s. za niepłacenie podatków. Dodatkowo Sąd Najwyższy podkreślił, że w chwili orzekania przez sąd drugiej instancji (tj. w momencie przełamania zasady domniemania niewinności) nie doszło do zatarcia skazania. Samo zatarcie skazania – jak słusznie przypomniał Sąd Najwyższy – tworzy wprawdzie swego rodzaju fikcję prawną, skutkującą tym, że czyn nie może wywoływać negatywnych skutków w sferze praw podmiotu uprzednio skazanego, ale nie powoduje tego, że zachowanie będące przedmiotem oceny karnej nie miało miejsca. Jest to swego rodzaju zdarzenie w sensie historycznym, które jednak nie ma wiążącego charakteru w toku postępowania dyscyplinarnego, więc sąd dyscyplinarny, opierając się na własnych ustaleniach, może dokonać oceny dyscyplinarnej tego czynu<sup>21</sup>. W przedmiotowej sprawie faktycznie dopuszczono się więc wykroczenia skarbowego i tym samym radca prawny popełnił przewinienie dyscyplinarne związane ze sprzecznością swojego postępowania z prawem. Ponadto takie zachowanie radcy prawnego było także sprzeczne z godnością zawodu radcy prawnego, ponieważ owa godność zawodu nierozzerwalnie jest związana z zewnętrznym odbiorem przez społeczeństwo zachowania radcy prawnego. Sąd Najwyższy przy okazji w uzasadnieniu zauważył, że przecież obwiniony miał możliwość skorzystania z prawnych instrumentów w sytuacji, gdy obiektywne okoliczności gospodarcze uniemożliwiały mu terminowe wywiązywanie się z obowiązków podatkowych – a takich czynności nie podjął<sup>22</sup>. Rozważania Sądu Najwyższego na tle tej konkretnej sprawy (w pełni prawidłowe) – co oczywiste – dotyczą i innych przedstawicieli zawodów zaufania publicznego (tj. adwokata, architekta, doradcy podatkowego, biegłego rewidenta, notariusza, lekarza, farmaceuty, komornika sądowego itd.).

5

Zgodnie z innym wyrokiem Sądu Najwyższego – z dnia 2 grudnia 2020 r. (sygn. II KK 249/20<sup>23</sup>): „przedmiotem ochrony art. 62 k.k.s. jest publiczny interes fiskalny, a także mienie Skarbu Państwa i podmiotów

<sup>21</sup> Zob. cytowane orzeczenie Sądu Najwyższego oraz przywołane w uzasadnieniu inne judykaty dyscyplinarne.

<sup>22</sup> Zob. cytowane orzeczenie wraz z uzasadnieniem (LEX nr 3116096).

<sup>23</sup> LEX nr 3115755.

prowadzących działalność gospodarczą; im wyższa wartość świadczonej i podlegającej rejestracji usługi, tym większa wysokość należności publicznonprawnej i odwrotnie”.

Zgodnie z przepisami art. 62 §§ 1–5 k.k.s. (tzw. naruszenie procedury rachunkowej), kto wbrew obowiązkowi nie wystawia faktury lub rachunku, wystawia je w sposób wadliwy albo odmawia ich wydania, podlega karze grzywny do 180 stawek dziennych (§ 1); kto fakturę lub rachunek wystawia w sposób nierzetelny albo takim dokumentem się posługuje, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy niż rok, albo obu tym karom łącznie (§ 2); kto fakturę lub rachunek wystawia w sposób nierzetelny albo takim dokumentem się posługuje, a kwota podatku wynikająca z faktury albo suma kwot podatku wynikających z faktur jest małej wartości, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie (§ 2a); karze określonej w § 1 podlega także ten, kto wbrew obowiązkowi nie przechowuje wystawionej lub otrzymanej faktury lub rachunku bądź dowodu zakupu towarów (§ 3); karze określonej w § 1 podlega także ten, kto wbrew przepisom ustawy dokona sprzedaży z pominięciem kasy rejestrującej albo nie wyda dokumentu z kasy rejestrującej, stwierdzającego dokonanie sprzedaży (§ 4); w wypadku mniejszej wagi sprawca czynu zabronionego określonego w §§ 1–4 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe (§ 5).

Na tle przedmiotowej sprawy Sąd Najwyższy stwierdził, że o społecznej szkodliwości czynu stanowią jedynie enumeratywnie wyliczone oraz stanowiące katalog zamknięty przesłanki przedmiotowe i podmiotowe wymienione w tzw. definicji legalnej zawartej art. 53 § 7 k.k.s. Nie należą zaś do nich okoliczności dotyczące sprawcy, charakteryzujące jego dotychczasowy tryb życia, wiek, karalność, właściwości i warunki osobiste oraz zaistniałe przed i po dacie czynu czy charakteryzujące się nagminnością, które wpływają na wymiar kary. Ponadto Sąd Najwyższy zauważył, że błędne jest uznanie, iż do powyższych okoliczności nie należy znikoma wartość niezarejestrowanej usługi kserograficznej w wysokości 30 groszy i wysokość uszczuplonej należności podatkowej wynoszącej 5 groszy – przedmiotem ochrony art. 62 k.k.s. jest bowiem publiczny interes fiskalny, a także mienie Skarbu Państwa i podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Tak więc im wyższa wartość świadczonej i podlegającej rejestracji usługi, tym wyższa należność publicznonprawna. W tej sprawie zaistniała więc negatywna przesłanka procesowa, stanowiąca o znikomym stopniu społecznej

szkodliwości czynu<sup>24</sup>. Oczywiście także i tutaj Sąd Najwyższy prawidłowo ocenił stan faktyczny oraz stan prawny tej sprawy i co charakterystyczne – podkreślił jakże często pomijaną w praktyce przez organy podatkowe, oskarżycieli publicznych oraz sądy kwestię znikomej szkodliwości społecznej czynu karnoskarbowego. Przecież poza wyżej wymienionym art. 53 § 7 k.k.s. obowiązuje podstawowy przepis art. 1 § 1 k.k.s., który wprost określa warunki odpowiedzialności karnoskarbowej – jest nim wymóg, aby wykroczenie skarbowe lub przestępstwo skarbowe było spowodowane czynem nie tylko „zabronionym pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia”, ale i aby był to czyn „społecznie szkodliwy”. Jest to wręcz zdumiewające, jak często w polskiej praktyce zapomina się o tym przy procedowaniu w sprawach podatkowych, a w konsekwencji w postępowaniach karnoskarbowych.

6

Zgodnie z kolejnym wyrokiem Sądu Najwyższego – z dnia 19 listopada 2020 r. (sygn. V KK 526/19<sup>25</sup>): „warunkiem odpowiedzialności z art. 69a § 1 k.k.s. jest naruszenie warunków zastosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy, co oznacza, że sprawca musi mieć uprawnienia do stosowania takiej procedury, a zatem musi uzyskać zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego; prowadzenie nielegalnych czynności produkcji lub magazynowania wyrobów akcyzowych, gdy sprawca takich czynności w ogóle nie uzyskał zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego, nie może skutkować przypisaniem sprawcy takiego czynu przestępstwa z art. 69a § 1 k.k.s.”.

Czyny karnoskarbowe z art. 69a k.k.s. to tzw. dokonywanie czynności poza składem podatkowym. Przepisy te stanowią, że: kto wbrew przepisom ustawy produkuje, magazynuje lub przeładowuje wyroby akcyzowe poza składem podatkowym, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie (§ 1); kto wbrew przepisom ustawy podejmuje czynności zmierzające do produkcji lub magazynowania wyrobów akcyzowych poza składem podatkowym lub podejmuje czynności mające stworzyć ku temu warunki, w szczególności w tym celu wchodzi w porozumienie z innymi osobami, uzyskuje lub

<sup>24</sup> Zob. cytowane orzeczenie wraz z uzasadnieniem (LEX nr 3115755); odnośnie do regulacji art. 62 k.k.s. szerzej zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 314–321.

<sup>25</sup> LEX nr 3095000.

przysposabia środki lub sporządza plan działania, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie (§ 1a); natomiast w wypadku mniejszej wagi sprawca czynu zabronionego określonego w wyżej wymienionych paragrafach podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe (§ 2). Także i to orzeczenie Sądu Najwyższego nie budzi wątpliwości. Stan faktyczny i prawny był tutaj jasny – *notabene* Sąd Najwyższy przypomniał, że w tej konkretnej sprawie oskarżony nie mógł być podmiotem przestępstwa z art. 69a § 1 k.k.s., skoro nie miał uprawnienia do prowadzenia składu celnego<sup>26</sup>. Należy przy tym pamiętać, że przedmiotowy przepis został dodany do kodeksu karnego skarbowego w roku 2008 i był niedawno nowelizowany (w roku 2021)<sup>27</sup>.

7

Zgodnie z ostatnim judykatem komentowanym w niniejszym artykule, tj. postanowieniem Sądu Najwyższego z dnia 15 stycznia 2021 r. (sygn. III KK 321/19<sup>28</sup>), „nie można skutecznie zarzucić »rażącego naruszenia prawa materialnego« w sytuacji, gdy sąd to prawo stosując, odwołuje się do jednoznacznie przyjętej w doktrynie i orzecznictwie wykładni. [...]»; czyn zabroniony z art. 77 k.k.s. ma charakter materialny, a to ze względu na definicję legalną zawartego w nim znamienia »nie wpłaca« z art. 53 § 29 w zw. z § 27 k.k.s.»<sup>29</sup>.

Zgodnie z przepisami art. 77 §§ 1–3 k.k.s. płatnik lub inkasent, który pobranego podatku nie wpłaca w terminie na rzecz właściwego organu, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie; jeżeli kwota niewpłaconego podatku jest małej wartości (zob. art. 53 § 14 k.k.s.: mała wartość jest to wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego nie przekracza dwustukrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia), sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych; jeżeli kwota niewpłaconego podatku nie przekracza ustawowego progu (tj. pięciokrotnej wysokości minimalnego

<sup>26</sup> Zob. szerzej cytowane orzeczenie wraz z uzasadnieniem oraz przywołanymi innymi judykataми Sądu Najwyższego (LEX nr 3095000).

<sup>27</sup> Ustawa z dnia 30 marca 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 694).

<sup>28</sup> LEX nr 3156190.

<sup>29</sup> Zob. J. Izydorczyk, *Przegląd orzecznictwa...*, s. 205–227.

wynagrodzenia w czasie jego popełnienia), sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe<sup>30</sup>. Prawnym uzasadnieniem tej regulacji jest penalizowanie samego nieodprowadzenia w terminie pobranych od podatnika kwot podatku<sup>31</sup>. Przepisy art. 77 §§ 1–3 k.k.s. regulują więc tzw. nieodprowadzenie w terminie przez płatnika pobranego podatku<sup>32</sup>.

W tym konkretnym postępowaniu osoba odpowiedzialna za terminowe wywiązywanie się z zobowiązań podatkowych – płatnik podatku dochodowego od osób fizycznych, wbrew art. 38 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>33</sup> – nie wpłacała w terminie ustawowym<sup>34</sup> na rachunek właściwego urzędu skarbowego pobranych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu wypłaconych wynagrodzeń za określone miesiące. Sąd Najwyższy przypomniał w tej sprawie m.in., że zgodnie z art. 76 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>35</sup> nadpłaty podatku wraz z ich oprocentowaniem podlegają zaliczeniu z urzędu na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę, odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek, kosztów upomnienia oraz bieżących zobowiązań podatkowych – a w razie ich braku podlegają zwrotowi z urzędu, chyba że podatnik złoży wniosek o zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych<sup>36</sup>. Ponadto Sąd Najwyższy przypomniał, że czyn skarbowy penalizowany w art. 77 k.k.s. ma charakter materialny z uwagi na fakt, że znamię w postaci „nie wpłaca” jest definiowane ustawowo w przepisach art. 53 § 29 k.k.s. i art. 53 § 27 k.k.s.<sup>37</sup> Zgodnie z ich treścią należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym jest to wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia w całości lub w części osoba zobowiązana uchyliła się i w rzeczywistości ten uszczerbek finansowy nastąpił (art. 53 § 27 k.k.s.) oraz przepis ten stosuje się odpowiednio do następujących określeń: „kwota

<sup>30</sup> T. Grzegorzcyk, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 366–367.

<sup>31</sup> Ibidem, s. 366.

<sup>32</sup> Ibidem, s. 365–367.

<sup>33</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307.

<sup>34</sup> To jest do dwudziestego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczkę.

<sup>35</sup> Dz.U. z 2021 r., poz. 1540.

<sup>36</sup> Ibidem.

<sup>37</sup> Zob. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy – komentarz*, Warszawa 2017, komentarz do art. 77 k.k.s.

niewpłaconego podatku”, „nienależny zwrot należności celnej lub umorzenie należności celnej należnej do zapłacenia”, „nienależny zwrot należności podatkowej”, „nie pobiera podatku”, „nie wpłaca w terminie podatku”, „pobrano podatek”, „pobranego podatku nie wpłaca”, „podatek” oraz „wypłata lub pobranie nienależnej, nadmiernej lub wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem dotacji lub subwencji” (art. 53 § 29 k.k.s.)<sup>38</sup>. Na zakończenie swoich rozważań Sąd Najwyższy zasadnie przypomniał, że przestępstwo skarbowe z przepisu art. 77 § 1 k.k.s. nie jest tzw. przestępstwem formalnym (jak do czasu nowelizacji kodeksu karnego skarbowego z 2005 roku)<sup>39</sup>.

### III

Reasumując, należy jeszcze raz podkreślić wskazany na wstępie fakt, że jeżeli chodzi o orzecznictwo Sądu Najwyższego (w tym najnowsze) odnoszące się do regulacji kodeksu karnego skarbowego, to w porównaniu do judykatów Sądu Najwyższego na tle instytucji prawnych z kodeksu karnego oraz kodeksu postępowania karnego jest to orzecznictwo nieliczne. Trudno jednoznacznie odpowiedzieć na pytanie, dlaczego tak właśnie jest. Moim zdaniem jednym z powodów jest to, że w Polsce mamy niestety do czynienia z pewną nieformalną, a jednak realną „dominacją” prawa finansowego. Taki stan na pewno nie jest dobry dla stosowania prawa w naszym państwie oraz dla samego poszanowania tego prawa w naszym społeczeństwie. Jest to jednak stan, który bez gruntownej zmiany poglądów w Polsce na to, czym w ogóle jest państwo dla obywatela/podatnika i kim jest obywatel/podatnik dla państwa, nie ulegnie szybkiej zmianie. To przecież państwo i jego aparat są dla obywateli, a nie odwrotnie. Oczywiście to pesymistyczne podsumowanie nie dotyczy orzecznictwa Sądu Najwyższego w sprawach karnoskarbowych.

### BIBLIOGRAFIA

Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy – komentarz*, Kraków 2009.

Izydorczyk J., *Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 15 stycznia 2021 roku (III KK 321/19)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 1, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.01.04>

<sup>38</sup> Zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 226–228.

<sup>39</sup> Szerzej zob. J. Izydorczyk, *Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 15 stycznia 2021 roku (III KK 321/19)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 1, s. 59–63, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.01.04>

Izydorzyc J., *Przegląd orzecznictwa w sprawach karnoskarbowych dotyczący obowiązków podatkowych oraz innych obowiązków względem tzw. interesu finansowego państwa – za rok 2021*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 3, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.03.09>

Kardas P., Łabuda G., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy – komentarz*, Warszawa 2017. *Komentarz do art. 284 kodeksu karnego. Komentarz*, red. M. Mozgawa, J. Lachowski, Warszawa 2020.

Kulik M., *Komentarz do art. 284 kodeksu karnego. Komentarz aktualizowany*, Warszawa 2022.

## THE MAIN THESES OF THE LATEST CASES OF THE SUPREME COURT ON PENAL FISCAL LAW CONCERNING TAX OBLIGATIONS

**Summary.** Review of the new sentences of the Supreme Court on criminal tax cases; author presents such cases with commentary on law of tax obligations in relation to the so-called financial interest of the state. The review is based on the provisions of the fiscal penal code (KKS of 1999).

**Keywords:** taxes, fiscal penal code, KKS, criminal and fiscal cases, financial interest of the state, courts, the Supreme Court





Bogumił Brzeziński\* 

Marek Kalinowski\*\* 

## GŁOSA DO UCHWAŁY NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 18 MARCA 2019 R., SYGN. I FPS 3/18

**Streszczenie.** W glosie przeanalizowano uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego, która dotyczy problematyki skuteczności doręczenia podatnikowi informacji o zawieszeniu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania karnego w związku z podejrzeniem popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, w sytuacji gdy popełnienie przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Autorzy krytycznie odnoszą się do argumentacji użytej przez sąd w uzasadnieniu uchwały.

**Słowa kluczowe:** Naczelnny Sąd Administracyjny, podatek, przedawnienie zobowiązań podatkowych, doręczanie pism, przedstawicielstwo w postępowaniu podatkowym

---

\* Profesor nauk prawnych, Uniwersytet Jagielloński (*emeritus*), e-mail: bogumil.brzezinski@uj.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-3923-5627>

\*\* Profesor nauk prawnych, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, e-mail: mkal@umk.pl, <https://orcid.org/0000-0003-1106-4387>

1. Dla skuteczności zrealizowania obowiązku wynikającego z art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>1</sup> zawiadomienie, o którym mowa w tym przepisie, należy doręczyć pełnomocnikowi, który został ustanowiony w postępowaniu kontrolnym lub podatkowym, nawet jeżeli zawiadomienia tego dokonuje organ podatkowy, przed którym nie toczy się żadne postępowanie z udziałem pełnomocnika strony.

2. Uchybienie w realizacji powyższego obowiązku powinno być traktowane jako brak ziszczenia się materialnoprawnego skutku przewidzianego w art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

## I

W myśl art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>2</sup> bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Natomiast art. 70c tego aktu stanowi, że organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 §§ 1 i 1a o.p. oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia. Pierwszy z tych przepisów uzależnia powstanie skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego od wszczęcia postępowania karnego skarbowego i zawiadomienia o nim podatnika. Natomiast drugi z przywołanych przepisów reguluje zagadnienie zawiadomienia podatnika o wszczęciu tego postępowania. Aby doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia, muszą zostać spełnione wszystkie przesłanki unormowane w tych przepisach.

<sup>1</sup> Dz.U. z 2015 r., poz. 613 ze zm., dalej: o.p.

<sup>2</sup> Aktualna wersja ustawy: Dz.U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm.

Pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) wyrażony w tezie uchwały może budzić wątpliwości. Przy tym bardziej interesujące niż same tezy uchwały wydają się założenia (przesłanki), jakie przyjął sąd i jakie pozwoliły mu na sformułowanie tez uchwały.

Należy zgodzić się z poglądem NSA, w myśl którego zawiadomienie, o którym mowa w art. 70c o.p., jest czynnością materialno-techniczną. Czynności takie muszą mieć wprawdzie stosowną podstawę normatywną, lecz w obowiązującym stanie prawnym podstawa *modus operandi* takich czynności nie zawsze jest dostatecznie unormowana<sup>3</sup>. W szczególności nie została przyjęta zasada, w myśl której do wykonywania tych czynności należy stosować przepisy procedury administracyjnej czy też podatkowej<sup>4</sup>. Tymczasem w świetle przepisów rozdziału 3a Ordynacji podatkowej pełnomocnik strony to instytucja prawa procesowego. Pełnomocnik jest bowiem upoważniony do działania za stronę w ramach toczących się postępowań. Natomiast zawiadomienie podatnika, o którym mowa w art. 70c o.p., odbywa się poza postępowaniem podatkowym, w którym podatnik jest stroną – i to nawet wówczas, gdy takie postępowanie się toczy.

## II

Posługując się terminologią zaczerpniętą z teorii performatywów, sformułowanej po raz pierwszy przez J.L. Austina<sup>5</sup>, można stwierdzić, że ustawodawca podatkowy unormował w art. 70 § 6 pkt 1 i 70c o.p. performatyw, który – o ile będzie udany – spowoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia<sup>6</sup>.

<sup>3</sup> Por. szerzej M. Masternak, *Czynności materialno-techniczne jako prawna forma działania administracji publicznej*, Toruń 2018, s. 286–326.

<sup>4</sup> W literaturze wskazuje się, że w demokratycznym państwie prawnym prawo jednostki do procesu powinno obejmować również czynności materialno-techniczne. Stąd też postuluje się, by czynności te miały wyraźną podstawę procesową. Wysuwa się także postulat *de lege ferenda*, by rozciągnąć na nie przepisy zawarte w kodeksie postępowania administracyjnego, a w wypadku czynności dokonywanych w sprawach podatkowych – przepisy działu IV Ordynacji podatkowej – M. Masternak, *Czynności materialno-techniczne...*, s. 321.

<sup>5</sup> J.L. Austin, *How to Do Things with Words*, Oxford 1962.

<sup>6</sup> W polskiej literaturze na temat struktury performatywów por. M. Patryas, *Performatywy w prawie*, Poznań 2005; na temat kwestii skuteczności performatywów por. Ł. Łukomski, *Skuteczność formalna i materialna performatywu*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Iuridica” 2015, t. 75, <https://doi.org/10.18778/0208-6069.75.13>

Dla swej skuteczności performatyw musi zostać dokonany nie tylko przez właściwą osobę, lecz również wobec właściwej osoby wskazanej w ustalonej procedurze. Przepis art. 70c o.p. stanowi, że organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Z brzmienia tego przepisu wynika zatem, że adresatem (odbiorcą) zawiadomienia powinien być podatnik<sup>7</sup>.

Sąd dowodzi, że w analizie zagadnienia prawnego będącego przedmiotem uchwały należy wyróżnić dwa stany faktyczne:

- 1) gdy zachodzi tożsamość pomiędzy organem właściwym do dokonania zawiadomienia przewidzianego w art. 70c o.p. i organem prowadzącym postępowanie;
- 2) gdy wspomniana tożsamość podmiotowa nie zachodzi.

W pierwszej sytuacji – pisze sąd – gdy ten sam organ podatkowy zobowiązany jest do dokonania przedmiotowego zawiadomienia i jednocześnie prowadzi postępowanie, nie powinno budzić wątpliwości, że doręczenie tego zawiadomienia z art. 70c o.p. musi być dokonane do rąk ustanowionego pełnomocnika.

Ta koncepcja opiera się na apriorycznym założeniu, że doręczenie zawiadomienia – w sytuacji gdy toczy się postępowanie podatkowe – jest także czynnością procesową. Pogląd wyrażony w uzasadnieniu głosowanej uchwały – w myśl którego przepis art. 70c o.p., mimo że nie jest zawarty w przepisach działu IV, określającego zasady i reguły postępowania podatkowego, zawiera normę prawną o charakterze procesowym – budzi istotne wątpliwości. Lokalizacja przepisu nie ma oczywiście przesądzającego znaczenia co do jego charakteru i charakteru normy z niego wynikającej. Wspomniany przepis – dosyć nieudolnie zredagowany – zakreśla termin na zawiadomienie podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego we wskazanych w tym przepisie okolicznościach oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia.

---

<sup>7</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Zawiadomienie podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego w świetle teorii performatywów*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2023 [w druku].

W obu przypadkach – zarówno gdy postępowanie się toczy, jak i wówczas, gdy sytuacja taka nie ma miejsca – jest to czynność materialno-techniczna, niewpływająca bezpośrednio na zakres praw i obowiązków „procesowych” strony-podatnika, dająca natomiast podatnikowi wiedzę o jego zmieniającej się sytuacji materialnoprawnej.

### III

W uzasadnieniu uchwały sąd pisze, że przepisy rozdziału 5 Ordynacji podatkowej, zatytułowanego „Doręczenia”, regulują sposób komunikowania się organu prowadzącego postępowanie podatkowe ze stroną oraz innymi podmiotami tego postępowania. Podkreśla przy tym trafnie, że wszelkie pisma procesowe adresowane do strony powinny być doręczane w sposób przewidziany w tych unormowaniach. Inny sposób komunikacji jest bezskuteczny prawnie, nie wywołuje skutków prawnych. W sytuacji gdy strona ma ustanowionego pełnomocnika ogólnego, obowiązkiem organu będzie dokonanie doręczenia temu pełnomocnikowi.

Problem polega jednak na tym, że sąd tkwi w błędzie, twierdząc, że doręczenie zawiadomienia, o którym mowa w art. 70c o.p., jest czynnością procesową, w sytuacji gdy jest to – jak trafnie wskazuje sąd w innym miejscu – czynność materialno-techniczna, determinująca sytuację materialnoprawną podatnika (wydłużenie, obiektywnie rzecz biorąc, istnienia zobowiązania podatkowego w czasie).

### IV

Sąd podejmuje się rozwikłania problemu podmiotu właściwego do otrzymania zawiadomienia, w sytuacji gdy nie udzielono pełnomocnictwa ogólnego. Formułuje on tutaj dwa pytania i udziela na nie odpowiedzi – niestety niezadowolających.

Pierwsze pytanie dotyczy tego, czy doręczenie zawiadomienia z art. 70c o.p. następuje – o czym już była mowa – w ramach toczącego się postępowania, a więc, czy jest czynnością procesową tego postępowania, czy jedynie **w czasie, w którym toczy się postępowanie**. Wyrażony w uzasadnieniu uchwały pogląd, w myśl którego, jeśli toczy się postępowanie podatkowe, to dokonane w jego toku doręczenie zawiadomienia stanowi czynność procesową tego postępowania, jest oczywiście błędny. Sąd pisze w uzasadnieniu uchwały, że „nie sposób więc zasadnie twierdzić, że jest

to czynność procesowa podejmowana poza toczącym się postępowaniem”. Sąd prezentuje więc ludyczne, intuicyjne rozumienie pojęcia postępowania podatkowego. Postępowanie podatkowe toczy się, coś się dzieje obok tego postępowania, ale ma jakiś – nawet pośredni – związek z prawami i obowiązkami podatnika-strony postępowania, a więc to „coś” też jest elementem postępowania.

Otóż postępowanie podatkowe toczy się według zasad i reguł opisanych w dziale IV Ordynacji podatkowej. A w tych przepisach nie ma mowy o zawiadomieniu z art. 70c o.p. W związku z tym można zasadnie twierdzić, że zawiadomienie podatnika nie jest czynnością procesową, a w konsekwencji nie można go łączyć z toczącym się postępowaniem. Jeszcze raz – zawiadomienie rzutuje na materialnoprawną sytuację podatnika, natomiast na jego sytuację procesową w takim samym stopniu jak każdy inny element podatkowego stanu faktycznego. Tyle tylko, że jak dotąd nikt nie wpadł na pomysł włączania do procedury podatkowej np. obowiązku podatkowego czy też przedmiotowo-podmiotowego zakresu opodatkowania.

Ewentualne wątpliwości (gdyby istniały) można usunąć prostym rozumowaniem: „czy w sytuacji, gdy nie toczy się postępowanie podatkowe, a organ podatkowy stosuje art. 70c o.p., należałoby uznać, że zastosował on normę postępowania (procedury) podatkowej?”. Inaczej: „czy bez wyraźnego wskazania w przepisie prawa można stosować przepisy procedury podatkowej poza postępowaniem, które przecież – nawiasem mówiąc – się nie toczy?”

Odpowiedź brzmi: można, ale na zasadzie *analogii legis*. Sąd poszedł jednak inną ścieżką interpretacyjną, naszym zdaniem błędną.

## V

Sąd uznaje (oczywiście bezzasadnie), że zawiadomienie jest składnikiem procedury podatkowej. To pozwala mu na sformułowanie kolejnego pytania – o to, w jakiej roli w tym postępowaniu występuje organ, który zawiadamia w trybie art. 70c o.p., jeśli nie jest organem prowadzącym postępowanie. Wskazuje przy tym, że w toku każdego postępowania jest jeden organ prowadzący postępowanie, strona lub strony, uczestnicy postępowania oraz inne podmioty postępowania administracyjnego. Trafnie też zauważa, że organu zawiadamiającego w trybie art. 70c o.p. nie można zakwalifikować do żadnej z tych grup. Nie jest przecież organem prowadzącym postępowanie, bo taki organ jest zawsze jeden. Uznaje jednak ostatecznie,



że „organ zawiadamiający występuje w tym postępowaniu w charakterze quasi-organu współdziałającego”.

Problem jednak w tym – czego nie dostrzega sąd – że „organ zawiadamiający” nie ma żadnej pozycji procesowej w toczącym się postępowaniu. Nie ma bowiem w nim żadnych praw ani żadnych obowiązków, a dokonuje jedynie – jak trafnie wskazuje sąd – czynności materialno-technicznej (doręczenia pisma). Z nikim też w toczącym się postępowaniu nie współdziałała – określanie go mianem „quasi-organu współdziałającego” jest oczywistym nadużyciem semantycznym, a w istocie próbą znalezienia usprawiedliwienia przyjętej koncepcji wiązania wyłącznej właściwości pełnomocnika procesowego do przyjęcia zawiadomienia o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia.

Sąd uporczywie dąży więc do przekonania „publiczności”, że jest inaczej i organ zawiadamiający działa w ramach postępowania podatkowego. To założenie – nad wyraz wątpliwe – rozwiązuje mu inne problemy, takie np. jak sposób i warunki skuteczności doręczenia zawiadomienia czy to podatnikowi, czy też – jak chce tego sąd – jego pełnomocnikowi. Argumentacja sądu w odniesieniu do tej kwestii może być przekonująca, ale jedynie dla osób ponadprzeciętnie podatnych na oddziaływanie natury perswazyjnej.

## VI

Można zgodzić się z sądem, że przepisy dotyczące doręczeń pełnią m.in. funkcje gwarancyjne dla strony. Strona – pisze sąd w uzasadnieniu uchwały – po to ustanawia pełnomocnika, aby ten prowadził jej sprawę. To pełnomocnik procesowy ma w sposób profesjonalny pilnować w toku postępowania interesów podatnika.

Sąd uważa, że strona postępowania podatkowego może nie mieć świadomości, a przede wszystkim wiedzy w zakresie skutków prawnych otrzymanej informacji, że z określonym co do daty dniem, na skutek przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 o.p., nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika za wskazany okres rozliczeniowy.

Sąd nie dostrzega jednak tego, że nawet gdyby hipotetycznie przyjąć, że prawo pozwala na skuteczne zawieszenie biegu terminu przedawnienia zarówno w przypadku doręczenia zawiadomienia podatnikowi, jak i jego pełnomocnikowi ustanowionemu w sprawie<sup>8</sup>, to doręczenie zawiadomienia

<sup>8</sup> Taki pogląd, na gruncie istniejącego wcześniej stanu prawnego, wyraził NSA w wyroku z dnia 14 października 2015 r., sygn. I FSK 1052/14, dopuszczając skuteczność

podatnikowi nie miałyby innego wpływu na zakres jego obowiązków bądź to na zakres jego praw czy też na poziom ochrony tych ostatnich – niż ma to miejsce w sytuacji, gdy zawiadomienie doręcza się pełnomocnikowi ogólnemu w toczącej się sprawie. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia jest instytucją prawa materialnego, a skutek zawieszający występuje z mocy ustawy – po spełnieniu przewidzianych prawem warunków. Podatnikowi nie przysługuje – co oczywiste – żaden środek prawny na otrzymane zawiadomienie.

Tak więc w opisaney wyżej hipotetycznej sytuacji prawnej doręczenie zawiadomienia podatnikowi nie naruszałoby w żaden sposób funkcji gwarancyjnej przepisów o doręczeniach (bo jaka gwarancja miałyby zostać osłabiona bądź zniweczona?), a świadomość czy też brak świadomości nie ma dla podatnika w kontekście możliwości działań na płaszczyźnie prawnej żadnego znaczenia. Nie wpływa też na prawa i obowiązki procesowe podatnika, w tym na możliwość oddziaływania na jego pozycję własną w postępowaniu podatkowym.

To samo można powiedzieć o realnie istniejącym dylemacie interpretacyjnym: bez znaczenia dla ochrony praw podatnika jest to, czy adresatem doręczeń będzie sam podatnik, czy też – jak tego chce sąd – pełnomocnik ustanowiony przez niego do prowadzenia sprawy podatkowej. W każdym razie sąd nie podejmuje się wskazania żadnego prawa czy uprawnienia podatnika, które narażone byłoby na jakieś ryzyko tylko dlatego, że zawiadomienie doręczono podatnikowi, nie zaś jego pełnomocnikowi. Reasumując, argument „pilnującego interesów podatnika” pełnomocnika tego pierwszego nie ma istotnego waloru interpretacyjnego.

## VII

Konkluzje powyższych rozważań byłyby następujące.

Po pierwsze, nie budzi wątpliwości to, że doręczenie zawiadomienia, o którym mowa w uchwale, w sytuacji gdy nie toczy się żadne postępowanie z udziałem podatnika, powinno następować do rąk podatnika – niezależnie od tego, jaki organ administracji państwowej doręczenia takiego dokonuje.

---

prawną doręczenia zawiadomienia bezpośrednio podatnikowi, a w trakcie toczącego się postępowania – pełnomocnikowi ogólnemu. Pogląd ten nie jest bezpodstawny.

Po drugie, jeśli toczy się postępowanie podatkowe (kontrola podatkowa etc.), a podatnik ustanowił pełnomocnika ogólnego na podstawie art. 138a § 1 o.p., to ze względu na to, że taki pełnomocnik jest upoważniony do „działania we wszystkich sprawach podatkowych oraz w innych sprawach należących do właściwości organów podatkowych” (art. 138d § 1 o.p.), odbiorcą pisma, którego treścią jest zawiadomienie, może być pełnomocnik ogólny. Bez znaczenia jest to, czy zawiadomienia dokonuje organ prowadzący sprawę, której stroną jest podatnik, czy też inny organ administracji podatkowej.

Po trzecie, pod rozważę można też wziąć pogląd wyrażony na gruncie istniejącego wcześniej stanu prawnego przez NSA w wyroku z dnia 14 października 2015 r., sygn. I FSK 1052/14, dopuszczający skuteczność prawną doręczenia zawiadomienia zarówno bezpośrednio podatnikowi, jak i – w trakcie toczącego się postępowania – pełnomocnikowi. Nie ma bowiem przekonujących argumentów za uznaniem, że ustanowienie pełnomocnika ogólnego w postępowaniu podatkowym – w sytuacji gdy, jak wynika z przepisu, może on działać „w innych sprawach należących do właściwości organów podatkowych” (a więc w sprawach nienależących do postępowania podatkowego) – likwiduje bądź zawiesza podmiotowość podatnika w zakresie tego rodzaju spraw. Jednakże pozytywna lub też negatywna ocena tego poglądu wymagałaby poważnych rozważań i uwzględnienia wielu dyrektyw, takich jak choćby ochrona słusznego interesu podatnika.

## BIBLIOGRAFIA

- Austin J.L., *How to Do Things with Words*, Oxford 1962.
- Brzeziński B., Kalinowski M., *Zawiadomienie podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego w świetle teorii performatywów*, „*Studia Iuridica Toruniensia*” 2023 [w druku].
- Łukomski Ł., *Skuteczność formalna i materialna performatywu*, „*Acta Universitatis Lodziensis. Folia Iuridica*” 2015, t. 75, <https://doi.org/10.18778/0208-6069.75.13>
- Masternak M., *Czynności materialno-techniczne jako prawna forma działania administracji publicznej*, Toruń 2018.
- Patryas M., *Performatywy w prawie*, Poznań 2005.

COMMENTARY ON JUDGEMENT OF SUPREME ADMINISTRATIVE COURT  
(7 JUDGES) FROM 18TH OF MARCH 2019 (I FPS 3/18)

**Summary.** Commentary analysed abovementioned judgement of Supreme Administrative Court which deals with a problem of the effectiveness of delivering to the taxpayer information on the suspension of the limitation period for tax payment as a result of initiation criminal proceedings in connection with the suspicion of committing a crime or a penal fiscal offence. The authors are critical of the arguments used by the court in justifying the judgment.

**Keywords:** Supreme Administrative Court, tax, limitation period, delivering of notice, legal representation in tax affairs

Agnieszka Krawczyk\* 

## GŁOSA DO UCHWAŁY NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 27 MARCA 2023 R., SYGN. I FPS 2/22

**Streszczenie:** Głosa zawiera krytyczne uwagi do uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 marca 2023 r., sygn. I FPS 2/22. Dotyczą one przede wszystkim rozbieżności między pytaniem postawionym przez skład zwykły NSA a treścią uchwały oraz skutków tego stanu rzeczy dla praktyki. Drugi wątek obejmuje refleksje na temat sposobu rozumienia pojęcia „przepisy prawa administracyjnego”, użytego w przepisie art. 15zrz ustawy COVID-19.

**Słowa kluczowe:** uchwała konkretna, uchwała abstrakcyjna, przejęcie sprawy do rozpoznania, administracja, prawo administracyjne, przepisy prawa administracyjnego, przepisy prawa podatkowego

### TEZA UCHWAŁY

„Art. 15 zrz ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi

---

\* Doktor habilitowana, profesor Uniwersytetu Łódzkiego, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Postępowania Administracyjnego i Sądowej Kontroli Administracji, e-mail: [akrawczyk@wpia.uni.lodz.pl](mailto:akrawczyk@wpia.uni.lodz.pl), <https://orcid.org/0000-0003-3747-2493>

sytuacji kryzysowych (Dz.U. poz. 374 ze zm.) w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 568 ze zm.) nie dotyczy wstrzymania, rozpoczęcia i zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych.”

## I

Głosowana uchwała zasługuje na uwagę z dwóch powodów. Po pierwsze, ze względu na wynikającą z jej treści rozbieżność między pytaniem postawionym przez skład zwykły Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) a treścią uchwały i rodzące się na tym tle pytanie o skutki tego stanu rzeczy dla praktyki orzeczniczej organów podatkowych i sądów administracyjnych. Po drugie zaś, z uwagi na potrzebę refleksji na temat sformułowanego w niej poglądu dotyczącego sposobu rozumienia pojęcia „przepisy prawa administracyjnego”. Niezależnie bowiem od podatkowego charakteru sprawy, w której zapadła uchwała, waga zagadnienia uzasadnia spojrzenie nań z nieco szerszej niż tylko podatkowa perspektywy.

## II

Komentowana uchwała została podjęta w następstwie przedstawienia składowi powiększonemu NSA do rozstrzygnięcia zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości, a więc w trybie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>1</sup>. Zaistniały one w sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe 2015 r., zakończonej decyzją organu odwoławczego, doręczoną skarżącemu 8 lutego 2021 r. Skarżący twierdził, że nastąpiło to już po upływie terminu przedawnienia przewidzianego w art. 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Dz.U. z 2022 r., poz. 329 ze zm., dalej: p.p.s.a.

<sup>2</sup> Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej: o.p. Przepis ten stanowi, że zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Z chwilą upływu terminu przedawnienia zachodzi materialny skutek wygaśnięcia zobowiązania podatkowego (art. 59 § 1 o.p.), co na gruncie prawa procesowego stanowi podstawę do umorzenia postępowania podatkowego

Organ podatkowy natomiast wywodził, że w okresie od 31 marca do 23 maja 2020 r. – na podstawie art. 15 zzz ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych<sup>3</sup> – bieg terminu przedawnienia uległ zawieszeniu na 54 dni, w związku z czym decyzja została doręczona skarżącemu przed upływem biegu terminu przedawnienia.

Termin przedawnienia nie był jednak jedynym terminem objętym regulacją art. 15 zzz ust. 1 ustawy COVID-19. Przepis ten przewidywał, że w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 bieg przewidzianych przepisami prawa administracyjnego terminów:

- 1) od zachowania których jest uzależnione udzielenie ochrony prawnej przed sądem lub organem,
- 2) do dokonania przez stronę czynności kształtujących jej prawa i obowiązki,
- 3) przedawnienia,
- 4) których niezachowanie powoduje wygaśnięcie lub zmianę praw rzeczowych oraz roszczeń i wierzytelności, a także popadnięcie w opóźnienie,
- 5) zawitych, z niezachowaniem których ustawa wiąże ujemne skutki dla strony,

---

(art. 208 § 1 o.p.) – na ten temat zob. uchwałę NSA z dnia 29 września 2014 r., sygn. II FPS 4/13, w której przyjęto, że „w świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 oraz art. 233 § 1 pkt 2 lit. a/ ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.) w brzemieniu obowiązującym od dnia 1 września 2005 r. po upływie terminu przedawnienia nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej)” – ONSAiWSA 2015, nr 1, poz. 1. Uchwała ta ukształtowała jednolitą do dziś praktykę orzeczniczą – zob. np. wyroki NSA: z dnia 6 maja 2015 r., sygn. II FSK 333/14: „upływ terminu przedawnienia wiąże się, w przypadku decyzji deklaratoryjnych, z datą doręczenia decyzji, a nie z datą jej wydania”; z dnia 9 czerwca 2016 r., sygn. II FSK 1683/14: „dla ustalenia, czy skutek decyzji w postaci określenia zobowiązania podatkowego nastąpił przed upływem terminu przedawnienia, istotna jest zatem data doręczenia decyzji, a nie data jej wydania”; z dnia 17 września 2020 r., sygn. I FSK 104/18: „skoro – na podstawie art. 212 o.p. (zdanie pierwsze) – decyzja wywołuje skutek prawny, a tym samym wchodzi do obrotu prawnego, dopiero w momencie jej doręczenia, aby nie doszło do przedawnienia zobowiązania podatkowego, określonego decyzją organu odwoławczego w wysokości odmiennej od zadeklarowanej przez podatnika, musi być ona doręczona przed upływem terminu przedawnienia określonego w art. 70 § 1 o.p.”, CBOSA.

<sup>3</sup> Dz.U. poz. 374 ze zm., dalej: ustawa COVID-19.



6) do dokonania przez podmioty lub jednostki organizacyjne podlegające wpisowi do właściwego rejestru czynności, które powodują obowiązek zgłoszenia do tego rejestru, a także terminów na wykonanie przez te podmioty obowiązków wynikających z przepisów o ich ustroju, nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na ten okres.

Na tym tle skład orzekający NSA powziął wątpliwości co sposobu rozumienia użytego w przepisie zwrotu: „bieg przepisami prawa administracyjnego terminów”, a ściślej – co do tego, czy do terminów, o których w nim mowa, należy zaliczyć również terminy prawa podatkowego. Znalazło to odzwierciedlenie w sformułowanych w postanowieniu z dnia 11 października 2022 r., sygn. I FSK 2545/21 zagadnieniach prawnych, które brzmiały następująco: „1) Czy art. 15 zzz ust. 1 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. poz. 374 ze zm.) w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 568 ze zm.) dotyczy również wstrzymania rozpoczęcia i zawieszenia biegu terminów przewidzianych przepisami prawa podatkowego? 2) W przypadku pozytywnej odpowiedzi dotyczącej zagadnienia pierwszego, czy art. 15 zzz ust. 1 wyżej wymienionej ustawy z dnia 2 marca 2020 r. powinien być interpretowany w ten sposób, że z uwagi na wynikający z art. 2 Konstytucji RP ochronny charakter wskazanych w nim terminów, wstrzymanie rozpoczęcia i zawieszenia biegu tych terminów może mieć miejsce jedynie na korzyść podatników?”

W uzasadnieniu postanowienia wyjaśniono wprawdzie, że „problem występujący w rozpatrywanej sprawie sprowadza się do tego, czy ta regulacja miała zastosowanie również do terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych (art. 70 § 1 o.p. w zw. z art. 15 zzz ust. 1 pkt 3 uCOVID-19)”, jednak w dalszej jego części zaznaczono, że „rozstrzygnięcie tej kwestii, w szczególności odczytanie celu wprowadzonej regulacji, której nie przesądza w tym szczegółowym zakresie uzasadnienie do projektu ustawy (por. IX kadencja, druk sejmowy nr 299, pkt 2.65), komplikuje niejednorodny charakter wymienionych w art. 15 zzz ust. 1 uCOVID-19 terminów”. Jak podkreślił NSA: „przeważająca większość z nich, z wyjątkiem przedawnienia (pkt 3), odnosi się do stanów i sytuacji, kiedy nierozpoczęcie lub

zawieszenie biegu terminów w początkowym okresie epidemii, gdy nie tylko obowiązywały największe restrykcje, ale również najtrudniejszy, jeśli nie niemożliwy, był kontakt z urzędami obsługującymi organy państwa, służby interesom stron. Regulacja działała więc na korzyść stron i realizowała konstytucyjne wartości wyprowadzane przede wszystkim z art. 2 ustawy zasadniczej, w tym zasadę zaufania do tych organów [...] Odmienna sytuacja występuje w przypadku zastosowania tej regulacji do nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia (pkt 3). Powstaje więc dodatkowe zagadnienie, czy w takiej sytuacji, gdyby przyjąć, że regulacja ta miała zastosowanie także do terminów przewidzianych przepisami prawa podatkowego, będzie mogła pogarszać pozycję stron, przedłużając oczekiwany na podstawie obowiązujących przed wybuchem epidemii przepisów termin przedawnienia? Czy też takie rozwiązanie stoi w kolizji z wynikającą z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP) zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań i budowania zaufania do organów państwa?”

Pytanie składu orzekającego dotyczyło zatem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 15zzr ust. 1 pkt 3 ustawy COVID-19, ale w kontekście innych, przewidzianych w jego pkt 1–2 i 4–6 terminów. Było to w pełni uzasadnione wobec zaliczenia ich wszystkich w tym przepisie do „przewidzianych przepisami prawa administracyjnego terminów”.

Zaistniałe na tak zarysowanym tle wątpliwości składu orzekającego wiązały się z odmiennym postrzeganiem tych terminów w praktyce orzeczniczej organów podatkowych, w zależności od możliwości poczytania wynikających stąd wniosków na korzyść fiskusa. I tak w sprawach dotyczących zwolnienia od podatku od spadków i darowizn, uzależnionego od złożenia przez podatnika zgłoszenia nabycia rzeczy lub praw majątkowych w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia – w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku<sup>4</sup>, organy

<sup>4</sup> Zob. art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1043, dalej: u.p.s.d.), który stanowi, że zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jeżeli zgłoszą nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego powstałego na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 2–5, 7 i 8 oraz ust. 2, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia – w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku.

podatkowe przyjmowały, że przy obliczaniu tego terminu nie uwzględnia się okresu zawieszenia określonego w art. 15zrz ustawy COVID-19, gdyż termin zgłoszenia jest wprawdzie terminem do dokonania przez stronę czynności kształtujących jej prawa i obowiązki (art. 15zrz ust. 1 pkt 2 ustawy COVID-19) oraz zawitym, z niezachowaniem którego ustawa wiąże ujemne skutki dla strony (art. 15zrz ust. 1 pkt 5 ustawy COVID-19), jednak nie jest on terminem „przewidzianym przepisami prawa administracyjnego”. Skutkowało to odmową zastosowania zwolnienia i naliczeniem podatku. Z kolei w sprawach dotyczących wymiaru zobowiązań podatkowych, gdzie skuteczność wymiaru zależała od doręczenia decyzji podatkowej przed upływem pięcioletniego okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, w szczególności gdy koniec terminu przedawnienia przypadał w okresie obowiązywania art. 15zrz ustawy COVID-19, uznawano, że przepis ten dotyczy również zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, gdyż termin z art. 15zrz ust. 1 pkt 3 ustawy COVID-19 jest terminem „przewidzianym przepisami prawa administracyjnego”.

W postanowieniu NSA zwrócono uwagę na zarysowane w związku z tym w orzecznictwie sądów administracyjnych odmienne stanowiska. Według pierwszego z nich, wypracowanego głównie w sprawach dotyczących podatku od spadków i darowizn, regulacja zawarta w art. 15zrz ust. 1 pkt 2 i 5 ustawy COVID-19 powinna być odnoszona do określonego w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. sześciomiesięcznego terminu na zgłoszenie nabycia rzeczy lub praw majątkowych. W licznych orzeczeniach na ten temat podkreślano, że „jest to wynik wykładni kompleksowej, tj. językowej, historycznej, celowościowej, funkcjonalnej i prokonstytucyjnej. Skoro ze względu na epidemię ochrona zdrowia obywateli jest priorytetem i w tym celu wprowadzane są ograniczenia ich aktywności oraz ograniczenia w działaniu instytucji publicznych, a zamiarem ustawodawcy było przyjęcie regulacji zapewniających skuteczną ochronę prawną, to tym bardziej nie można regulacji art. 15zrz ust. 1 pkt 2 i 5 uCOVID-19 w spornym zakresie wyklądać zawężająco. Skoro prawodawca wprowadził przepis szczególny, dający obywatelom ochronę przed skutkami ograniczeń związanych z epidemią w postaci zawieszenia biegu terminów prawa materialnego/zawitych przewidzianych przepisami prawa administracyjnego na czas stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii, rolą organu jest dokonanie wykładni tego przepisu z uwzględnieniem jego celu”<sup>5</sup>. U podstaw tego poglądu tkwiło

<sup>5</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 9 grudnia 2021 r., sygn. III FSK 4485/21, CBOSA, tak też NSA w wyrokach: z dnia 10 grudnia 2021 r., sygn. III FSK 4552/21; z dnia 16 lutego

więc założenie, że wskazany termin zgłoszenia jest terminem „przewidzianym przepisami prawa administracyjnego”. Problem tkwił w tym, że przyjęcie analogicznego poglądu w sprawach wymiarowych, gdzie pierwszoplanowe znaczenie miał termin przedawnienia, wykluczało możliwość respektowania ochronnej funkcji przepisu, czego skutki nie były korzystne dla skarżących, lecz dla fiskusa. Mimo tego w wielu orzeczeniach przyjęto, że również termin przedawnienia, o którym mowa w art. 15zrz ust. 1 pkt 3 ustawy COVID-19 należy do terminów „przewidzianych przepisami prawa administracyjnego”, a więc że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ulegał na tej podstawie zawieszeniu<sup>6</sup>. Zwrócono na to uwagę w postanowieniu o przedstawieniu zagadnienia prawnego, zgłaszając zastrzeżenia co do zgodności tego przepisu z wynikającą z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP) zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań i budowania zaufania do organów państwa. Z tego punktu widzenia wzgląd na potrzebę zapewnienia skarżącym ochrony uzasadniał przyjęcie w kilku orzeczeniach sądowych poglądu zakładającego niedopuszczalność kwalifikacji terminu przedawnienia, o którym mowa w tym przepisie, jako terminu „przewidzianego przepisami prawa administracyjnego”<sup>7</sup>.

### III

W głosowanej uchwale NSA uznał, że problematyka zaprezentowana w postanowieniu NSA z dnia 11 października 2022 r., sygn. I FSK 2545/21, stanowi zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości w rozumieniu art. 187 § 1 p.p.s.a. Jednak, jak przy tym zastrzegł: „uwzględniając fakt, że podejmowana uchwała ma charakter konkretny, najistotniejsza jest wykładnia art. 15 zrz ust. 1 pkt 3 uCOVID-19 w brzmieniu obowiązującym w okresie od 31 marca do 23 maja 2020 r., a więc wstrzymania, rozpoczęcia i zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych” (pkt 7.1 uzasadnienia uchwały). Znalazło to odzwierciedlenie w treści

---

2022 r., sygn. III FSK 4613/21; z dnia 17 marca 2022 r., sygn. III FSK 4798/21; z dnia 21 lipca 2022 r., sygn. II FSK 424/22, CBOSA.

<sup>6</sup> Zob. np. wyroki NSA: z dnia 14 czerwca 2022 r., sygn. II FSK 357/22; z dnia 3 listopada 2021 r., sygn. I GSK 783/21, CBOSA.

<sup>7</sup> Zob. np. wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA): w Warszawie z dnia 31 marca 2022 r., sygn. III SA/Wa 1747/21; w Łodzi z dnia 31 maja 2022 r., sygn. I SA/Łd 204/22, CBOSA.

uchwały, którą ograniczono do wyjaśnienia znaczenia przepisu art. 15 zzz ust. 1 pkt 3 ustawy COVID-19, pomijając zupełnie kwestie związane z innymi wskazanymi w postanowieniu składu zwykłego NSA terminami. Nie odniesiono się więc do całości pytania składu orzekającego NSA, lecz tylko do jego części.

Budzi to zasadnicze wątpliwości i rodzi niebagatelne skutki w sferze mocy wiążącej podjętej uchwały. Jak wiadomo, NSA podejmuje uchwały abstrakcyjne, mające na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych (art. 15 § 2 pkt 2 p.p.s.a.), oraz konkretne, zawierające rozstrzygnięcia zagadnień prawnych budzących poważne wątpliwości w konkretnej sprawie sądowoadministracyjnej (art. 15 § 2 pkt 3 p.p.s.a.). Sytuacja „rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych” występuje wówczas, gdy sądy administracyjne orzekające w konkretnych sprawach wydają różne rozstrzygnięcia albo takie same rozstrzygnięcia, ale oparte na różnej wykładni tych samych przepisów, albo nawet innych przepisów, ale używających tych samych pojęć, różnie interpretowanych przez sądy administracyjne<sup>8</sup>. Z kolei „zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości” to kwestia prawna, której wyjaśnienie następuje trudności głównie z powodu możliwości różnego rozumienia przepisów prawnych, w tym wystąpienia rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych<sup>9</sup>. Innymi słowy, uchwała abstrakcyjna powinna obejmować kompleksowe rozwiązanie przedstawionego problemu interpretacyjnego, natomiast uchwała konkretna ograniczać się do wykładni o charakterze indywidualnym, aktualnej w danej sprawie<sup>10</sup>. W każdym z tych przypadków chodzi jednak zawsze o wyjaśnienie wątpliwości leżącej u podstaw pytania prawnego.

Zakres zagadnienia prawnego przedstawionego w trybie art. 187 § 1 p.p.s.a. wiąże się ściśle z zakresem podjętej uchwały, która na podstawie art. 187 § 2 p.p.s.a. jest w danej sprawie wiążąca. Wynika z tego, że skład poszerzony podejmujący uchwałę jest związany treścią postanowienia o przedstawieniu zagadnienia prawnego<sup>11</sup>. Treść tego postanowienia wy-

<sup>8</sup> R. Hauser, A. Kabat, *Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego w nowych regulacjach procesowych*, „Państwo i Prawo” 2004, nr 2, s. 29.

<sup>9</sup> Ibidem, s. 31.

<sup>10</sup> M. Wilbrandt-Gotowicz, *Instytucja pytań prawnych w sprawach sądowoadministracyjnych*, Warszawa 2010, s. 331 i nast. oraz 343.

<sup>11</sup> B. Dauter, *Metodyka pracy sędziego sądu administracyjnego*, Warszawa 2018, s. 517 i nast.

znacza nie tylko dopuszczalne granice uchwały, ale określa także granice, w jakich zawarty w niej pogląd prawny wyposażony jest w moc właściwą uchwałom<sup>12</sup>. Nie ulega wątpliwości, że uchwała konkretna, wiążąc w danej sprawie, wyposażona jest w moc bezpośrednio wiążącą. Oprócz tego każda uchwała NSA, zarówno konkretna, jak i abstrakcyjna, ma moc ogólnie wiążącą, przydaną jej przepisem art. 269 § 1 p.p.s.a. Zgodnie z jego treścią, jeżeli jakikolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podziela stanowiska zajętego w uchwale składu siedmiu sędziów, całej izby albo w uchwale pełnego składu NSA, przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi. Istota mocy ogólnie wiążącej uchwał NSA sprowadza się więc do tego, że stanowisko zajęte w uchwale wiąże pośrednio wszystkie składy orzekające sądów administracyjnych, nie pozwalając żadnemu składowi sądu administracyjnego rozstrzygnąć sprawy w sposób sprzeczny ze stanowiskiem zawartym w uchwale i przyjmować wykładni prawa odmiennej od tej, która została przyjęta przez skład poszerzony NSA<sup>13</sup>.

Wobec wypowiedzenia się w głosowanej uchwale w zakresie węższym, niż wynikało to z postanowienia o przedstawieniu zagadnienia prawnego, nie jest jasne, jaka jest moc wiążąca tej uchwały. Z pewnością wiąże ona w sprawie, w której wyłoniło się zagadnienie prawne (art. 187 § 2 p.p.s.a.), a pośrednio będzie także wiązać w innych sprawach podatkowych, o ile pojawi się w nich problem zastosowania art. 15zrz ust. 1 pkt 3 ustawy COVID-19. Można mieć natomiast wątpliwości co do pośredniej mocy wiążącej uchwały w pozostałych kategoriach spraw, wskazanych przykładowo w postanowieniu o przedstawieniu zagadnienia prawnego. Powstaje pytanie, czy uchwała będzie wiązać w sprawach dotyczących określonego w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. sześciomiesięcznego terminu na zgłoszenie nabycia rzeczy lub praw majątkowych. Wydaje się, że nie, skoro w sentencji uchwały wskazano wyłącznie przepis art. 15zrz ust. 1 pkt 3 ustawy COVID-19. Względem obowiązku ustalania mocy wiążącej uchwały przez pryzmat treści pytania prawnego, które – przypomnijmy – obejmowało całość przepisu art. 15zrz ust. 1 ustawy COVID-19, może jednak uzasadniać przekonanie o konieczności odniesienia poglądu przyjętego w uchwale również do tych terminów. Za takim stanowiskiem przemawia wyjaśnienie w uchwale łączącego je wszystkie pojęcia „przepisy prawa administracyjnego”, z którego

<sup>12</sup> R. Hauser, A. Kabat, *Uchwały...*, s. 35–36.

<sup>13</sup> Zob. np. postanowienie NSA z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. II GSK 1518/14, CBOŚA.



wykluczono „przepisy prawa podatkowego”, a więc i określone w nich terminy, w tym termin na zgłoszenie nabycia spadku lub darowizny. W praktyce oznaczałoby to konieczność odstąpienia na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn od wyrażanych na tym tle poglądów eksponujących potrzebę respektowania ochronnej funkcji przepisów art. 15zrzr ust. 1 pkt 2 i 5 ustawy COVID-19. Natomiast przyjęcie w tych sprawach poglądu odmiennego niż wyrażony w uchwale czyniłoby nadal aktualną kwestię rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych co do sposobu rozumienia użytego w przepisie zwrotu „przepisy prawa administracyjnego”.

Jak z tego wynika, rozstrzygnięcie w głosowanej uchwale zagadnienia prawnego niebudzącego poważnych wątpliwości nie tylko nie usuwa tych wątpliwości, ale może w praktyce zrodzić ryzyko pogłębienia występujących już wcześniej na tym tle problemów. Przyczyn tego stanu rzeczy należy upatrywać w błędnej identyfikacji przez skład poszerzony NSA charakteru uchwały, która powinna tu zapaść. Moim zdaniem przedstawione w postanowieniu składu zwykłego NSA wątpliwości i zakres sformułowanego w nim pytania uzasadniają przekonanie, że nie było tu możliwe podjęcie uchwały konkretnej. Jednakże nie było też podstaw do odmowy podjęcia takiej uchwały na podstawie art. 267 p.p.s.a., ponieważ potrzeba wyjaśnienia wątpliwości w sprawie niewątpliwie istniała, jednak wymagała uwzględnienia szerszego, nieograniczonego tylko do art. 15zrzr ust. 1 pkt 3 ustawy COVID-19, kontekstu. Wobec tego składowi poszerzonemu NSA nie pozostawało nic innego, jak tylko przejąć sprawę do rozpoznania<sup>14</sup>, co umożliwiał mu przepis art. 187 § 3 p.p.s.a. i co otwierałoby mu drogę do podjęcia dalszych, adekwatnych do okoliczności sprawy czynności, włącznie z wystąpieniem do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem o zgodność przepisu art. 15zrzr ust. 1 ustawy COVID-19 z art. 2 Konstytucji RP, tak jak zdawał się tego oczekiwać skład zwykły NSA. Uzasadniałby to ponadto fakt, że przepis art. 15zrzr ust. 1 ustawy COVID-19 był niewątpliwie dotknięty błędem niskiej jego komunikatywności<sup>15</sup>, nieusuwalnym w drodze wykładni korygującej (nieosiągalny jest jednoznaczny skutek wykładni).

<sup>14</sup> Jak podkreśla się w literaturze, wchodzi to w grę wówczas, gdy nie ma możliwości wyjaśnienia przedstawionego zagadnienia prawnego, a jednocześnie brakuje uzasadnionych przyczyn odmowy podjęcia uchwały – M. Wilbrandt-Gotowicz, *Instytucja...*, s. 352. Również zdaniem J.P. Tarno NSA powinien tak uczynić w sytuacji, gdy pytanie prawne jest sformułowane w sposób wykluczający możliwość podjęcia uchwały w granicach zakreślonych przez to pytanie – J.P. Tarno, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 481.

<sup>15</sup> A. Malinowski, *Błędy formalne w tekstach prawnych*, Warszawa 2020, s. 137 i nast.



Oslabia to przedstawioną w uchwale argumentację na uzasadnienie wyrażonego w niej poglądu o zasadności rozgraniczenia prawa administracyjnego i prawa podatkowego z uwagi na występujące między nimi różnice (pkt 7.2 uzasadnienia uchwały). Biorąc pod uwagę normatywne tło wypowiedzi NSA (art. 15zrz ust. 1 pkt 3 ustawy COVID-19), z poglądem tym trzeba się zgodzić, pamiętając jednak o potrzebie podchodzenia z ostrożnością do zwrotów i konstrukcji ujmowanych w epizodycznych regulacjach doby COVID-19.

Jak już wcześniej zaznaczono, z przepisu art. 15zrz ust. 1 pkt 3 ustawy COVID-19 wynika, że „w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 bieg przewidzianych przepisami prawa administracyjnego terminów: [...] 3) przedawnienia, [...] – nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na ten okres”. Użyte w tym przepisie pojęcie „przedawnienie”, powiązane ze sformułowaniem „przewidzianych przepisami prawa administracyjnego terminów”, dowodzi, że ustawodawcy chodziło w nim wyłącznie o przedawnienie w prawie administracyjnym. Treść tego pojęcia jest odmienna od przedawnienia w prawie podatkowym, choć – w odróżnieniu od przedawnienia zobowiązań podatkowych – nie doczekało się ono choćby ramowej regulacji<sup>16</sup>. Niemniej przedawnienie w prawie administracyjnym jest konstrukcją normatywną, definiowaną jako „instytucja prawna, która z upływem wyznaczonego w przepisach prawa administracyjnego czasu oraz biernością uprawnionego do podjęcia określonego działania podmiotu, którym jest organ administracji publicznej albo podmiot prywatny, łączy skutek w postaci wygaśnięcia prawa do nałożenia na jednostkę obowiązku bądź

<sup>16</sup> Jego najbardziej znana definicja, sformułowana w nawiązaniu do utrwalonego stanowiska doktryny i orzecznictwa, znalazła się w wypracowanym pod auspicjami Rzecznika Praw Obywatelskich w latach 2006–2008 projekcie ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego. Zgodnie z art. 16 projektu w sprawach z zakresu administracji publicznej nie można nałożyć obowiązku ani ustalić jego istnienia po upływie 5 lat od zaistnienia do tego podstawy faktycznej i prawnej (ust. 1), przy czym obowiązek o charakterze indywidualnym, nałożony lub ustalony, nie może być poddany egzekucji po upływie 5 lat od dnia, w którym stał się wymagalny (ust. 2), a jeśli na przeszkodzie nałożeniu lub ustaleniu albo wykonaniu obowiązku stało zachowanie zobowiązanego niezgodne z prawem, przedawnienie następuje po upływie lat 10 (ust. 3) – Z.R. Kijowski, *Projekt ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego*, [w:] *Prawo do dobrej administracji*, red. idem, „Biuletyn RPO – Materiały” 2008, nr 60, s. 9 i nast.

też jego wykonania albo prawa do uzyskania bądź realizacji przyznanego jednostce uprawnienia<sup>17</sup> czy też jako „brak działania podmiotu administrowanego albo organu administracji publicznej w odcinku czasu określonym przepisami prawa administracyjnego, który to brak działania skutkuje niemożnością realizacji lub konkretyzacji uprawnienia administracyjnego albo ustaniem kompetencji organu do określenia obowiązku lub nałożenia sankcji, a także ustaniem kompetencji do wyegzekwowania obowiązku”<sup>18</sup>. Przedawnienie w prawie administracyjnym odnosi się przy tym przede wszystkim do obowiązków jednostki w postaci sankcji administracyjnych, które mogą mieć zarówno charakter pieniężny<sup>19</sup>, jak i niepieniężny<sup>20</sup>. Jest to zasadnicza różnica między przedawnieniem w prawie administracyjnym i przedawnieniem zobowiązań podatkowych (art. 70 § 1 o.p.). Względem na tę okoliczność uzasadnia przekonanie, że użyte w art. 15zrz ust. 1 pkt 3 ustawy COVID-19 pojęcie przedawnienia nie może być utożsamiane z przedawnieniem przewidzianym w prawie podatkowym.

## V

Aprobując pogląd NSA, że na gruncie poddanego analizie przepisu mowa o przepisach prawa administracyjnego z wyłączeniem z jego ram przepisów prawa podatkowego, nie widzę jednak podstaw do przyjęcia, że przepisy prawa podatkowego w ogóle nie mieszczą się w prawie administracyjnym. W głosowanej uchwale przytoczono wiele argumentów na rzecz tezy o odrębności prawa podatkowego, nie podejmując jednak próby przesądzenia „doktrynalnego sporu, czy prawo podatkowe stanowi element prawa administracyjnego” (pkt 7.3 uzasadnienia uchwały), a poprzestając na odwołaniu się do wyrażonej w art. 2a o.p. zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika. Jednoznaczne stanowisko w tej sprawie, zgodnie z którym prawo podatkowe jest odrębną od prawa

<sup>17</sup> W. Piątek, *Przedawnienie w prawie administracyjnym*, Poznań 2018, s. 80–81.

<sup>18</sup> M. Wincenciak, *Przedawnienie w polskim prawie administracyjnym*, Warszawa 2019, s. 315.

<sup>19</sup> Takich jak administracyjne kary pieniężne, których ramowa regulacja została zamieszczona w dziale IVa ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2023 r., poz. 775) – zob. W. Piątek, *Przedawnienie...*, s. 81 i nast.; M. Wincenciak, *Przedawnienie...*, s. 132 i nast.

<sup>20</sup> Takich jak np. sankcje dyscyplinarne – zob. Piątek, *Przedawnienie...*, s. 81 i nast.; M. Wincenciak, *Przedawnienie...*, s. 160 i nast.

administracyjnego dziedziną prawa, zajmuje doktryna prawa podatkowego<sup>21</sup>. W nauce prawa administracyjnego jednakże rzecz przedstawia się nieco inaczej. Przede wszystkim nie spotyka się głosów kwestionujących tradycyjny, wyrażony przed laty pogląd, że wprawdzie „skarbowość, należąca bezsprzecznie do prawa administracyjnego, wyrosła na osobny dział prawa i wyrobiła sobie miejsce w nauce”<sup>22</sup>, to jednak nadal „prawo skarbowe jest częścią prawa administracyjnego, tak jak nauka skarbowości jest częścią nauki prawa administracyjnego. Jeżeli jednak nauka skarbowości i prawo skarbowe wydzieliły się w kompleks odrębny i są one przedmiotem odrębnych katedr, wykładów i podręczników, to przyczyną tego są momenty natury życiowej, praktycznej, a w szczególności konieczność specjalizacji w tym kierunku, której nie da się zmieścić w ogólnych ramach nauki prawa administracyjnego”<sup>23</sup>. W świetle klasycznych poglądów nauki prawa administracyjnego cel poszukiwania kryteriów rozróżnienia prawa administracyjnego i podatkowego wiązano więc wyłącznie z ich funkcją porządkującą, uzasadnioną względami natury metodycznej i dydaktycznej. Niewiele zmian w tym zakresie przyniosła dokonana z czasem przebudowa i coraz bardziej dynamiczny rozwój prawa podatkowego<sup>24</sup>, z wykształceniem charakterystycznych dlań wielu konstrukcji i pojęć. Nie tracąc tej specyfiki z pola widzenia, w nauce prawa administracyjnego przyjęto, że nie oznacza to zerwania więzi prawa podatkowego z prawem administracyjnym – rozumianym jako cała władcza działalność państwa z wyjątkiem wykonywania władzy ustawodawczej i sądowniczej<sup>25</sup>. Uznaje się w związku z tym, że prawo podatkowe nadal mieści się w prawie administracyjnym jako szczególna

<sup>21</sup> B. Brzeziński, *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 20 listopada 2020 r., sygn I SA/Łd 409/20*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 1, s. 14.

<sup>22</sup> W.L. Jaworski, *Nauka prawa administracyjnego. Zagadnienia ogólne*, Warszawa 1924, s. 9.

<sup>23</sup> T. Hilarowicz, *Polskie prawo administracyjne*, Łódź 1947, s. 5–6.

<sup>24</sup> Szerzej J. Małecki, *Przekształcenia orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach podatkowych (w latach 1981–2010)*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego – Wydanie Jubileuszowe z okazji 30-lecia Naczelnego Sądu Administracyjnego 1980–2020” 2010, nr 5–6, s. 301 i nast.

<sup>25</sup> Zob. L.K. Adamovich, B.-Ch. Funk, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Wien–New York 1987, s. 14 i nast. i powołana tam literatura; też: E. Wiederin, *Österreich, [w:] Handbuch Ius Publicum Europaeum. Band III, Verwaltungsrecht in Europa: Grundlagen*, red. A. Bogdandy, S. Cassese, P.M. Huber, Heidelberg 2017, s. 187.

jego część<sup>26</sup> o dużym stopniu niezależności<sup>27</sup>. Pogląd ten jest aprobowany nawet w tych państwach, w których prawo podatkowe zyskało szczególną rangę konstytucyjną<sup>28</sup>, a administracja i sądownictwo podatkowe zostały wydzielone z ram administracji ogólnej i ogólnego sądownictwa administracyjnego<sup>29</sup>. Tym bardziej więc w naszym systemie prawnym aktualne na gruncie art. 15zwr ust. 1 pkt 3 ustawy COVID-19 wyłączenie prawa podatkowego z prawa administracyjnego należałoby traktować jako incydentalne, uzasadnione epizodycznym charakterem ustawy COVID-19.

## BIBLIOGRAFIA

- Adamovich L.K., Funk B.-Ch., *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Wien–New York 1987.
- Borkowski J., Krawczyk A., *System regulacji prawa procesowego administracyjnego*, [w:] *System prawa administracyjnego. Tom 9: Prawo procesowe administracyjne*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2017.
- Brzeziński B., *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 20 listopada 2020 r., sygn I SA/Łd 409/20*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 1.
- Chróścielewski W., Nykiel W., *Ordynacja podatkowa a przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Studia*, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź–Toruń 1999.
- Dauter B., *Metodyka pracy sędziego sądu administracyjnego*, Warszawa 2018.
- Hauser R., Kabat A., *Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego w nowych regulacjach procesowych*, „Państwo i Prawo” 2004, nr 2.
- Hilarowicz T., *Polskie prawo administracyjne*, Łódź 1947.
- Jaworski W.L., *Nauka prawa administracyjnego. Zagadnienia ogólne*, Warszawa 1924.

<sup>26</sup> Zob. W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Ordynacja podatkowa a przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Studia*, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź–Toruń 1999, s. 33; też: J. Borkowski, A. Krawczyk, *System regulacji prawa procesowego administracyjnego*, [w:] *System prawa administracyjnego. Tom 9: Prawo procesowe administracyjne*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2017, s. 99.

<sup>27</sup> L.K. Adamovich, B.-Ch. Funk, *Allgemeines...*, s. 49–50; B. Leidl-Staudinger, *Österreich*, [w:] *Handbuch Ius Publicum Europaeum. Band IV: Verwaltungsrecht in Europa: Wissenschaft*, red. A. Bogdandy, S. Cassese, P.M. Huber, Heidelberg 2011, s. 195.

<sup>28</sup> A. Krawczyk, *Sądowa kontrola decyzji podatkowych sprawowana przez Federalny Sąd Finansowy w Austrii*, [w:] *Idea kodyfikacji w nauce prawa administracyjnego. Księga pamiątkowa profesora Janusza Borkowskiego*, red. W. Chróścielewski, Z. Kmiecik, Warszawa 2018, s. 166.

<sup>29</sup> Ch. Schmidt, *Das modernisierte Besteuerungsverfahren in Deutschland im Vergleich zu Österreich. Die verfassungsgemäße Fortentwicklung von E-Government als Herausforderung und Chance für die deutsche Finanzverwaltung*, Berlin 2021, s. 36 i powołana tam literatura.

- Kijowski Z.R., *Projekt ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego*, [w:] *Prawo do dobrej administracji*, red. Z.R. Kijowski, „Biuletyn RPO – Materiały” 2008, nr 60.
- Krawczyk A., *Sądowa kontrola decyzji podatkowych sprawowana przez Federalny Sąd Finansowy w Austrii*, [w:] *Idea kodyfikacji w nauce prawa administracyjnego. Księga pamiątkowa profesora Janusza Borkowskiego*, red. W. Chróścielewski, Z. Kmiecik, Warszawa 2018.
- Leitl-Staudinger B., *Österreich*, [w:] *Handbuch Ius Publicum Europaeum. Band IV: Verwaltungsrecht in Europa: Wissenschaft*, red. A. Bogdandy, S. Cassese, P.M. Huber, Heidelberg 2011.
- Malinowski A., *Błędy formalne w tekstach prawnych*, Warszawa 2020.
- Małecki J., *Przekształcenia orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach podatkowych (w latach 1981–2010)*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego – Wydział Jubileuszowy z okazji 30-lecia Naczelnego Sądu Administracyjnego 1980–2020” 2010, nr 5–6.
- Piątek W., *Przedawnienie w prawie administracyjnym*, Poznań 2018.
- Schmidt Ch., *Das modernisierte Besteuerungsverfahren in Deutschland im Vergleich zu Österreich. Die verfassungsgemäße Fortentwicklung von E-Government als Herausforderung und Chance für die deutsche Finanzverwaltung*, Berlin 2021.
- Tarno J.P., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2011.
- Wiederin E., *Österreich*, [w:] *Handbuch Ius Publicum Europaeum. Band III: Verwaltungsrecht in Europa: Grundlagen*, red. A. Bogdandy, S. Cassese, P.M. Huber, Heidelberg 2017.
- Wilbrandt-Gotowicz M., *Instytucja pytań prawnych w sprawach sądowoadministracyjnych*, Warszawa 2010.
- Wincenciak M., *Przedawnienie w polskim prawie administracyjnym*, Warszawa 2019.

## RESOLUTION OF THE SUPREME ADMINISTRATIVE COURT OF MARCH 27, 2023, I FPS 2/22

**Summary.** The commentary contains critical comments to the resolution of the Supreme Administrative Court of March 27, 2023 and FPS. They mainly concern discrepancies between the question posed by the ordinary panel of the Supreme Administrative Court and the content of the resolution, and the consequences of this state of affairs for practice. The second thread includes reflections on the way of understanding the concept of “administrative law” used in the provision of art. 15zrz of the COVID-19 Act.

**Keywords:** specific resolution, abstract resolution, taking over a case for examination, administration, administrative law, administrative law provisions, tax law provisions



## GŁOSA DO WYROKU NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 5 PAŹDZIERNIKA 2021 R., SYGN. II FSK 556/19

**Streszczenie.** Przedmiotem niniejszej glosy jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 października 2021 r., sygn. II FSK 556/19, w którym rozpoznając skargę kasacyjną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych, Naczelny Sąd Administracyjny uchylił zaskarżony wyrok w całości, stwierdzając, że różnice pomiędzy funduszami inwestycyjnymi wprost wymienionymi w art. 3 ust. 1 i 4 ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi oraz alternatywnymi spółkami inwestycyjnymi w rozumieniu art. 8a tej ustawy są jednak na tyle znaczne i istotne, że nie można przyjąć, iż alternatywne spółki inwestycyjne są funduszami inwestycyjnymi w rozumieniu omawianej ustawy. Jednocześnie przyznał, że nie każdy alternatywny fundusz inwestycyjny jest funduszem inwestycyjnym w rozumieniu ustawy o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, a definicja funduszy inwestycyjnych, określając formy działania funduszy, posługuje się katalogiem zamkniętym, z którego wyłączono alternatywne spółki inwestycyjne. Tym samym zakwestionował prawo podatnika do skorzystania ze zwolnienia podatkowego określonego w art. 17 ust. 1e pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych w przypadku lokowania dochodów w prawa uczestnictwa alternatywnej spółki inwestycyjnej.

---

\* Doktorant, Uniwersytet Jagielloński, Wydział Prawa i Administracji, doradca podatkowy, e-mail: [artur.cukierski@doctoral.uj.edu.pl](mailto:artur.cukierski@doctoral.uj.edu.pl), <https://orcid.org/0009-0005-2198-2351>



Mimo pewnych niejasności w przepisach należy zaaprobować orzeczenie NSA. Biorąc pod uwagę, że w ustawie o funduszach inwestycyjnych wiążąco ustalono znaczenie pojęcia zarówno alternatywnej spółki inwestycyjnej, jak i funduszu inwestycyjnego, wprowadzając zarazem dychotomiczny podział pomiędzy tymi instytucjami wspólnego inwestowania, to zastosowanie wykładni językowej pozwala na jednoznaczne potwierdzenie braku możliwości zastosowania zwolnienia podatkowego określonego w art. 17 ust. 1e pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dla lokowania dochodów w prawa uczestnictwa alternatywnej spółki inwestycyjnej.

**Słowa kluczowe:** alternatywna spółka inwestycyjna, ASI, fundusz inwestycyjny, alternatywny fundusz inwestycyjny, AFI

## TEZA

Nie każdy alternatywny fundusz inwestycyjny jest funduszem inwestycyjnym w rozumieniu ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi<sup>1</sup>. Definicja funduszy inwestycyjnych, określając formy działania funduszy, posługuje się bowiem katalogiem zamkniętym, z którego wyłączono alternatywne spółki inwestycyjne (dalej: ASI), co uniemożliwia podatnikowi skorzystanie ze zwolnienia podatkowego określonego w art. 17 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 17 ust. 1e pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>2</sup> w przypadku lokowania dochodów w prawa uczestnictwa alternatywnej spółki inwestycyjnej.

## 1. STAN FAKTYCZNY

Uczelnia złożyła skargę na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS) w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych. Planowała ona lokowanie dochodów z działalności w nabycie praw uczestnictwa (udziałów, akcji lub innych praw udziałowych) w alternatywnej spółce inwestycyjnej oraz deklarowała, że dochód z tych praw uczestnictwa przeznaczy na cele statutowe. W ocenie uczelni dochody przeznaczone na nabycie praw uczestnictwa w ASI powinny podlegać zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Podobnie – według niej – uzyskane dochody finansowe w związku z ulokowaniem dochodu w ASI powinny podlegać zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, pod warunkiem

<sup>1</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1523, dalej: u.f.i.

<sup>2</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2587, dalej: u.p.d.o.p.

przeznaczenia go na cele statutowe określone w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. bądź dalsze lokowanie zgodnie z ust. 1e u.p.d.o.p.

Dyrektor KIS w swojej interpretacji indywidualnej uznał stanowisko uczelni za niezasadne, twierdząc, że alternatywna spółka inwestycyjna nie jest funduszem inwestycyjnym działającym na podstawie przepisów o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi. Przyznał on zarazem, że dochód osiągnięty z tytułu uczestnictwa w ASI będzie podlegał zwolnieniu z podatku dochodowego od osób prawnych, jeżeli zostanie przeznaczony na cele statutowe, jednak zakwestionował możliwość takiego zwolnienia w przypadku jego relokowania w sposób określony w art. 17 ust. 1e u.p.d.o.p.

Uczelnia wniosła skargę na interpretację indywidualną, stawiając zarzut naruszenia między innymi art. 17 ust. 1 pkt 4, ust. 1b, ust. 1e, ust. 1f u.p.d.o.p. w zw. z art. 2 pkt 10a, art. 3 ust 4 pkt 2 oraz art. 8a ust. 1 u.f.i. poprzez ich błędną wykładnię, a w konsekwencji niewłaściwe ich zastosowanie, przez uznanie, że lokowanie dochodów przez nabycie praw uczestnictwa w alternatywnych spółkach inwestycyjnych oraz dochodów uzyskanych z inwestycji w ASI – w części ponownie lokowanej w nabycie uczestnictwa w ASI – nie podlega zwolnieniu z opodatkowania, gdyż ASI nie stanowią funduszy inwestycyjnych działających na podstawie ustawy o funduszach inwestycyjnych.

Sąd pierwszej instancji uwzględnił skargę uczelni. Na to Dyrektor KIS złożył skargę kasacyjną i wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Warszawie z dnia 19 października 2018 r., sygn. III SA/Wa 4045/17, w całości i oddalenie skargi uczelni. W skardze kasacyjnej organ zarzucił naruszenie art. 17 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 17 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.p. oraz art. 3 ust. 1 w zw. z art. 8a ust. 1 u.f.i.

Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) uznał skargę kasacyjną Dyrektora KIS za zasadną oraz uchylił zaskarżony wyrok WSA w Warszawie i oddalił skargę uczelni.

## 2. STAN PRAWNY

Kwestia prawnego zdefiniowania i usytuowania instytucji alternatywnej spółki inwestycyjnej w świetle ustawy o funduszach inwestycyjnych, która stała się przedmiotem sporu, jest zasadnicza dla prawidłowego ustalenia podmiotowej strony wielu norm prawnych uregulowanych w ustawie

o funduszach inwestycyjnych czy też odwołujących się do tej ustawy, a w konsekwencji m.in. do określenia ewentualnej zasadności zastosowania zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, o którym mowa w art. 17 ust. 1e pkt 3 tej ustawy. Rozdźwięk w wykładni pomiędzy WSA oraz NSA skłania do głębszej analizy wydanego orzeczenia, tak aby na przyszłość uniknąć wystąpienia podobnych wątpliwości. W tym celu, mimo dających się dostrzec pewnych niespójności w obowiązujących regulacjach, należy jednak zaaprobować orzeczenie NSA, z jednej strony rozszerzając jeszcze argumentację i uzasadnienie w tym przedmiocie, a z drugiej wnosząc pewne uwagi co do materii stanowiącej przedmiot uzasadnienia komentowanego orzeczenia.

Przedmiotem sporu pomiędzy podatnikiem a Dyrektorem KIS była możliwość zwolnienia dochodów uczelni na podstawie art. 17 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.p. w przypadku lokowania dochodów w prawa uczestnictwa alternatywnej spółki inwestycyjnej, natomiast istota tego sporu, co przyznał NSA, sprowadziła się zasadniczo do oceny, czy alternatywne spółki inwestycyjne, o których mowa w art. 8a u.f.i., są w świetle art. 17 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.p. funduszami inwestycyjnymi działającymi na podstawie ustawy o funduszach inwestycyjnych.

Naczelny Sąd Administracyjny w swoim stanowisku zakwestionował argumentację WSA w Warszawie, który stwierdził, że skoro alternatywna spółka inwestycyjna jest alternatywnym funduszem inwestycyjnym, to ASI stanowi fundusz inwestycyjny w rozumieniu ustawy o funduszach inwestycyjnych.

Naczelny Sąd Administracyjny nie zgodził się z taką argumentacją i uchylił zaskarżony wyrok w całości, stwierdzając, że różnice pomiędzy funduszami inwestycyjnymi wprost wymienionymi w art. 3 ust. 1 i 4 u.f.i. oraz alternatywnymi spółkami inwestycyjnymi w rozumieniu art. 8a ust. 1 u.f.i. są jednak na tyle znaczne i istotne, że nie można przyjąć, iż ASI są funduszami inwestycyjnymi w rozumieniu omawianej ustawy. Wcześniej w uzasadnieniu wyroku NSA przyznał, że nie każdy alternatywny fundusz inwestycyjny jest funduszem inwestycyjnym w rozumieniu ustawy o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, a definicja funduszy inwestycyjnych, określając formy ich działania, posługuje się katalogiem zamkniętym, z którego wyłączono alternatywne spółki inwestycyjne.

Tym samym NSA uznał, że uczelnia nie ma prawa do skorzystania ze zwolnienia podatkowego określonego w art. 17 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.p. w przypadku lokowania dochodów w prawa uczestnictwa alternatywnej spółki inwestycyjnej.

### 3. PRZESŁANKI ZWOLNIENIA PODATKOWEGO

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. wolne od podatku są dochody podatników, z zastrzeżeniem ust. 1c, których celem statutowym jest działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów, kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego – w części przeznaczonych na te cele.

Zgodnie z art. 17 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.p. zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne cele określone w tym przepisie, stosuje się również w przypadku lokowania dochodów poprzez nabycie jednostek uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych działających na podstawie ustawy o funduszach inwestycyjnych. Zwolnienie to ma zastosowanie, jeżeli dochód jest przeznaczany i wydatkowany, bez względu na termin, na cele określone w ust. 1.

Przesłankami skorzystania z przedmiotowego zwolnienia z art. 17 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.p. są: przeznaczenie dochodów na cele określone w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., lokowanie dochodów w jednostki uczestnictwa funduszy inwestycyjnych działających na podstawie ustawy o funduszach inwestycyjnych oraz przeznaczenie dochodów z inwestycji na cele statutowe, bez względu na termin.

Zwolnienie podatkowe ujęte w art. 17 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.p. odnosi się więc do lokowania dochodów poprzez nabycie jednostek uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych działających na podstawie ustawy o funduszach inwestycyjnych, natomiast uczelnia, powołując się na ten przepis, domagała się możliwości skorzystania z przedmiotowego zwolnienia podatkowego w sytuacji lokowania swoich dochodów poprzez nabycie praw uczestnictwa w alternatywnej spółce inwestycyjnej.

Pojawiają się na tym tle pytania, czy alternatywna spółka inwestycyjna jest funduszem inwestycyjnym działającym na podstawie ustawy o funduszach inwestycyjnych, a także czy przez jednostki uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych można rozumieć również prawa uczestnictwa w ASI.

## 4. STATUS PRAWNY ALTERNATYWNYCH SPÓŁEK INWESTYCYJNYCH

W związku z zaistniałymi wątpliwościami co do statusu prawnego alternatywnej spółki inwestycyjnej należy stwierdzić, że aktualnie w Polsce zasadniczą ustawą regulującą funkcjonowanie instytucji wspólnego inwestowania jest ustawa o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi. W dniu 4 czerwca 2016 r. weszła w życie ustawa z dnia 31 marca 2016 r. o zmianie ustawy o funduszach inwestycyjnych oraz niektórych innych ustaw<sup>3</sup>, która zaimplementowała do polskiego porządku prawnego dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/61/UE z dnia 8 czerwca 2011 r. w sprawie zarządzających alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi i zmiany dyrektyw 2003/41/WE i 2009/65/WE oraz rozporządzeń (WE) nr 1060/2009 i (UE) nr 1095/2010<sup>4</sup>. Ustawą tą wprowadzone zostały właśnie m.in. instytucje: alternatywnych funduszy inwestycyjnych (AFI), zarządzającego alternatywnym funduszem inwestycyjnym (dalej: ZAFI), alternatywnej spółki inwestycyjnej (dalej: ASI) oraz zarządzającego alternatywną spółką inwestycyjną (dalej: ZASI).

Celem dyrektywy ZAFI było m.in. ustalenie katalogu zarządzających alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, tj. zarządzających wszelkimi typami funduszy, które nie są objęte dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/65/WE z dnia 13 lipca 2009 r. w sprawie koordynacji przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych odnoszących się do przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe (UCITS)<sup>5</sup>, gdzie zgodnie z przedmiotową dyrektywą UCITS oznacza przedsiębiorstwo zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe, posiadające zezwolenie zgodnie z art. 5 dyrektywy 2009/65/WE.

W tym miejscu wskazane jest zapytanie o *ratio legis* wprowadzonych do ustawy o funduszach inwestycyjnych przepisów i sięgnięcie m.in. do dyrektywy ZAFI oraz uzasadnienia projektu ustawy zmieniającej, wprowadzającej tę instytucję do polskiego porządku prawnego. Wydaje się, że wskazane byłoby, gdyby NSA dla potwierdzenia swojej tezy również sięgnął w swoim uzasadnieniu do genezy omawianych spornych regulacji.

Z uzasadnienia przedmiotowego projektu ustawy wynika, że jednym z najistotniejszych rozstrzygnięć zawartych w projekcie było zwiększenie bezpieczeństwa obrotu poprzez ograniczenie swobody działalności

<sup>3</sup> Dz.U. z 2016 r., poz. 615, dalej: ustawa zmieniająca.

<sup>4</sup> Dz.Urz. UE L 174 z dnia 1 lipca 2011 r., s. 1, dalej: dyrektywa ZAFI.

<sup>5</sup> Dz.Urz. UE L 302 z dnia 17 listopada 2009 r., ze zm., s. 32, dalej: dyrektywa UCITS.

gospodarczej i ustalenie zakresu podmiotów, do których odnoszą się regulacje wymagane dyrektywą ZAFI, co miało prowadzić do wyznaczenia zakresu dopuszczalnych form prowadzenia działalności pozyskiwania kapitału od inwestorów w celu inwestowania go zgodnie z określoną polityką inwestycyjną z korzyścią dla tych inwestorów<sup>6</sup>.

Zgodnie z dyrektywą ZAFI (art. 4) przez AFI rozumie się przedsiębiorstwa zbiorowego inwestowania, w tym subfundusze takich przedsiębiorstw, które pozyskują kapitał od wielu inwestorów z myślą o inwestowaniu go zgodnie z określoną polityką inwestycyjną, z korzyścią dla tych inwestorów, oraz nie potrzebują zezwolenia na mocy art. 5 dyrektywy UCITS, a ZAFI oznaczają osoby prawne, których stała działalność polega na zarządzaniu jednym lub większą liczbą AFI.

Sama dyrektywa, definiując AFI przedmiotowo, traktuje je zatem bardzo szeroko, pozostawiając ich zbiór otwarty. Nie definiuje ich rodzajów ani nie zawiera szczegółowych uregulowań dotyczących AFI. W myśl dyrektywy powinny być one regulowane i nadzorowane na szczeblu krajowym. To dane państwo decyduje o formie AFI, regulacjach kształtujących ich prawa i obowiązki, w tym towarzyszących ich funkcjonowaniu obciążeniach czy zwolnieniach podatkowych.

Transpozycja dyrektywy ZAFI do polskiego porządku prawnego nastąpiła poprzez zmiany do istniejącej już wcześniej ustawy o funduszach inwestycyjnych i w konsekwencji zaowocowała uregulowaniem całości spraw odnoszących się do instytucji zbiorowego inwestowania, objętych zarówno dyrektywą UCITS, jak i dyrektywą ZAFI w jednej ustawie, tj. w ustawie o funduszach inwestycyjnych. Nazwa tej ustawy wskutek implementacji dyrektywy ZAFI z dniem 4 czerwca 2016 r. uległa zmianie i funkcjonuje od tej pory jako ustawa o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi.

Nazwa tej ustawy nawet po zmianie z 2016 r. może sugerować, że odnosi się ona jedynie do funduszy inwestycyjnych. Dodatkowo treść art. 1 u.f.i. może utwierdzać w tym przekonaniu, skoro zgodnie z tym przepisem ustawa określa zasady tworzenia i działania funduszy inwestycyjnych mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz zasady prowadzenia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalności przez fundusze

---

<sup>6</sup> Uzasadnienie projektu ustawy z dnia 31 marca 2016 r. o zmianie ustawy o funduszach inwestycyjnych oraz niektórych innych ustaw, s. 4, [http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/Projekty/8-020-13-2015/\\$file/8-020-13-2015.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/Projekty/8-020-13-2015/$file/8-020-13-2015.pdf) (dostęp: 31.07.2023).



zagraniczne i spółki zarządzające, co sugeruje, jakoby wszystkie zakładane w Polsce fundusze, będące przedmiotem tej regulacji, były funduszami inwestycyjnymi.

Wraz ze wskazaniem, iż ustawa odnosi się do funduszy inwestycyjnych, już w art. 3 u.f.i. ustawodawca sprecyzował jednak, jak rozumie pojęcie funduszu inwestycyjnego, zakreślając zamknięty katalog trzech rodzajów funduszy inwestycyjnych. Zgodnie z tym przepisem są to:

- 1) fundusze inwestycyjne otwarte (dalej: FIO), które ze względu na swój charakter objęte są dyrektywą UCITS;
- 2) specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte (dalej: SFIO);
- 3) fundusze inwestycyjne zamknięte (dalej: FIZ).

Specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte i fundusze inwestycyjne zamknięte zgodnie z art. 3 ust. 4 pkt 2 u.f.i. zostały zakwalifikowane do alternatywnych funduszy inwestycyjnych. Zgodnie z art. 4 u.f.i. fundusze inwestycyjne są tworzone i zarządzane przez towarzystwa funduszy inwestycyjnych (dalej: TFI), które określa się jako zarządzających alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi.

W ustawie znalazł się jeszcze jeden rodzaj alternatywnych funduszy inwestycyjnych. Mianowicie w art. 8a u.f.i. została uregulowana działalność alternatywnych spółek inwestycyjnych (ASI) jako alternatywnych funduszy inwestycyjnych (AFI), które pod postacią spółek handlowych w inny sposób niż w formie funduszu inwestycyjnego pozyskują kapitał od wielu inwestorów w celu inwestowania go w interesie tych inwestorów zgodnie z określoną polityką inwestycyjną.

Powyższy podział został przedstawiony w uzasadnieniu do projektu ustawy, gdzie zapisano, że „powyższe rozstrzygnięcia zostały w projekcie ujęte w dodanych przepisach ustawy o funduszach inwestycyjnych: art. 3 ust. 4, w którym SFIO i FIZ zostały zaliczone do alternatywnych funduszy inwestycyjnych, oraz art. 8a i art. 8b, w których proponuje się określenie dopuszczalnego katalogu form prawnych prowadzenia działalności alternatywnych spółek inwestycyjnych (czyli AFI niebędących funduszami inwestycyjnymi ani unijnymi AFI) oraz wskazuje podmioty, które mogą być zarządzającymi ASI (czyli ZAFI niebędącymi TFI ani zarządzającymi z UE)”<sup>7</sup>. Dalej w uzasadnieniu stwierdzono, że „skutkiem prawnym powyższych regulacji jest zamknięcie katalogu form prawnych prowadzenia działalności instytucji wspólnego inwestowania, które zgodnie z założeniami

<sup>7</sup> Ibidem, s. 7.



dyrektywy ZAFI będą klasyfikowane do jednej z dwóch kategorii, tj. UCITS (czyli FIO) albo AFI (czyli SFIO, FIZ i alternatywna spółka inwestycyjna)<sup>8</sup>.

Kolejny fragment uzasadnienia wskazuje, że „w projekcie proponuje się terminologiczne odróżnienie na gruncie ustawy trzech grup AFI, do których odnosi się dyrektywa ZAFI, tj. SFIO i FIZ zarządzanych przez TFI, alternatywnych spółek inwestycyjnych będących spółkami handlowymi oraz AFI unijnych. Wprowadzana w słowniczku ustawy (art. 2) zgodna z dyrektywą ZAFI definicja »alternatywnego funduszu inwestycyjnego« ma charakter ogólny (przedmiotowy) i obejmuje wszystkie ww. grupy. Jednakże SFIO i FIZ nadal mieścić się będą w kategorii »funduszy inwestycyjnych«, które to określenie jest w ustawie używane wyłącznie w odniesieniu do funduszy tworzonych przez TFI (łącznie z FIO, które nie są objęte dyrektywą ZAFI)<sup>9</sup>.

Choć źródłem prawa jest ustawa, a nie jej uzasadnienie, to jednak w przedmiotowym przypadku uzasadnienie potwierdza literalne brzmienie przepisów ustawy i wyraźną intencję ustawodawcy na wyjęcie ASI z katalogu funduszy inwestycyjnych, pomimo tego jak nienaturalny językowo wydaje się podział na alternatywne fundusze inwestycyjne zaliczane do funduszy inwestycyjnych (SFIO, FIZ) oraz alternatywne fundusze inwestycyjne niezaliczane do funduszy inwestycyjnych (ASI).

Naczelný Sąd Administracyjny w swoim orzeczeniu nie dostrzegł tych językowych niespójności. Stwierdził natomiast, że zbieżność zakresu działalności alternatywnych funduszy inwestycyjnych oraz alternatywnych spółek inwestycyjnych przemawia za koniecznością unormowania działania obu instytucji w jednym akcie prawnym, z czego nie można jednak wywodzić, że są one tożsame, tj. wszystkie są funduszami inwestycyjnymi. Podkreślił również, że różnice pomiędzy funduszami inwestycyjnymi wprost wymienionymi w art. 3 ust. 1 i 4 u.f.i. oraz alternatywnymi spółkami inwestycyjnymi w rozumieniu art. 8a ust. 1 u.f.i. są na tyle istotne, że nie można przyjąć, iż ASI są funduszami inwestycyjnymi w rozumieniu omawianej ustawy.

Biorąc pod uwagę fakt, iż ASI jest jednym z rodzajów AFI, to zakres działalności alternatywnego funduszu inwestycyjnego uregulowanego w art. 2 pkt 10a u.f.i. oraz ASI uregulowanej w art. 8a ust.3 powinien być i jest zbieżny. Zgodnie z art. 2 pkt 10a u.f.i. przez alternatywny fundusz

<sup>8</sup> Ibidem.

<sup>9</sup> Ibidem, s. 8.

inwestycyjny rozumie się bowiem instytucję wspólnego inwestowania, której przedmiotem działalności, w tym w ramach wydzielonego subfunduszu, jest zbieranie aktywów od wielu inwestorów w celu ich lokowania w interesie tych inwestorów zgodnie z określoną polityką inwestycyjną, niebędącą funduszem działającym zgodnie z prawem wspólnotowym regulującym zasady zbiorowego inwestowania w papiery wartościowe. Natomiast zgodnie z art. 8a ust. 3 u.f.i. wyłącznym przedmiotem działalności alternatywnej spółki inwestycyjnej, z zastrzeżeniem wyjątków określonych w ustawie, jest zbieranie aktywów od wielu inwestorów w celu ich lokowania w interesie tych inwestorów zgodnie z określoną polityką inwestycyjną.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, orzekając w sprawie, stwierdził, że są podstawy prawne, aby uznać ASI za fundusz inwestycyjny działający na podstawie ustawy o funduszach inwestycyjnych, a w rezultacie są podstawy do objęcia dochodów lokowanych w prawa uczestnictwa takiej spółki zwolnieniem z art. 17 ust. 1e u.p.d.o.p. Za podstawę prawną WSA w Warszawie przyjął właśnie to, że przedmiot działalności ASI, określony w art. 8a ust. 3, jest zbieżny z przedmiotem działalności przypisanym w art. 2 pkt 10a alternatywnym funduszom inwestycyjnym. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w dalszej kolejności wywiódł, że skoro ASI jest alternatywnym funduszem inwestycyjnym, to należy uznać, że jest tym samym funduszem inwestycyjnym działającym na podstawie ustawy o funduszach inwestycyjnych, o którym mowa w art. 17 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.p.

Można mniemać, że WSA w Warszawie, idąc tokiem rozumowania indukcyjnego, przyjął, że ASI, będąc alternatywnym funduszem inwestycyjnym, jest tym bardziej funduszem inwestycyjnym. Dodatkowo wprowadzać w błąd może sama niefortunna nazwa ustawy (ustawa o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi) oraz treść jej art. 1, stanowiącego, że określa ona zasady tworzenia i działania funduszy inwestycyjnych.

Naczelnny Sąd Administracyjny słusznie nie podzielił stanowiska WSA w Warszawie. Można również zrozumieć stanowisko NSA, zgodnie z którym trudno kwestionować ujęcie AFI oraz ASI w jednym akcie prawnym, skoro ASI stanowi jeden z rodzajów AFI. Pomimo wspomnianych systemowych i językowych niespójności oraz podobieństwa obu instytucji z całością ustawy wynika bowiem, że nie każdy AFI to fundusz inwestycyjny, a wręcz przeciwnie – kolejne normy prawne wyraźnie odróżniają od siebie te instytucje, a sama ASI w sposób wyraźny i jednoznaczny zostaje wyłączona z zamkniętego katalogu funduszy inwestycyjnych.

Tu dotykamy jednak tematu jakości legislacji, co skłania do postawienia sobie pytania, czy taki właśnie sposób legislacji pozwolił na zwiększenie spójności regulacji, a w szczególności jej przejrzystości, o czym ustawodawca zapewniał w uzasadnieniu do projektowanych zmian do ustawy. Wydaje się, że na etapie implementacji dyrektywy ZAFI do polskiego systemu prawnego można było przyjąć inną systematykę i nazewnictwo dla regulowanych ustawą instytucji wspólnego inwestowania.

## 5. JEDNOSTKI UCZESTNICTWA

Wykraczając poza sformułowane w sprawie zarzuty, NSA zwrócił również uwagę na inną istotną przesłankę przedmiotowego zwolnienia podatkowego, jaką jest lokowanie dochodów w jednostki uczestnictwa. Zgodnie bowiem z art. 17 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.p. zwolnienie to odnosi się do podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne cele określone w art. 17 ust. 1, również w przypadku lokowania dochodów poprzez nabycie jednostek uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych działających na podstawie ustawy o funduszach inwestycyjnych.

Fundusz inwestycyjny jest osobą prawną, której wyłącznym przedmiotem działalności jest lokowanie środków pieniężnych zebranych w drodze proponowania nabycia jednostek uczestnictwa albo certyfikatów inwestycyjnych w określone w ustawie papiery wartościowe, instrumenty rynku pieniężnego i inne prawa majątkowe, podczas gdy alternatywna spółka inwestycyjna jest alternatywnym funduszem inwestycyjnym, który może prowadzić działalność w formie spółki i której inwestorami są podmioty posiadające prawa uczestnictwa spółki, którymi są udział w spółce bądź akcja.

O ile więc uczestnictwo w funduszu inwestycyjnym wyraża się poprzez zapisanie w rejestrze uczestników jednostek uczestnictwa (art. 6 ust. 1 pkt 1 u.f.i.), o tyle w przypadku alternatywnych spółek inwestycyjnych mowa jest o „prawie uczestnictwa”, którym jest udział bądź akcja tej spółki (art. 8c ust. 1 i 2 u.f.i.). Tym samym w przypadku alternatywnych spółek inwestycyjnych nie ma możliwości nabycia jednostek uczestnictwa, a jedynie akcji bądź udziałów, co już samo w sobie wyklucza zastosowanie przedmiotowego zwolnienia podatkowego w stosunku do alternatywnych spółek inwestycyjnych. W całej treści ustawy o funduszach inwestycyjnych konsekwentnie rozróżnia się jednostki uczestnictwa od praw uczestnictwa.

Posłużenie się w art. 17 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.p. tylko jednym z tych rozłącznych pojęć eliminuje możliwość zastosowania tego zwolnienia do

lokowania dochodów w prawa uczestnictwa alternatywnych spółek inwestycyjnych. Mimo podobnej nazwy pojęcia te mają zupełnie inne zastosowanie i nigdzie w przepisach nie są stosowane zamiennie. Argumentację tę wspiera fakt, że przepis ten został zmodyfikowany wraz z implementacją dyrektywy ZAFI do polskiego porządku prawnego i pojawieniem się ASI jako jednego z rodzajów AFI. Wskazuje to, zgodnie z domniemaniem istnienia racjonalnego ustawodawcy, na świadome pominięcie inwestowania dochodów w prawa uczestnictwa ASI ze zwolnienia określonego w art. 17 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.p.

Warto w tym miejscu nadmienić, że założenie racjonalności prawodawcy polega na „idealizującym, niewątpliwie kontrfaktycznym przyjmowaniu, że teksty prawne danego systemu są tworem jednego tylko, w pełni racjonalnego podmiotu, a więc podmiotu konsekwentnie kierującego się określoną spójną wiedzą i określonymi ocenami, uporządkowanymi preferencyjnie”<sup>10</sup>. Jednym z zasadniczych elementów tego założenia racjonalnego prawodawcy jest racjonalność językowa, zgodnie z którą „przyjmuje się zasadę, że we wszystkich fragmentach wykładni jako pierwotne czynności interpretacyjne należy realizować czynności wyznaczone przez reguły językowe”<sup>11</sup>.

Oczywiście można sobie zadać pytania, czemu służy odmienne traktowanie inwestycji w jedne AFI z pominięciem innych i jakie jest *ratio legis* takiego akurat ukształtowania przepisu normującego przedmiotowe zwolnienie podatkowe, szczególnie że państwu powinno, jak się wydaje, zależeć na wspieraniu powstawania wszelkich funduszy inwestycyjnych czy też alternatywnych funduszy inwestycyjnych, mających potencjalnie pozytywny wpływ na rozwój polskiej gospodarki.

W analizowanym orzeczeniu NSA, poza wykładnią przepisów regulujących status ASI oraz pojęcia jednostek uczestnictwa, odniósł się również do innych mniej znaczących regulacji ujętych w ustawie o funduszach inwestycyjnych, potwierdzających odmienny sposób traktowania funduszy inwestycyjnych oraz ASI, co jednak stanowi w stosunku do wcześniej zaprezentowanych argumentów *superfluum*, które niepotrzebnie rozmywa ich znaczenie.

<sup>10</sup> Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 19.

<sup>11</sup> M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017, s. 261.

## 6. NIESPÓJNOŚĆ REGULACJI

Gdyby nie wyraźne literalne wyłączenie ASI z zamkniętego katalogu funduszy inwestycyjnych, to przy skomplikowanej i niekonsekwentnej strukturze uregulowanych w ustawie o funduszach inwestycyjnych instytucji wspólnego inwestowania, można byłoby spróbować dokonać interpretacji tego zwolnienia w duchu zasady *in dubio pro tributario*. Prawo powinno być bowiem jasne i zrozumiałe dla adresatów, do których jest skierowane i od których wymaga się jego stosowania, podczas gdy sprzeczne orzeczenia sądów w analizowanej sprawie potwierdzają tylko, że w tym przypadku tak niestety nie jest.

Odnosząc się do zasady *in dubio pro tributario*, to wprowadzono ją do polskiego prawa podatkowego w art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>12</sup>, zgodnie z którym niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.

Zasada ta ma na celu „zwiększenie ochrony podatnika, zwłaszcza w sytuacjach wprowadzania przepisów podatkowych, których jakość legislacyjna budzi wątpliwości. Podatnik nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji związanych z funkcjonowaniem wadliwych przepisów. Ustawodawca powinien przykładać należytą staranność przy tworzeniu wszystkich przepisów, a zwłaszcza tych, które dotyczą sfery praw i obowiązków, a do tych należy zaliczyć normy prawa podatkowego. Jeśli więc wprowadzono przepis wadliwy z uwagi np. na brak jego przejrzystości czy jego nielogiczność lub niespójność itd., to podatnik nie powinien z tego tytułu ponosić negatywnych konsekwencji”<sup>13</sup>.

„Wprowadzenie analizowanej zasady oznacza, że jeżeli po zastosowaniu metod wykładni przepisów, z uwzględnieniem pierwszeństwa wykładni językowej, przepis prawa podatkowego nadal budziłby wątpliwości, to niedające się usunąć wątpliwości interpretacyjne należałoby rozstrzygać na korzyść podatnika”<sup>14</sup>.

W świetle analizowanego w niniejszym artykule orzeczenia interesująco zwłaszcza brzmi teza, zgodnie z którą: „Jeżeli pewien przepis prawa podatkowego jest inaczej rozumiany przez jedną grupę organów (sądów),

<sup>12</sup> Dz.U. z 2022 r., poz. 2651, dalej: o.p.

<sup>13</sup> M. Popławski, *Komentarz do art. 2a, [w:] Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zsk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023.

<sup>14</sup> Ł. Matusiakiewicz, *Rozstrzygnięcie wątpliwości prawnych na korzyść podatnika*, LEX/online.

a inaczej przez inną grupę organów (sądów), może to oznaczać, że stosują one różne dyrektywy preferencji. To właśnie wtedy powstaje stan, który można scharakteryzować określeniem »niedające się usunąć wątpliwości«. Skoro w orzecznictwie nie udaje się ukształtować jednego rozumienia przepisu, to znaczy, że wątpliwości nie da się usunąć. W takiej sytuacji następne organy orzekające powinny odwołać się do »dyrektywy trzeciego stopnia« i rozstrzygać wątpliwości na korzyść podatnika<sup>15</sup>.

„W orzecznictwie podkreśla się, że zasadę *in dubio pro tributario* trzeba rozumieć obiektywnie, co oznacza, że zastosowanie art. 2a o.p. wymaga zaistnienia obiektywnych, a nie subiektywnych wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego (wyrok NSA z 25.02.2020 r., II FSK 2418/18, LEX nr 3010101). Podnosi się również, że zasada *in dubio pro tributario* znajduje zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy interpretacja przepisu prawa przy zastosowaniu wszystkich jej kontekstów (językowego, systemowego, funkcjonalnego) nie daje zadowalających rezultatów, a zatem istnieją niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego (wyrok NSA z 20.02.2020 r., II FSK 837/18, LEX nr 3009896)<sup>16</sup>.

Podkreślenia wymaga, że „znajomość prawa, a więc i interpretacja samego tekstu prawnego ciąży na podatniku, a więc zasadnicze znaczenie ma przekaz językowy, co rodzi na ustawodawcy obowiązek tworzenia jasnego i zrozumiałego prawa, a konsekwencje tworzenia niejasnych regulacji podatkowych nie powinno się interpretować na niekorzyść podatników<sup>17</sup>”.

W kontekście analizowanego zwolnienia podatkowego warto jeszcze przywołać dwa odmienne poglądy odnoszące się do stosowania zwolnień podatkowych.

Jeden to pogląd utrwalony w szczególności wśród organów podatkowych i można by rzec tradycyjny, wskazujący, że „przepisy ustanawiające zwolnienia podatkowe są istotnym wyjątkiem od zasady sprawiedliwości podatkowej polegającej na powszechności i równości podatkowej, dlatego powinny być stosowane w sposób ścisły. Chodzi bowiem o zwolnienie dochodu od podatku, a zatem zastosowanie instytucji będącej wyjątkiem od reguły, jaką jest opodatkowanie dochodów osób prawnych<sup>18</sup>”.

<sup>15</sup> A. Bielska-Brodziak, M. Suska, *Węzeł gordyjski, czyli o in dubio pro tributario na tle klasyfikacji dyrektyw wykładni oraz pojęcia momentu interpretacyjnego*, „Państwo i Prawo” 2020, nr 8, s. 69–82.

<sup>16</sup> M. Popławski, *Komentarz do art. 2a*.

<sup>17</sup> B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 538.

<sup>18</sup> Ł. Postrzech, *Zwolnienia przedmiotowe w podatku dochodowym od osób prawnych dochodów przeznaczonych na działalność preferowaną przez Państwo*, LEX/online.



Trzeba jednak zauważyć, że „sprawiedliwość podatkowa, oprócz aspektu materialnego (równość i powszechność opodatkowania), ma także aspekt proceduralny. W tym ujęciu sprowadza się do przestrzegania zasad poprawnej legislacji. Standard poprawnej legislacji wyznaczają formalne i materialne zasady państwa prawnego”<sup>19</sup>.

Funkcjonuje też inny zyskujący na popularności pogląd, który odwraca sposób myślenia i interpretacji przepisów dotyczących zwolnień podatkowych.

„Patrząc na to zagadnienie przez pryzmat zasady sprawiedliwości, należałoby stwierdzić, że jest rzeczą całkowicie obojętną to, czy przyjmuje się jako zasadę szersze czy też węższe rozumienie przepisu stanowiącego o uldze czy zwolnieniu podatkowym. Zasada sprawiedliwości będzie w pełni respektowana wówczas, gdy przepis będzie identycznie interpretowany w odniesieniu do wszystkich podatników, do których się odnosi. Bez znaczenia jest przy tym to, czy do tych wszystkich podatników stosuje się normę wynikającą bądź to z szerszej, bądź to z węższej interpretacji przepisu. Realizuje to w doskonały sposób konstytucyjną zasadę równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP)”<sup>20</sup>.

„Teza o potrzebie ścisłej (zawężającej) interpretacji prawa podatkowego w odniesieniu do przepisów wprowadzających ulgi i zwolnienia podatkowe nie ma ani normatywnego, ani też jakiegokolwiek innego, a przy tym racjonalnego uzasadnienia. Zbyt wąska wykładania przepisu dotyczącego zwolnienia podatkowego albo ulgi podatkowej może prowadzić do zniweczenia celu określonego zwolnienia”<sup>21</sup>.

Pomimo wszystkich różnic pomiędzy instytucjami AFI w postaci funduszy inwestycyjnych oraz ASI stopień podobieństwa pomiędzy nimi nadal pozostaje znaczący, co mogłoby wskazywać nawet na możliwość rozważenia zastosowania analogii dla objęcia przedmiotowym zwolnieniem również praw uczestnictwa w ASI. Jednakże warto w tym miejscu przytoczyć pogląd, zgodnie z którym „współcześnie nie ma wątpliwości co do tego, że nie jest dopuszczalne stosowanie analogii w odniesieniu do przepisów określających podmiotowy i przedmiotowy zakres opodatkowania. Jednoznaczny wskazówkę w tym kierunku daje treść art. 217 Konstytucji RP, stanowiąca m.in., że podmioty oraz przedmiot podatku określa ustawa”<sup>22</sup>.

<sup>19</sup> A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2022, s. 144–145.

<sup>20</sup> B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 544.

<sup>21</sup> Ibidem, s. 546.

<sup>22</sup> Ibidem, s. 541.



Niejednoznaczność przepisów ustawy o funduszach inwestycyjnych ma charakter systemowy. Choć NSA o tym nie wspomniał, to zarówno nazwa ustawy (tj. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi), jak i treść art. 1, mówiącego, że ustawa określa zasady tworzenia i działania funduszy inwestycyjnych mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz zasady prowadzenia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalności przez fundusze zagraniczne i spółki zarządzające, sugerują, jakoby wszystkie fundusze będące przedmiotem tej regulacji były funduszami inwestycyjnymi.

Jednak już w komentarzu ustawy pod redakcją A. Kidyby wyraźnie wskazuje się, że w obecnym kształcie komentowana ustawa odnosi się również do innych form zbiorowego inwestowania, jakimi są alternatywne spółki inwestycyjne, określając formę i zakres ich działalności, warunki niezbędne do uzyskania zezwolenia na prowadzenie działalności oraz zasady, którymi powinny się kierować przy zarządzaniu środkami inwestorów (zob. art. 8a u.f.i.)<sup>23</sup>.

Alternatywna spółka inwestycyjna, zgodnie z art. 8a u.f.i., jest bez wątpienia alternatywnym funduszem inwestycyjnym, co w potocznym, językowym rozumieniu wskazywałoby, że ASI jest tym samym funduszem inwestycyjnym. Takie indukcyjne rozumienie przyjął właśnie WSA w Warszawie w swoim orzeczeniu, w którym orzekł, że skoro ASI jest alternatywnym funduszem inwestycyjnym, to należy uznać, że jest tym samym funduszem inwestycyjnym działającym na podstawie ustawy o funduszach inwestycyjnych.

Dopiero analiza obowiązujących regulacji ustawy o funduszach inwestycyjnych i połączenie dwóch definicji legalnych – ASI i funduszu inwestycyjnego – pozwalają na wyłączenie ASI z zamkniętego katalogu funduszy inwestycyjnych, na co słusznie wskazał NSA. Zgodnie bowiem z art. 8a u.f.i. ASI jest alternatywnym funduszem inwestycyjnym, ale innym niż specjalistyczny fundusz inwestycyjny otwarty (SFIO) albo fundusz inwestycyjny zamknięty (FIZ), natomiast funduszem inwestycyjnym jest zgodnie z art. 3 ust. 4 u.f.i. wyłącznie fundusz inwestycyjny otwarty (FIO) bądź alternatywny fundusz inwestycyjny w formie specjalistycznego funduszu inwestycyjnego otwartego (SFIO) albo funduszu inwestycyjnego zamkniętego (FIZ).

<sup>23</sup> J. Kmieć, *Komentarz do art. 1, [w:] Ustawa o funduszach inwestycyjnych. Komentarz. Tom I. Art. 1–157*, red. A. Kidyba, Warszawa 2018, art. 1, s. 33.

Biorąc pod uwagę to, że w ustawie o funduszach inwestycyjnych wiążąco ustalono znaczenie pojęcia zarówno alternatywnej spółki inwestycyjnej, jak i funduszu inwestycyjnego, i wprowadzając dychotomiczny podział pomiędzy tymi instytucjami wspólnego inwestowania, zastosowanie wykładni językowej pozwala na jednoznaczną odpowiedź potwierdzającą brak możliwości zastosowania zwolnienia podatkowego określonego w art. 17 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.p. dla lokowania dochodów w prawa uczestnictwa alternatywnej spółki inwestycyjnej. Należy uznać, że określając znaczenie obu instytucji, wprowadzono definicje legalne tych pojęć w celu ustalenia wiążącego ich rozumienia i stosowania.

W świetle przywołanych argumentów, choć część z tych wskazanych przez NSA wydaje się nieco zbyteczna i nadmiarowa, teza NSA zasługuje w pełni na aprobatę. Wydaje się, że dla zwiększenia przejrzystości ustawy o funduszach inwestycyjnych i instytucji w niej uregulowanych, można byłoby rozważyć przyjęcie innej systematyki i nazewnictwa dla regulowanych tą ustawą instytucji wspólnego inwestowania. W ślad za profesorem B. Brzezińskim należy jeszcze raz podkreślić, że znajomość prawa, a więc i interpretacja samego tekstu prawnego ciąży na podatniku, czyli zasadnicze znaczenie ma przekaz językowy, co rodzi u ustawodawcy obowiązek tworzenia jasnego i zrozumiałego prawa.

## BIBLIOGRAFIA

- Bielska-Brodziak A., Suska M., *Węzeł gordyjski, czyli o in dubio pro tributario na tle klasyfikacji dyrektyw wykładni oraz pojęcia momentu interpretacyjnego*, „Państwo i Prawo” 2020, nr 8.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2022.
- Kmieć J., *Komentarz do art. 1*, [w:] *Ustawa o funduszach inwestycyjnych. Komentarz. Tom I. Art. 1–157*, red. A. Kidyba, Warszawa 2018.
- Matusiakiewicz Ł., *Rozstrzygnięcie wątpliwości prawnych na korzyść podatnika*, LEX/online.
- Popławski M., *Komentarz do art. 2a*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Eteł, LEX/el. 2023.
- Postrzech Ł., *Zwolnienia przedmiotowe w podatku dochodowym od osób prawnych dochodów przeznaczonych na działalność preferowaną przez państwo*, LEX/online.
- Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017.
- Ziemiński Z., *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980.

COMMENTARY TO THE SUPREME ADMINISTRATION COURT JUDGMENT  
OF 5 OCTOBER 2021, REF. NO. II FSK 556/19

**Summary.** The subject of this gloss is the judgment of the Supreme Administrative Court of October 5, 2021, ref. II FSK 556/19, in which, examining the cassation appeal of the Director of the National Tax Information against the judgment of the Voivodship Administrative Court on corporate income tax, the Supreme Administrative Court set aside the contested judgment in its entirety, stating that the differences between investment funds explicitly listed in Article 3(1) and (4) of the Act of 27 May 2004 on investment funds and management of alternative investment funds (hereinafter referred to as the Act on Investment Funds or u.f.i.) and alternative investment companies within the meaning of Article 8a(1) of the Act on Investment Companies (hereinafter referred to as ASI) are however so significant that it cannot be assumed that ASIs are investment funds within the meaning of the said Act. At the same time, he admitted that not every alternative investment fund is an investment fund within the meaning of the u.f.i., and the definition of investment funds, specifying the forms of operation of the funds, uses a closed catalog from which alternative investment companies are excluded. Thus, it questioned the taxpayer's right to benefit from the tax exemption provided for in Article 17(1e)(3) of the Corporate Income Tax Act, (hereinafter referred to as u.p.d.o.p.) in the case of investing income in the participation rights of an alternative investment company. Despite certain ambiguities in the regulations, the ruling of the Supreme Administrative Court should be approved. Considering that the Act on Investment Funds bindingly establishes the meaning of both the alternative investment company and the investment fund, and at the same time introduces a dichotomous division between these collective investment institutions, the use of a linguistic interpretation allows for unequivocal confirmation of the impossibility of applying the tax exemption specified in art. 17 sec. 1e point 3 u.p.d.o.p. for investing income in the participation rights of an alternative investment company.

**Keywords:** alternative investment company, ASI, investment fund, alternative investment fund, AIF

## GŁOŚA DO WYROKU WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W GLIWICACH Z DNIA 5 STYCZNIA 2022 R., SYGN. I SA/GL 1198/21

**Streszczenie.** Głosa omawia wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach dotyczący opodatkowania dystrybutorów na stacji paliw podatkiem od nieruchomości. W ocenie organu podatkowego i sądu te urządzenia techniczne stanowią urządzenia budowlane służące obiektowi w postaci stacji paliw. Tym samym są one opodatkowane jako budowle w myśl art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. W głosie przedstawiono stanowisko przeciwne, zgodnie z którym dystrybutory nie spełniają kryteriów kwalifikacji jako urządzenia budowlane, a opodatkowaniu powinny podlegać jedynie ich części budowlane lub fundamenty. Analizie poddano także kwestię uznania stacji paliw za jedną budowlę oraz zagadnienie opodatkowania instalacji zapewniających możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

**Słowa kluczowe:** dystrybutory, stacja paliw, podatek od nieruchomości

---

\* Student, Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Wydział Prawa i Administracji, e-mail: [jedrzej@owoc.net](mailto:jedrzej@owoc.net), <https://orcid.org/0000-0001-8706-9497>

## 1. STAN FAKTYCZNY

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Gliwicach z dnia 5 stycznia 2022 r., sygn. I SA/Gl 1198/21, został wydany wskutek skargi na interpretację indywidualną dotyczącą kwestii opodatkowania podatkiem od nieruchomości dystrybutorów paliw i gazu zlokalizowanych na stacji paliw. Wnioskodawca stał na stanowisku, że są to urządzenia techniczne, w przypadku których opodatkowaniu podlegają jedynie ich części budowlane lub fundamenty. Odmiennego zdania był organ interpretacyjny, który uznał dystrybutory za urządzenia budowlane, podlegające opodatkowaniu jako budowle w myśl art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>1</sup>.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach oddalił skargę. W jego ocenie, zgodnie z treścią załącznika do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane<sup>2</sup>, stacja paliw jest budowlą, a dystrybutory stanowią jej element składowy. Powołując się na funkcję tych urządzeń, sąd ocenił, że odgrywają one rolę służebną w stosunku do stacji paliw, zapewniając możliwość użytkowania jej zgodnie z przeznaczeniem. Stanowią więc opodatkowane urządzenia budowlane.

## 2. UWAGI WSTĘPNE

Omawiany wyrok dotyczy zagadnienia opodatkowania podatkiem od nieruchomości urządzeń technicznych, które od lat budzi kontrowersje<sup>3</sup>. W największej mierze są one skutkiem nieprzemyślanej konstrukcji przedmiotu opodatkowania w postaci budowli. W myśl art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. budowlą jest obiekt budowlany, w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Definicja ta nie wymienia urządzeń technicznych, lecz odsyła do przepisów ustawy – Prawo budowlane. Opodatkowanie urządzenia technicznego jest więc

<sup>1</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 70, dalej: u.p.o.l.

<sup>2</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 2351 ze zm., dalej: u.p.b.

<sup>3</sup> Zob. np. T. Gwóźdź, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urządzeń technicznych w Polsce – zagadnienia wybrane*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 2, s. 35–46, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.02.03>

uwarunkowane jego „odnalezieniem” w tej ustawie i zakwalifikowaniem jako budowla albo urządzenie budowlane<sup>4</sup>.

W mojej ocenie WSA w Gliwicach niesłusznie uznał dystrybutory paliw za opodatkowane budowle, co zostanie wykazane poniżej. Komentowany wyrok powiela przy tym treść trzech innych orzeczeń, które zapadły w odniesieniu do skarżącego w analogicznych stanach faktycznych<sup>5</sup>. Tym samym niniejsza glosa odnosi się do nich w równym stopniu.

### 3. STACJA PALIW JAKO BUDOWLA

W pierwszej kolejności zrewidowania wymaga pogląd, zgodnie z którym stacja paliw jako całość stanowi budowlę w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane. Jest to ważny argument sądu, gdyż uzasadnia wnioszek, że należący do stacji dystrybutor zapewnia możliwość użytkowania tej stacji zgodnie z przeznaczeniem, a przez to stanowi opodatkowane urządzenie budowlane.

Nie budzi wątpliwości, że „stacje paliw” stanowią XX kategorię obiektów budowlanych w załączniku do ustawy – Prawo budowlane. W konsekwencji sąd bez dalszych wyjaśnień przyjmuje, że stacja paliw stanowi budowlę. Pozornie jest to stanowisko zgodne z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 13 września 2011 r.<sup>6</sup>, w którym wskazano, że za budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych można uznać m.in. budowle wymienione *expressis verbis* w załączniku do ustawy – Prawo budowlane. Jest to jednak zbyt daleko idące uproszczenie.

Należy zwrócić uwagę, że stacje paliw nie stanowią w rzeczywistości obiektów jednorodnych. Składają się z odrębnych przedmiotów opodatkowania: gruntów, budynków i budowli<sup>7</sup>. Dlaczego więc załącznik do ustawy – Prawo budowlane podaje jako jeden obiekt budowlany konglomerat różnych obiektów? Jak argumentuje P. Banasik: ustawa – Prawo budowlane przyjmuje tu fikcję prawną, która pozwala zrealizować główny cel załącznika – określenie wysokości kary za nieprawidłowo wykonywane roboty

<sup>4</sup> B. Pahl, *Urządzenia techniczne a podatek od nieruchomości*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2021, nr 9, s. 28, <https://doi.org/10.33226/0137-5490.2021.9.4>

<sup>5</sup> Wyroki: WSA w Kielcach z dnia 7 października 2021 r., sygn. I SA/Ke 485/21; WSA w Białymstoku z dnia 3 listopada 2021 r., sygn. I SA/Bk 414/21; WSA w Warszawie z dnia 7 grudnia 2021 r., sygn. III SA/Wa 1231/21, LEX.

<sup>6</sup> Sygn. P 33/09, OTK-A 2011/7, poz. 71.

<sup>7</sup> B. Pahl, *Glosa do wyroku WSA z dnia 16 grudnia 2010 r., III SA/Po 675/10*, LEX/el. 2011.

budowlane<sup>8</sup>. W tym kontekście uważa on, że załącznik nie tyle wymienia obiekty budowlane, ile zamierzenia inwestycyjne i nie rozstrzyga o tym, czy mamy do czynienia z jednym, czy kilkoma obiektami budowlanymi i czy te obiekty są budynkami, czy budowlami. Przemawia za tym także fakt, że niektóre kategorie w załączniku opisane są jako budynki, a niektóre jako budowle. Można więc wywieść, że brak takiego uściślenia oznacza, iż dana kategoria obejmuje obiekty złożone, które mogą składać się z różnych elementów<sup>9</sup>. Tak też należałoby postrzegać stacje paliw, które nie zostały opisane ani jako budowle, ani jako budynki. Stanowisko odmienne musiałoby oznaczać, że budynek stacji stanowiłby część budowli i byłby opodatkowany od swojej wartości. Taki wniosek stoi w bezpośredniej sprzeczności z wyrokiem TK z dnia 13 grudnia 2017 r.<sup>10</sup>, który przesądził, że niedopuszczalne jest uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem.

#### 4. DYSTRYBUTORY JAKO URZĄDZENIA BUDOWLANE

Zgodnie z art. 3 pkt 9 u.p.b. urządzeniami budowlanymi są urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, takie jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Dystrybutory nie mogą stanowić urządzenia budowlanego w stosunku do stacji paliw jako całości, bo – jak wykazano powyżej – stacja paliw nie jest jednym obiektem budowlanym, lecz ich zbiorem. Koncepcja ta nie uwzględnia też faktu, że urządzenia budowlane są elementami zewnętrznymi w stosunku do obiektu budowlanego – inaczej byłyby związane „same ze sobą” i służyły „sobie samym”<sup>11</sup>. W rozpatrywanej sprawie organ interpreta-

<sup>8</sup> P. Banasik, *Załącznik do ustawy – Prawo budowlane a jego wpływ na określenie przedmiotu w podatku od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 3, s. 7–12; idem, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek leśny. Podatek rolny. Komentarz*, Warszawa 2022, s. 65–75; idem, *Stadion stadionowi nierówny – kwalifikacja dla potrzeb podatku od nieruchomości*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 4, s. 38.

<sup>9</sup> A. Kałużny, *Czy definicja budowli nie ma granic? O możliwym wpływie uchwały NSA, III FPS 2/22, na zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 3, s. 46–47.

<sup>10</sup> Sygn. SK 48/15, OTK-A 2018/2.

<sup>11</sup> K. Radzikowski, *Ciąg dalszy sporów o definicję budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości – casus elektrowni wiatrowych*, „Zeszyty Naukowe



cyjny bronił jednak stanowiska, że dystrybutory powiązane są z obiektami budowlanymi w postaci zbiorników paliw i gazu. Należy w związku z tym zweryfikować, czy rzeczywiście w stosunku do tych obiektów dystrybutory mogą stanowić urządzenia budowlane.

Aby zakwalifikować przedmiot jako urządzenie budowlane, konieczne jest spełnienie kryterium związku z obiektem budowlanym i kryterium użyteczności urządzenia dla tego obiektu<sup>12</sup>. Drugie z tych kryteriów wyznacza urządzeniu technicznemu rolę służebną, podrzędną wobec obiektu, któremu służy. Taka sytuacja nie ma miejsca w relacji dystrybutorów ze zbiornikami. Funkcją dystrybutorów jest odmierzanie i wydawanie paliwa. Aby tę funkcję realizować, dystrybutor korzysta ze wsparcia zbiorników, w których przechowuje się paliwo do momentu jego transferu do baku pojazdu. To raczej zbiorniki pełnią więc rolę służebną wobec dystrybutorów, a nie odwrotnie<sup>13</sup>. Tak samo nie można uznać, że urządzenie techniczne służy swojemu fundamentowi<sup>14</sup> lub telefon budce, w której się znajduje<sup>15</sup>. Rozprowadzanie paliwa nie byłoby oczywiście możliwe bez zbiorników, lecz nie odgrywają one głównej roli – stanowią za to konieczne zaplecze dla urzędzeń wydających paliwo. Możliwe jest także przyjęcie poglądu, iż nie ma żadnej kierunkowej zależności w relacji dystrybutora ze zbiornikiem, gdyż każdy z tych obiektów ma swoje odrębne funkcje i przeznaczenie. Wydaje się to zasadne, skoro w ujęciu technicznym służą one różnym celom, a spaja je jedynie „pozabudowlane” przeznaczenie gospodarcze – sprzedaż

---

Sądownictwa Administracyjnego” 2017, nr 5, s. 47; idem, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości „budowli w budynku” w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie SK 48/15*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2018, nr 5, s. 51.

<sup>12</sup> P. Borszowski, *Urządzenie budowlane*, [w:] P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 60.

<sup>13</sup> A. Kałużny, *Urządzenie budowlane jako budowla opodatkowana podatkiem od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, nr 4, s. 15–16.

<sup>14</sup> K. Radzikowski, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urzędzeń technicznych w branży energetycznej oraz telekomunikacyjnej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 4, s. 12; F. Światała, *Budowle w energetyce i telekomunikacji a podatek od nieruchomości w świetle orzecznictwa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 2, s. 33; zob. też B. Brzeziński, W. Morawski, *Urządzenia techniczne a podatek od nieruchomości. Głosa do wyroku WSA z dnia 7 czerwca 2006 r., I SA/Lu 158/06*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 10, s. 42.

<sup>15</sup> W. Morawski, *Spór o pojęcie budowli w podatku od nieruchomości*, [w:] *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2013, s. 407.

paliwa<sup>16</sup>. Konsekwencją niezmiennie pozostanie jednak niemożność przypisania dystrybutorowi statusu urzędnika budowlanego z uwagi na brak istnienia relacji służebności<sup>17</sup>.

Dodatkowo art. 3 pkt 9 *in fine* u.p.b. wymienia przykłady urzędzeń budowlanych. W myśl zakazu wykładni *per non est*<sup>18</sup> należy uznać, że katalog ten ma znaczenie dla rozumienia pojęcia urzędnika budowlanego. Według A. Kałużnego obiekt można zakwalifikować jako takie urządzenie, wyłącznie gdy jest on podobny do wskazanych w przepisie przyłączy i urzędzeń instalacyjnych<sup>19</sup>. Uznanie bowiem za przedmiot opodatkowania urzędnika, które nie jest podobne do wymienionych urzędzeń budowlanych, a wypełnia jedynie bardzo szeroką i nieprecyzyjną przesłankę „zapewnienia możliwości użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem”, stanowiłoby naruszenie konstytucyjnych standardów określoności obowiązków podatnika<sup>20</sup>. Podobne stanowisko pojawia się też w orzecznictwie<sup>21</sup>. Wydaje się ono słuszne. Jeżeli bowiem dopuścić opodatkowanie jako urzędnika budowlanego dowolnych urzędzeń związanych z celem gospodarczym stacji paliw, to co stoi na przeszkodzie opodatkowaniu znajdujących się na stacjach komputerów czy kas fiskalnych?

W mojej ocenie dystrybutor nie stanowi urzędnika podobnego do przyłączy czy urzędzeń instalacyjnych. Termin „przyłącze” oznacza zasadniczo urządzenie łączące instalację wewnętrzną z instalacją zewnętrzną<sup>22</sup>, np. siecią kanalizacyjną<sup>23</sup> czy elektryczną. Przez urządzenie instalacyj-

<sup>16</sup> Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 1 sierpnia 2018 r., sygn. II FSK 1950/16, LEX nr 2534055.

<sup>17</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 stycznia 2010 r., sygn. VIII SA/Wa 612/09, LEX nr 554260.

<sup>18</sup> B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 40.

<sup>19</sup> A. Kałużny, *Urządzenie...*, s. 12–13; por. też wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 grudnia 2011 r., sygn. I SA/Gl 979/11, LEX nr 1134359.

<sup>20</sup> A. Kałużny, *Czy definicja...*, s. 49–50.

<sup>21</sup> Wyroki NSA: z dnia 7 lipca 2015 r., sygn. II FSK 1673/13; z dnia 1 sierpnia 2018 r., sygn. II FSK 1950/16; z dnia 10 sierpnia 2018 r., sygn. II FSK 2137/16; z dnia 16 listopada 2021 r., sygn. III FSK 4257/21, LEX. Zob. też wyrok WSA w Olsztynie z dnia 21 lutego 2018 r., sygn. I SA/Ol 35/18, LEX nr 2455913.

<sup>22</sup> Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 8 marca 2006 r., sygn. III CZP 105/05, OSNC 2006/10, poz. 159; wyrok NSA z dnia 16 kwietnia 2019 r., sygn. II OSK 1418/17, LEX nr 2681735.

<sup>23</sup> W języku prawnym takie rozumienie „przyłącza” pojawia się w art. 2 pkt 5–6 ustawy z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 537).

ne rozumie się z kolei urządzenie będące zewnętrznym elementem sanitarnej<sup>24</sup> czy gazowej<sup>25</sup> instalacji budynku. Dystrybutor jako urządzenie odmierzające i wydające paliwo nie ma istotnych cech wspólnych z wyżej wymienionymi urządzeniami budowlanymi<sup>26</sup>.

## 5. OPODATKOWANIE DYSTRYBUTORÓW

Zarówno sąd w glosowanym wyroku, jak i organ podatkowy odwoływały się w swojej argumentacji do pojęcia instalacji. W rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych budowlą jest „obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego”, czyli – zgodnie z art. 3 pkt 1 u.p.b. – budowla „wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”. Ten fragment przepisu nie ma znaczenia z punktu widzenia kwalifikacji obiektu jako urządzenia budowlanego. Wymienione w nim instalacje są bowiem ściślej związane z budowlą, stanowiąc część obiektu budowlanego<sup>27</sup>. Może on jednak okazać się istotny dla opodatkowania w obliczu wykluczenia kwalifikacji dystrybutorów jako urządzeń budowlanych.

Przedstawione w wyroku stanowisko zakłada, że opodatkowany jest „obiekt kompletny”, tj. budowla wraz z instalacjami warunkującymi jej normalne funkcjonowanie<sup>28</sup>. Sąd i organ wywodzą też, że zmiana przepisów ustawy – Prawo budowlane w 2015 r., która z definicji obiektu budowlanego usunęła pojęcia „całość techniczno-użytkowa” oraz „urządzenia”, nie wpłynęła na zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości<sup>29</sup>.

<sup>24</sup> Wyroki: WSA w Warszawie z dnia 16 grudnia 2004 r., sygn. IV SA 2884/03; WSA w Poznaniu z dnia 5 lutego 2013 r., sygn. II SA/Po 941/12; WSA w Bydgoszczy z dnia 28 października 2015 r., sygn. II SA/Bd 715/15, LEX.

<sup>25</sup> Wyroki: NSA z dnia 29 stycznia 2015 r., sygn. II FSK 3151/12; WSA w Gdańsku z dnia 27 października 2009 r., sygn. I SA/Gd 550/09; WSA w Gliwicach z dnia 5 sierpnia 2015 r., sygn. I SA/Gl 102/15, LEX.

<sup>26</sup> Tak również M. Nowakowski, *Glosa do wyroku WSA z dnia 16 grudnia 2010 r.*, III SA/Po 675/10, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2015, nr 2, s. 119–120.

<sup>27</sup> W. Morawski, *Gdzie jest definicja budowli w podatku od nieruchomości?*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 7, s. 29–30.

<sup>28</sup> L. Etel, *Opodatkowanie instalacji zapewniających funkcjonowanie budowli zgodnie z jej przeznaczeniem*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 8, s. 17.

<sup>29</sup> Takie stanowisko prezentują m.in. B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2017, s. 94–95 i M. Popławski, *Nowa definicja obiektu budowlanego w prawie*

Można więc założyć, że sąd nawet w przypadku odmówienia dystrybutorom statusu urzędzeń budowlanych byłby skłonny do uznania, że są one opodatkowane jako instalacje, o których mowa w art. 3 pkt 1 u.p.b.

Takie stanowisko byłoby jednak nieuprawnione. Przede wszystkim należy wskazać, że do czasu nowelizacji ustawy – Prawo budowlane instalacje były wymieniane obok urzędzeń. Domniemanie różnoznaczności terminów różnoksztalnych<sup>30</sup> nakazuje przyjąć, że terminy te oznaczają co innego<sup>31</sup>. Organ podatkowy (a za nim sąd) podał jednak definicję językową instalacji jako „zespołu urzędzeń technicznych (przewodów i sprzętu) służących do jednolitego celu”, próbując wykazać, że pojęcia te są tożsame. Pominięto natomiast tę część definicji, która uściśla, że owym celem jest np. doprowadzanie elektryczności, gazu i wody, a pojęcie instalacji jest używane w odniesieniu do instalacji sanitarnej czy centralnego ogrzewania<sup>32</sup>. Nie można więc uznać, że nazwa „instalacje” znaczy tyle, co dowolny „zespół urzędzeń”, szczególnie że w kontekście „budowlanym” pojęcie to ma utrwalone znaczenie i odnosi się właśnie do instalacji elektrycznych, kanalizacyjnych itd.<sup>33</sup> Takie stanowisko zajął też NSA w uchwale z dnia 10 października 2022 r.<sup>34</sup>, wskazując, że: „przez instalację należy rozumieć zespół urzędzeń wewnątrz budynku lub innego obiektu, służących do przesyłania mediów takich jak prąd elektryczny, woda, gaz ziemny, paliwo, ścieki, czy inne substancje dla obsługi wnętrza obiektów”.

Dystrybutory paliw nie mogą zostać więc uznane za instalacje z art. 3 pkt 1 u.p.b., ponieważ ani nie znajdują się wewnątrz obiektu budowlanego, ani nie przesyłają mediów na własne potrzeby tego obiektu. Nie spełniają one też przesłanki „zapewnienia możliwości użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”, co zostało już omówione powyżej.

---

*budowlanym a opodatkowanie budowli podatkiem od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2016, nr 7, s. 8–10; odmiennie W. Morawski, *Wpływ zmiany definicji obiektu budowlanego na zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości – przypadkowa rewolucja?*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 6, s. 23–31.

<sup>30</sup> Zwane też zakazem wykładni synonimicznej, zob. B. Brzeziński, *Wykładnia...*, s. 42.

<sup>31</sup> M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017, s. 202.

<sup>32</sup> *Słownik języka polskiego. Tom I*, red. M. Szymczak, Warszawa 1978, s. 794.

<sup>33</sup> W. Morawski, *Komentarz do art. 1a, [w:] Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, red. idem, Gdańsk 2016, s. 103; zob. też R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 78–79; inaczej B. Pahl, *Urządzenia...*, s. 32–33.

<sup>34</sup> Sygn. III FPS 2/22, LEX nr 3419771.

Jak należy więc postrzegać dystrybutory pod kątem opodatkowania? Odpowiedź przynosi art. 3 pkt 3 u.p.b., który za budowle uznaje m.in. „wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne” i „części budowlane urządzeń technicznych [...] oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”. Dystrybutory w omawianej sprawie nie będą stanowić wolno stojących urządzeń technicznych, gdyż zostały posadowione na fundamentach w postaci betonowych wysepek. Ich opodatkowanie jako urządzeń wolno stojących byłoby wątpliwe nawet w przypadku braku fundamentów, gdyż w myśl art. 3 pkt 1 *in fine* u.p.b. obiekt budowlany musi być wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych<sup>35</sup>. Należy więc przyjąć, że jako budowla opodatkowane będą wyłącznie fundamenty lub ewentualnie części budowlane dystrybutorów<sup>36</sup>.

## 6. PODSUMOWANIE

Jak wykazano powyżej, argumentacja WSA w Gliwicach odnośnie do opodatkowania dystrybutorów podatkiem od nieruchomości jest wadliwa i niespójna. Dystrybutory paliw nie powinny być opodatkowane ani jako urządzenia budowlane (brak relacji służebności w stosunku do zbiorników, brak podobieństwa do obiektów z art. 3 pkt 9 u.p.b.), ani jako instalacje (nie mieszczą się w zakresie tego pojęcia). Wydaje się też, że w większości sytuacji nie będą mogły być zakwalifikowane jako wolno stojące urządzenia techniczne. W konsekwencji należy uznać, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegać będą jedynie ich części budowlane lub fundamenty.

Osobno należy poczynić uwagę do uzasadnienia wyroku. Dziwić może uznanie stacji paliw za jednorodną budowlę oraz cały tok wyводу, który uzasadnia stanowisko, że dystrybutory stanowią urządzenia budowlane w stosunku do stacji, podczas gdy ostateczną konkluzją jest uznanie ich za urządzenia budowlane w stosunku do zbiorników. Sąd nie odniósł się też do argumentu o braku podobieństwa dystrybutorów do obiektów z art. 3 pkt 9 u.p.b. Dezaprobatę budzi bezrefleksyjne powielanie tak skonstruowanego uzasadnienia przez kolejne sądy administracyjne.

<sup>35</sup> Zob. też A. Kałużny, *Opodatkowanie urządzeń technicznych – czy budowlę można wyprodukować w fabryce?*, „Kazus Podatkowy” 2020, nr 6, s. 46–48.

<sup>36</sup> Zob. też wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 17 listopada 2022 r., sygn. I SA/Wr 892/21, CBOSA.

## BIBLIOGRAFIA

- Banasik P., *Podatki i opłaty lokalne. Podatek leśny. Podatek rolny. Komentarz*, Warszawa 2022.
- Banasik P., *Stadion stadionowi nierówny – kwalifikacja dla potrzeb podatku od nieruchomości*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 4.
- Banasik P., *Załącznik do ustawy – Prawo budowlane a jego wpływ na określenie przedmiotu w podatku od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 3.
- Borszowski P., *Urządzenie budowlane*, [w:] P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2016.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Brzeziński B., Morawski W., *Urządzenia techniczne a podatek od nieruchomości. Glosa do wyroku WSA z dnia 7 czerwca 2006 r., I SA/Lu 158/06*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 10.
- Dowgier R., Etel L., Liszewski G., Pahl B., *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2020.
- Etel L., *Opodatkowanie instalacji zapewniających funkcjonowanie budowli zgodnie z jej przeznaczeniem*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 8.
- Gwóźdź T., *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urządzeń technicznych w Polsce – zagadnienia wybrane*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 2, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.02.03>
- Kałążny A., *Czy definicja budowli nie ma granic? O możliwym wpływie uchwały NSA, III FPS 2/22, na zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 3.
- Kałążny A., *Opodatkowanie urządzeń technicznych – czy budowlę można wyprodukować w fabryce?*, „Kazus Podatkowy” 2020, nr 6.
- Kałążny A., *Urządzenie budowlane jako budowla opodatkowana podatkiem od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, nr 4.
- Morawski W., *Gdzie jest definicja budowli w podatku od nieruchomości?*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 7.
- Morawski W., *Spór o pojęcie budowli w podatku od nieruchomości*, [w:] *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2013.
- Morawski W., *Komentarz do art. 1a*, [w:] *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, red. W. Morawski Gdańsk 2016.
- Morawski W., *Wpływ zmiany definicji obiektu budowlanego na zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości – przypadkowa rewolucja?*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 6.
- Nowakowski M., *Glosa do wyroku WSA z dnia 16 grudnia 2010 r., III SA/Po 675/10*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2015, nr 2.
- Pahl B., *Glosa do wyroku WSA z dnia 16 grudnia 2010 r., III SA/Po 675/10*, LEX/el. 2011.
- Pahl B., *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2017.
- Pahl B., *Urządzenia techniczne a podatek od nieruchomości*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2021, nr 9, <https://doi.org/10.33226/0137-5490.2021.9.4>
- Popławski M., *Nowa definicja obiektu budowlanego w prawie budowlanym a opodatkowanie budowli podatkiem od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2016, nr 7.



- Radzikowski K., *Ciąg dalszy sporów o definicję budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości – casus elektrowni wiatrowych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2017, nr 5.
- Radzikowski K., *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości „budowli w budynku” w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie SK 48/15*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2018, nr 5.
- Radzikowski K., *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urządzeń technicznych w branży energetycznej oraz telekomunikacyjnej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 4.
- Słownik języka polskiego. Tom I*, red. M. Szymczak, Warszawa 1978.
- Światała F., *Budowle w energetyce i telekomunikacji a podatek od nieruchomości w świetle orzecznictwa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 2.
- Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017.

## COMMENTARY TO THE JUDGMENT OF THE PROVINCIAL ADMINISTRATIVE COURT IN GLIWICE OF JANUARY 5, 2022, I SA/GL 1198/21

**Summary.** The commentary discusses the judgment of the Provincial Administrative Court in Gliwice regarding the taxation of petrol station dispensers with property tax. According to the tax authority and the court, these technical devices constitute building equipment serving the object which is a fuel station. Therefore, they are taxed as buildings under Article 1a Paragraph 1 Point 2 of the Local Taxes and Duties Act of 12 January 1991 (consolidated text: Official Gazette of 2023, item 70). The commentary presents the opposing view, according to which the dispensers do not meet the criteria for qualification as building equipment, and only their building parts or foundations should be subject to taxation. The issue of recognizing petrol stations as one structure and the question of taxing installations that ensure the proper use of an object are also analyzed in the commentary.

**Keywords:** fuel dispensers, petrol station, real estate tax









Małgorzata Sęk\* 

## XXVI OGÓLNOPOLSKA KONFERENCJA NAUKOWA DLA STUDENTÓW PT. „WSPÓŁCZESNE PROBLEMY ORZECZNICTWA SĄDOWEGO W SPRAWACH PODATKOWYCH” – ŁÓDŹ, 8 MAJA 2023 R.

Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego corocznie organizuje konkurs naukowy dla studentów na najlepszą głoś do wyroku NSA, WSA, TK albo TSUE w sprawach podatkowych oraz konferencję studencką, podczas której prezentowane są prace konkursowe. W poniedziałek 8 maja 2023 r. na WPiA UŁ odbyła się XXVI Ogólnopolska Konferencja Naukowa dla Studentów pt. „Współczesne problemy orzecznictwa sądowego w sprawach podatkowych”, zorganizowana przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych WPiA UŁ, Fundację Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi oraz firmę Crido.

---

\* Doktor nauk prawnych, adiunkt, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Podatkowego, e-mail: [msek@wpia.uni.lodz.pl](mailto:msek@wpia.uni.lodz.pl), <https://orcid.org/0000-0002-6251-2031>

Konkurs tradycyjnie odbywał się w grudniu, lecz aby studenci mieli więcej czasu na przygotowanie prac konkursowych, zdecydowano o przeniesieniu go na maj. Dla uczestników zorganizowano też dwa webinaria, podczas których przedstawiciele organizatorów przybliżyli sposoby pisania dobrych pism procesowych (dr Michał Wilk, adiunkt, WPiA UŁ oraz Sławomir Pilarczyk, starszy menedżer, Crido – 3 kwietnia 2023 r.), a także sposoby prezentacji i wystąpień przed sądami (dr Dagmara Dominik-Ogińska, sędzia WSA we Wrocławiu oraz Adrian Stępień, starszy menedżer, Crido – 18 kwietnia 2023 r.).

Pośród dwudziestu sześciu zgłoszonych prac konkursowych do fazy finałowej, obejmującej prezentację ustną, zakwalifikowano dwadzieścia glos. Ze względu na nieobecność autorki jednej z zakwalifikowanych glos ostatecznie zaprezentowano dziewiętnaście referatów. W części konkursowej konferencji udział wzięli studenci reprezentujący trzynaście polskich uczelni (Uniwersytet Humanistyczno-Przyrodniczy im. Jana Długosza w Częstochowie, Uniwersytet Gdański, Uniwersytet Jagielloński w Krakowie, Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II, Uniwersytet Łódzki, Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Uniwersytet Technologiczno-Humanistyczny w Radomiu, Uniwersytet Szczeciński, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Akademię Leona Koźmińskiego w Warszawie, Uniwersytet Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie, Uniwersytet Warszawski, Uniwersytet Wrocławski).

Jury w składzie: dr hab. Ziemowit Kukulski, prof. UŁ (Uniwersytet Łódzki – przewodniczący jury), dr Stefan Babiarz (sędzia NSA), prof. Bogumił Brzeziński (Uniwersytet Jagielloński i Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu), Jan Furtas (Crido), dr hab. Katarzyna Kopyściańska, prof. UWr (Uniwersytet Wrocławski) oraz prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel (Uniwersytet Łódzki) wyłoniło autorów najlepszych prac. W trakcie obrad jury odbyła się prezentacja dla studentów pt. *Wyzwania prawnika procesowego – na przykładzie sprawy podatkowej Crido*, którą w imieniu współorganizatora – firmy Crido – poprowadził Sławomir Pilarczyk.

Nagrodę pierwszego stopnia przyznano *ex aequo* Jędrzejowi Owocowi (Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu) za przedstawienie glosy do wyroku WSA w Gliwicach z dnia 5 stycznia 2022 r. (sygn. I SA/Gl 1198/21), dwuosobowemu zespołowi z Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu w składzie Jan Janukowicz i Wojciech Rudnik za glosę do uchwały NSA z dnia 20 marca 2023 r. (sygn. III FPS 3/22) oraz Wiktorowi Gnych-Pietrzakowi (Uniwersytet Szczeciński) za glosę do wyroku NSA z dnia 24 maja 2022 r. (sygn. III FSK 590/21).

Nagrodę drugiego stopnia otrzymał Kamil Mikulicz (Uniwersytet Jagielloński) za przedstawienie glosy do wyroku TSUE z dnia 8 grudnia 2022 r. w sprawie Orde van Vlaamse Balies i in. (sygn. C-694/20).

Nagrodą trzeciego stopnia jury uhonorowało *ex aequo*: Łukasza Tłuczkiwicza (Uniwersytet Łódzki) za głosę do wyroku NSA z dnia 14 czerwca 2022 r. (sygn. II FSK 357/22), Julię Dobrowolską (Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu) za głosę do wyroku NSA z dnia 26 stycznia 2022 r. (sygn. III FSK 1432/21), Michała Tratkiewicza (Uniwersytet Warszawski) za głosę do wyroku NSA z dnia 22 listopada 2022 r. (sygn. III FSK 934/22) oraz dwuosobowy zespół w składzie Patrycja Szkudlarek (Akademia Leona Koźmińskiego) i Oskar Bednarczyk (Uniwersytet Wrocławski) za głosę do wyroku NSA z dnia 1 czerwca 2022 r. (sygn. III FSK 4958/21).

Dodatkowo jury wyróżniło glosy: Martyny Stawickiej (Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu) do wyroku TSUE z dnia 29 września 2022 r. w sprawie Raiffeisen Leasing (sygn. C-235/21), Pauliny Szczygłowskiej (Uniwersytet Humanistyczno-Przyrodniczy im. Jana Długosza w Częstochowie) do uchwały NSA z dnia 21 lutego 2022 r. (sygn. III FPS 2/21), Kamili Bednarz (Uniwersytet Jagielloński) do wyroku NSA z dnia 6 października 2022 r. (sygn. II FSK 235/20), Sandry Bartelik (Uniwersytet Gdański) do wyroku NSA z dnia 3 lutego 2022 r. (sygn. II FSK 1513/19) i Marty Rozpędowskiej (Katolicki Uniwersytet Lubelski w Lublinie) do wyroku NSA z dnia 30 lipca 2021 r. (sygn. I FSK 1290/18).

Dla wszystkich uczestników fazy ustnej przewidziano nagrody książkowe, w tym także zeszyty „Kwartalnika Prawa Podatkowego” – czasopisma naukowego o tematyce podatkowej. Laureaci nagród I–III stopnia otrzymali też nagrody pieniężne i propozycję odbycia płatnych staży w firmie Crido. W dniu 25 maja 2023 r. odbyło się uroczyste spotkanie dla finalistów w siedzibie Crido w Warszawie.

