Uniwersytet Wrocławski

KATEDRA PRAWA FINANSOWEGO
I KOŁO NAUKOWE PRAWA FINANSOWEGO FISCUS

STUDIA FINANSOWOPRAWNE Nr 3

Podatkowy slalom przedsiębiorcy

pod redakcją
Pawła Borszowskiego i Andrzeja Huchli

WROCŁAW 2014

Podatkowy slalom przedsiębiorcy

Prace Naukowe
Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytetu Wrocławskiego

Seria: **Studia Finansowoprawne** Nr 3

Dostęp online: http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/44254

Podatkowy slalom przedsiębiorcy

pod redakcją
Pawła Borszowskiego i Andrzeja Huchli

Wrocław 2014

Kolegium Redakcyjne
dr hab. prof. nadzw. UWr Leonard Górnicki – przewodniczący
mgr Bożena Górna – członek
mgr Aleksandra Dorywała – sekretarz

Recenzent: *dr hab. Dominik Mączyński, prof. UAM w Poznaniu*

© Copyright by Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytetu Wrocławskiego

Korekta: *Dorota Sideropulu*
Projekt i wykonanie okładki: *Daniel Kaźmierczyk*
Skład i opracowanie techniczne: *Agnieszka Kalota, Tomasz Kalota* eBooki.com.pl

Wydawca
E-Wydawnictwo. Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa.
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego

ISBN 978-83-61370-58-1

Spis treści

Wstęp....9

Mateusz Andruszko
Wybrane zasady prawa podatkowego wobec przedsiębiorcy....11

Dobrosława Antonów
Opłata skarbowa od wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) 27

Paweł Borszowski
Elastyczność a definicja działalności gospodarczej w Ordynacji podatkowej 39

Andrzej Gąsiorek
Nierzetelność księgi podatkowej prowadzonej przez przedsiębiorcę jako przesłanka jej zakwestionowania w postępowaniu podatkowym 49

Andrzej Huchla
Kształtowanie się kosztów uzyskania przychodów przedsiębiorcy w podatku dochodowym od osób prawnych 61

Agnieszka Kowalska, Magdalena Kowalska
Wybór formy rozliczania się z podatku dochodowego od osób fizycznych jako szczególne uprawnienie podatnika-przedsiębiorcy 73

Ilona Maj, Agnieszka Maślanka
Bank jako szczególny podatnik podatku dochodowego od osób prawnych....83

Agata Małecka
Pojęcia nieostre w ramach odpowiedzialności osoby trzeciej za zobowiązania podatkowe podatnika ze szczególnym uwzględnieniem przedsiębiorcy....95

Marcin Maniak
Podatek katastralny a koszty prowadzenia działalności gospodarczej 109

Mateusz Matyszczuk
Sytuacja prawna przedsiębiorcy obowiązanego do ponoszenia danin niepodatkowych na przykładzie wybranych opłat....119

Sabina Moczko-Wdowczyk
Opodatkowanie usług kształcenia zawodowego lub dokształcania....131

Paweł Selera
Holding jako forma prowadzenia działalności gospodarczej 147

Ewelina Skwierczyńska
Przesłanki uznania świadczenia nieodpłatnego za świadczenie odpłatne na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług.....153

Sebastian Twardoch
Wybrane problemy wierzytelności nieściągalnych w podatku dochodowym od osób prawnych 169

Wstęp

Opodatkowanie podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, a więc przedsiębiorców, najwyraźniej ujawnia wszelkie problemy, dylematy i wątpliwości tworzenia i – przede wszystkim – stosowania prawa podatkowego. Z tego względu temat ogólnopolskiej konferencji naukowej zorganizowanej w grudniu 2010 r. przez Katedrę Prawa Finansowego Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego oraz działające przy tej Katedrze Koło Naukowe Prawa Finansowego FISCUS (identyczny jak tytuł niniejszego dzieła) okazał się wystarczająco atrakcyjny dla kilkudziesięciu jej uczestników, z których kilkunastu ostatecznie przedłożyło swoje opracowania do publikacji. One właśnie składają się na ten tom.

Prezentowana w nim problematyka jest tak różnorodna, jak zróżnicowane są elementy systemu opodatkowania przedsiębiorców. Jednak niezależnie od rodzaju i rangi podjętego zagadnienia szczególnie wyeksponowane zostały powstające na tle obecnego stanu prawnego trudności, z jakimi podatnicy ci muszą się praktycznie nieustannie mierzyć. Zrealizowano w ten sposób tytułowe hasło konferencji.

Konferencja i publikacja są kolejnymi tego rodzaju przedsięwzięciami wymienionych wyżej organizatorów. Następne tomy z tej serii związane będą z konferencjami z lat 2012 i 2014.

Redaktorzy

Mateusz Andruszko

Wybrane zasady prawa podatkowego wobec przedsiębiorcy

Słowa kluczowe:
zasady podatkowe, wykładnia prawa podatkowego, analogia w prawie podatkowym

Opisując bariery powstałe na gruncie prawa podatkowego, a stojące na drodze przedsiębiorców w prowadzonej przez nich działalności gospodarczej, punktem wyjścia rozważań dotyczących zasad ochrony przedsiębiorcy powinien być proces stosowania prawa podatkowego. Szczególnie istotnym zagadnieniem na gruncie stosowania prawa podatkowego są zasady ogólne prawa podatkowego wpływające na proces stosowania prawa. Szczególnie istotna rola funkcjonowania w systemie prawa podatkowego zasad ogólnych powinna być związana z autonomicznym charakterem prawa podatkowego, traktowanego jako odrębna gałąź prawa. Związane jest to w dużej mierze z charakterystyczną metodą regulacji występującą w prawie podatkowym, związanej z władztwem administracyjnym, drugim zaś istotnym czynnikiem świadczącym o autonomii prawa podatkowego jest przedmiot regulacji[1]. Złożony charakter prawa podatkowego, z jednej strony postrzeganego jako odrębna gałąź prawa, z drugiej zaś łączący w sobie elementy zarówno prawa administracyjnego, jak i prawa cywilnego, wymaga sformułowania pewnych ogólnych zasad prawnych charakterystycznych dla tej gałęzi prawa[2]. Poza tym za skonstruowaniem zasad ogólnych prawa podatkowego przemawia także argument dotyczący głównie realizacji celu fiskalnego w procesie tworzenia i stosowania prawa. Istota funkcjonowania w prawie podatkowym zasad ogólnych powinna więc także uwzględnić w procesie tworzenia i stosowania prawa zwrócenie uwagi na skutki w sferze gospodarczej i sferze społecznej[3].

Przy czym poruszając zagadnienie dotyczące funkcjonowania zasad ogólnych prawa podatkowego, należy rozważyć charakter zasad ogólnych prawa podatkowego, oraz to, czy zasady ogólne prawa podatkowego wynikać powinny w większej mierze z wpływu orzecznictwa, czy też z dorobku doktryny[4].

---

1 R. Mastalski, *Przedmiot i metoda regulacji w prawie podatkowym*, Edukacja Prawnicza 1994, nr 9, s. 193.
2 R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009, s. 21.
3 *Ibidem*, s. 23.
4 B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 229.

Zasadne na gruncie prawa podatkowego wydaje się skonstruowanie zasad ogólnych o dosyć uniwersalnym charakterze, tak by mogły one być pewnym gwarantem ochrony wartości funkcjonujących w prawie podatkowym. Nie chodzi więc o ścisłe formułowanie katalogu zasad ogólnych dotyczących tylko samego procesu postępowania podatkowego, które *de facto* są określone w ramach przepisów Ordynacji podatkowej, tylko sformułowanie zasad ogólnych dla specyficznej gałęzi prawa, jaką jest prawo podatkowe. Chociaż z punktu widzenia postępowania podatkowego, zasady ogólne postępowania podatkowego nie są zasadami ogólnymi gałęzi prawa, zaś z drugiej strony zasady ogólne prawa podatkowego dotyczą także postępowania podatkowego[5].

Sama zaś istota dotycząca formułowania zasad ogólnych związana jest z wypracowaniem mechanizmów postępowania podczas rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych wynikających z aktów prawnych[6].

Zasady ogólne należy więc traktować jako pewne postulaty doktryny czy też zasady wynikające z praktyki orzeczniczej dotyczące pewnych zagadnień, przy czym warto zwrócić uwagę, że konstruując zasady ogólne prawa podatkowego pominięto zasady sformułowane w ustawie zasadniczej, argumentując przy tym, że samo ich zamieszczenie w tym akcie prawnym sprawia, iż stają się one zasadami respektowanymi przy wykładni prawa[7].

Potrzeba ustanowienia zasad ogólnych prawa podatkowego wiąże się: po pierwsze z faktem ochrony wartości nadrzędnych, po drugie z charakterem prawnym zasad ogólnych i nadania zasadom czy to słabej, czy to mocnej pozycji na gruncie interpretacji, po trzecie zaś sformułowania zasad ogólnych zawierających w sobie zasady postępowania charakterystyczne dla prawa podatkowego[8].

Na gruncie dorobku doktryny prawa sformułowano więc katalog zasad ogólnych prawa podatkowego, w którym wymienia się zasady akceptowane zarówno przez piśmiennictwo, jak i orzecznictwo, zaliczając do nich:

- zasadę rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*) lub zasadę zakazującą rozstrzygania wątpliwości na niekorzyść podatnika; jej istotą jest tłumaczenie wątpliwości co do stanu prawnego czy faktycznego na korzyść podmiotu, którego dotyczy;
- zasadę ograniczonego stosowania analogii przy interpretacji prawa podatkowego, która sprowadza się do nieustanawiania czy też poszerzania obowiązków ani ograniczania uprawnień w drodze analogii;

5 B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy 2002, nr 3, s. 9.
6 B. Brzeziński, *Wstęp...*, s. 229.
7 B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady...*, s. 10.
8 *Ibidem*, s. 9.

– zasadę trwałości uprawnień podatnika do korzystania z ulg i zwolnień podatkowych; zasada ta stanowi, iż jeśli prawo nie stanowi inaczej, to prawo do ulg i zwolnień podatkowych powinno przysługiwać podatnikowi w każdym czasie, chociaż nie dłużej niż przez okres odpowiadający okresowi przedawnienia zobowiązania podatkowego;
– zasadę respektowania pojęć z innych dziedzin prawa; jej istotą jest używanie pojęć z innych gałęzi prawa w prawie podatkowym, nadając im to samo znaczenie co w innych gałęziach prawa, chyba że przepis prawa podatkowego stanowi inaczej;
– zasadę stosowania przepisów, które w momencie orzekania są już uchylone, w celu oceny zdarzeń zaistniałych pod ich rządami; istotą tej zasady jest uznanie, że w sprawach rozstrzyganych na podstawie przepisów prawa podatkowego stwierdzenie skutków prawnych powstałych z mocy prawa następuje na podstawie przepisów obowiązujących w dniu powstania zobowiązania, jeśliby nawet w dniu ich stwierdzenia przez organ przepisy te nie obowiązywały;
– zasadę stosowania przepisów dotychczasowych w celu prowadzenia spraw wszczętych pod ich rządami, jeśli przepisy te uległy zmianie, a ustawa przejściowa nie zawiera przepisów przejściowych; według tej zasady, jeśli nowy akt prawny nie zawiera przepisów przejściowych, sprawy rozpoczęte prowadzi się według przepisów dotychczasowych, chyba że pozostawałoby to w sprzeczności z celem nowych przepisów lub gdyby stosowanie nowych przepisów było dla adresatów korzystniejsze;
– zasadę nieretroaktywności sprowadzającą się do braku mocy wstecznej przepisów w razie wątpliwości, chyba że przyznają one adresatom uprawnienia[9].

Z punktu widzenia przedsiębiorcy w procesie stosowania prawa podatkowego najistotniejsze z wymienionych zasad ogólnych wydają się zasada *in dubio pro tributario*, a także zasada ograniczonego stosowania analogii w prawie podatkowym. Wybór obu zasad należy uzasadnić, wskazując na niedoskonałość regulacji prawa podatkowego, a w konsekwencji wytworzenia pewnych „mechanizmów ochronnych" przedsiębiorcy w razie wątpliwości w postaci zasad prawa podatkowego. W przypadku zasady *in dubio pro tributario* chodzi o to, by w procesie wykładni prawa podatkowego chronić przedsiębiorcę jako podmiotu słabszego w stosunku do organów podatkowych, ponadto to na podmiocie prowadzącym działalność gospodarczą koncentruje cel fiskalny prawa podatkowego[10]. Realizacja zasady *in dubio pro tributario* ma więc zapewniać, by w sytuacjach wątpliwych orzekano na korzyść słabszego podmiotu. Natomiast zasada ograniczonego

[9] B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady...*, s. 10.
[10] A. Mariański, *Nakaz rozstrzygania na korzyść podatnika – wykładnia prawa*, Moniotor Podatkowy 2003, nr 5, s. 6.

stosowania analogii z punktu widzenia przedsiębiorcy ma zapobiegać innej niedoskonałości systemu prawa podatkowego, a mianowicie chodzi o to, by w procesie stosowania prawa nie poszerzano katalogu ulg i zwolnień podatkowych[11]. Wymienione zasady ogólne prawa podatkowego mają na celu zwrócenie uwagi, w procesie stosowania prawa, na mechanizmy zapobiegające wyciągania negatywnych konsekwencji z niejasnych przepisów prawa w stosunku do przedsiębiorców.

Pojęcie przedsiębiorcy

Punktem wyjścia do rozważań dotyczących stosowania zasady *in dubio pro tributario* oraz zasady ograniczonego stosowania analogii na gruncie prawa podatkowego w stosunku do przedsiębiorcy jest zdefiniowanie pojęcia przedsiębiorcy na podstawie przepisów prawa.

Najbardziej ogólną i uniwersalną definicję przedsiębiorcy zawierają przepisy kodeksu cywilnego oraz ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Definicja legalna określa przedsiębiorcę jako osobę fizyczną, osobę prawną, jednostkę organizacyjną (w rozumieniu art. 33^{11} § 1 kodeksu cywilnego) prowadzącą we własnym imieniu działalność gospodarczą lub zawodową[12].

W nieco szerszym ujęciu zdefiniowane jest pojęcie przedsiębiorcy w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej. Według jej przepisów przez przedsiębiorcę rozumie się: osobę fizyczną, osobę prawną i jednostkę organizacyjną niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą. Za przedsiębiorców uznaje się także wspólników spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej[13]. Przy czym przez działalność gospodarczą rozumie się: zarobkową działalność wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodową, wykonywaną w sposób zorganizowany i ciągły[14].

Natomiast z punktu widzenia przepisów prawa podatkowego pojęcie przedsiębiorcy jako podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą jest rozumiane w sposób bardziej szczegółowy. Co można dostrzec na gruncie przepisów podatku od nieruchomości, który wiąże podleganie opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości budowli lub ich części wyłącznie, gdy budowla jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Prawo podatkowe nie posługuje się pojęciem przedsiębiorcy w rozumieniu definicji legalnej, jednak na gruncie poszczególnych ustaw podatkowych wiąże przedsiębior-

---

11 B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady...*, s. 10.

12 Art. 43^1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. 1964 r., nr 16, poz. 93 z późn. zm).

13 Art. 4 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz. U. 2013 r., poz. 672 ze zm.).

14 Art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

cę z prowadzeniem działalności gospodarczej, co ma miejsce w przypadku ustawy o podatku od nieruchomości, wiążącej nieruchomość wraz z prowadzeniem działalności gospodarczej, czy też w przypadku treści art. 15 ust. 1 oraz ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

Na gruncie ogólnych rozważań dotyczących zagadnienia przedsiębiorcy w prawie podatkowym właściwe wydaje się przyjęcie definicji legalnej prowadzenia działalności gospodarczej, poprzez określenie działalności gospodarczej bowiem przepisy prawa podatkowego określają pojęcie przedsiębiorcy. Za właściwą definicję prowadzenia działalności gospodarczej należy przyjąć nie definicję zbyt ogólną, zawartą w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej, tylko definicję wynikającą z Ordynacji podatkowej jako *lex specialis*. Działalnością gospodarczą jest każda działalność zarobkowa w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każda inna działalność zarobkowa wykonywana we własnym imieniu i na własny bądź cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej, lub osoby wykonującej taką działalność do przedsiębiorców[15]. Definicja ta na gruncie prawa podatkowego ma charakter uniwersalny, znajduje bowiem zastosowanie we wszystkich obszarach ustaw podatkowych, w których ustawodawca nie wprowadził odrębnej definicji, a odrębne definicje działalności gospodarczej zawarte są na przykład w art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych czy w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych[16].

Określenie przedsiębiorcy na gruncie regulacji prawa podatkowego jest punktem wyjścia do analizy wspomnianych zasad ogólnych prawa podatkowego i wykazania na płaszczyźnie interpretacji prawa podatkowego wpływu zasady *in dubio pro tributario* oraz zasady ograniczonego stosowania analogii w prawie podatkowym na przedsiębiorców będących adresatami norm prawa podatkowego.

Zasada *in dubio pro tributario*

W procesie wykładni prawa istotną rolę odgrywa wykładnia językowa polegająca na ustaleniu znaczenia przepisu ze względu na język, w którym został on sformułowany[17].

---

15 Art. 3 pkt 9 Ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. 2012, poz. 749 ze zm,).

16 P. Borszowski, *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010, s. 25. Warto także przytoczyć pogląd orzecznictwa zawarty w wyroku SN z dnia 23 września 1993 r. sygn. akt III ARN 41/93, POP 1997, nr 1, poz. 9, z którego wynika iż: w art. 2 ust. 1 ustawy (...) o działalności gospodarczej zdefiniowano działalność gospodarczą (...) Jednakże definicję tę poprzedza wyraźnie sformułowane zastrzeżenie, że ma ona służyć regulacjom przewidzianym w tej ustawie: „w rozumieniu ustawy", natomiast ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych mówi o prowadzeniu działalności gospodarczej bez definiowania tego pojęcia, ale bez odesłania do jego definicji określonej w ustawie o działalności gospodarczej. (...) Prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie jest zdefiniowane wprost w ustawie o działalności gospodarczej".

17 L. Etel, *System podatkowy*, Siedlce 2002, s. 50.

Wykładnia językowa jest w prawie podatkowym podstawowym, ale nie jedynym niezbędnym rodzajem wykładni, w przypadku gdy jednak nie pozwala na ustalenie normy prawnej na podstawie obowiązujących przepisów, niedopuszczalne jest poprawianie lub też korygowanie treści aktu prawnego przez wykładnię systemową lub celowościową[18].

Prymat wykładnia językowej wynika z traktowania tekstu prawnego jako pośrednika między twórcą tego tekstu a odbiorcą, wskazując także, że wykładnia językowa jest nie tylko punktem wyjścia do wszelkiej interpretacji prawa, ale określa ona granice w ramach możliwego sensu słów zawartych w tekście prawnym[19].

Z drugiej jednak strony wykładnia językowa nie ma charakteru bezwzględnego, możliwe jest odejście od wykładni językowej, gdy jej rezultaty są jednoznaczne, ale stoją w sprzeczności z przestrzeganą przez interpretatora hierarchią wartości[20].

Poza tym pewne niedoskonałości powstałe na gruncie zarówno tworzenia, jak i stosowania prawa w postaci tekstów przepisów prawnych i pojawiających się w nich czy to zwrotów o charakterze nieostrym, czy też sformułowań nasuwających pewne wątpliwości interpretacyjne, wymuszają wytworzenie na gruncie prawa podatkowego pewnej instytucji prawnej wytwarzającej mechanizm postępowania w takich sytuacjach. Jest to szczególnie istotnie w stosunku do przedsiębiorców podlegających przepisom prawa podatkowego w związku z prowadzoną przez nich działalnością gospodarczą. Szczególnie ważne jest to z punktu widzenia przedsiębiorcy jako podmiotu słabszego na gruncie stosunku zobowiązaniowego występującego w prawie podatkowym, chodzi więc o pewną ochronę praw przedsiębiorcy na gruncie wadliwych przepisów prawnych.

Należy zwrócić uwagę na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, w którym podkreśla on pewną wadliwość interpretacyjną przepisów, ukazując, że sytuacja, w której przepis inaczej rozumie sąd, inaczej podmiot zobowiązany, a jeszcze inaczej organ podatkowy, jest pewnym przejawem arogancji ustawodawcy w stosunku do adresata tekstu prawnego[21].

Warto także przytoczyć sentencję wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, której istotą jest stwierdzenie, iż: „W demokratycznym państwie prawa obywatel nie może zostać zobowiązany do ponoszenia negatywnych skutków prawodawczych czy też ułomności techniki legislacyjnej, a nadto nie można na niego przerzucać rozwiązania

---

18 R. Mastalski, *Granice wytycza wykładnia językowa*, Rzeczpospolita 2000, nr 169, s. C-3.

19 R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 116; zwraca na to także uwagę wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2000 r., sygn. akt III SA 3055/99, Monitor Podatkowy 2001, nr 4, wskazujący że „formuła słowna jest bowiem granicą wszelkiego dopuszczalnego sensu, jakiego możemy poszukiwać w tekście normy prawnej".

20 B. Brzeziński, *Wstęp...*, s. 147.

21 Wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2000 r., sygn. akt III SA 3108/00, Glosa 2001, nr 9, s. 32.

wątpliwości co do brzmienia prawa, jak i jego stosowania, jeśli obiektywnie rzecz biorąc, wątpliwości te istnieją tak dla obywateli, jak i organów państwowych”[22].

Sentencja wyroku ma charakter dosyć ogólny, odnosząc się do obywateli, ale wydaje się, że jest przez to uniwersalna, gdyż także dotyczy przedsiębiorców, skoro celem sentencji jest zwrócenie uwagi na pewnie „niedociągnięcia legislacyjne” i wypracowanie pewnych norm postępowania dotyczących przepisów prawnych budzących wątpliwości interpretacyjne. Wydaje się to konieczne także pod względem ekonomicznym. Nie powinno się bowiem tworzyć zbyt zawiłych konstrukcji prawnych powodujących wątpliwości, rozbieżności interpretacyjne, bez pewnej zasady postępowania w takiej sytuacji, gdyż może to skutkować pewną niechęcią przedsiębiorcy do podjęcia działalności gospodarczej i być może przeniesienia działalności gospodarczej do innego państwa o bardziej przyjaznej konstrukcji prawa podatkowego w stosunku do przedsiębiorców.

Na gruncie polskiego systemu prawa podatkowego doktryna, a także orzecznictwo chociaż w mniejszym zakresie, wytworzyło pewną zasadę *in dubio pro tributario*, mającą zastosowanie w sytuacjach rozstrzygania wątpliwości[23].

Omawiając realizację zasady *in dubio pro tributario* pod względem głównie stosowania prawa, procesu wykładni prawa podatkowego, należy jednak zwrócić uwagę na jej szerszy zakres, gdyż wykracza ona poza proces wykładni prawa, dotycząc chociażby postępowania dowodowego na gruncie przepisów prawa podatkowego[24]. Omawiając jednak zasadę *in dubio* na potrzeby niniejszego artykułu, zwraca się uwagę na jej węższy charakter powiązany z procesem stosowania prawa[25].

Konstrukcji zasady *in dubio pro tributario* można doszukiwać się w treści przepisów Konstytucji RP w art. 84 dotyczącym regulacji opodatkowania w drodze ustawy, a także w art. 2 i określonej w nim zasadzie demokratycznego państwa prawa.

Powiązanie tej zasady z przedsiębiorcą na gruncie wykładni prawa prowadzi do uniemożliwienia dokonania rozstrzygnięć sprzecznych z wcześniejszymi wynikami wykładni przepisów prawa podatkowego, a w sytuacji niejednoznaczności przepisów prawa umożliwia organom podatkowym podjęcie rozstrzygnięcia korzystniejszego z punktu widzenia przedsiębiorcy[26].

---

22 Wyrok NSA z dnia 18 czerwca 1996 r., sygn. akt SA/Ł 1212/95, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2000, nr 2, poz. 53.

23 B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady...*, s. 10. Z punktu widzenia zastosowania wspomnianej zasady w orzecznictwie warto zwrócić uwagę na wyrok NSA wraz z glosą Z. Kmieciaka z dnia 18 stycznia 1988 r., sygn. akt III SA 964/87, Orzecznictwo Sądów Polskich 1990, nr 5–6, poz. 251, s. 541.

24 A. Mariański, *Nakaz…*, s. 6.

25 Z. Tobor, *Interpretacja „na korzyść” podatnika* [w:], J. Glumińska-Pawlic (red.), *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, Katowice 2007, s. 132.

26 NSA w wyroku z dnia 25 listopada 2009 r., sygn. akt III SA/Wa, 1037/99, LEX nr 550181, zwraca także uwagę nie tylko na fakt uchybień prawodawcy przy tworzeniu aktu prawnego, ale także uchybień organów dotyczących błędnej interpretacji przepisów jako pewnych przesłanek stosowania *in dubio pro tributario.*

Sama zasada *in dubio pro tributario* nie powinna budzić kontrowersji, gdyż ma ochronić podmiot słabszy przed niedoskonałościami systemu podatkowego, natomiast sam pomysł rozstrzygania wątpliwości czy też wybierania korzystniejszego rozstrzygnięcia dla przedsiębiorcy nasuwa pewne wątpliwości[27].

Wątpliwości te widoczne są na gruncie orzecznictwa, które różnie pojmuje zasadę *in dubio*, raz postuluje się orzekanie wszelkich wątpliwości na korzyść, zakazując przy tym rozstrzygania jakichkolwiek wątpliwości na niekorzyść[28]. Z drugiej zaś strony w orzecznictwie zwraca się uwagę na stosowanie nakazu orzekania na korzyść, ale tylko wtedy, gdy okoliczności co do stanu faktycznego bądź prawnego są istotne[29]. Zwraca się też uwagę na orzekanie na korzyść w przypadkach, kiedy w ogóle pojawiają się jakiekolwiek wątpliwości[30].

Bardzo interesujący wydaje się także wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, w którym formułuje się tezę: „Jeżeli rozbieżność orzecznictwa została spowodowana redakcją przepisu dopuszczającą możliwość różnej jego – a przy tym uzasadnionej – interpretacji, to nie wypowiadając się, która z nich jest prawidłowa, w takiej sytuacji w myśl utrwalonych zasad należy dać pierwszeństwo tej, która jest korzystniejsza (*in dubio pro tributario*)”[31]. Ponadto w przytoczonym orzeczeniu Naczelny Sąd Administracyjny wskazuje na możliwość interpretacji przepisów prawa podatkowego na kilka różnych sposobów, z których każdy jest właściwy, a pierwszeństwo ma ta interpretacja, która wydaje się korzystniejsza dla przedsiębiorcy, co jeszcze bardziej wzmacnia konstrukcję zasady *in dubio pro tributario*, skoro dopasowuje się interpretację pod względem jak najmniejszej dotkliwości dla przedsiębiorcy.

Wydaje się jednak, że z punktu widzenia procesu wykładni prawa i stosowania prawa najistotniejsze zagadnienie sprowadza się jednak do zasady *in dubio,* ale w odniesieniu do występujących w tekście prawnych sformułowań językowych. Chodzi więc o to, by w razie wątpliwości interpretacyjnych przy dokonywaniu wykładni językowej stosować dane znaczenie słowa korzystniejsze dla przedsiębiorcy. Jest to tym bardziej istotne, że tekst prawny jest bezpośrednim nośnikiem informacji pomiędzy ustawodawcą, a adresatem normy prawnej, w tym przypadku przedsiębiorcą. Nie można przecież na gruncie prawa podatkowego wymagać od przedsiębiorców powszechnej znajomości języka tekstów prawnych, stąd pojawia się postulat wyjaśniania wątpliwości co do gra-

---

27 Z. Tobor, *op. cit*., s. 132.

28 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 14 kwietnia 2005 r., sygn. akt I SA/Po 538/03, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2006, nr 6, poz. 109, a także wyrok SN z dnia 24 kwietnia 1997 r., III RN 14/97.

29 Wyrok WSA w Poznaniu z 13 maja 2005 r., I SA/Po 1366/02, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2007, nr 2, poz. 29. W sentencji WSA orzeka, że zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* istotne niejasności lub wątpliwości co do stanu faktycznego bądź prawnego nie powinny być tłumaczone na niekorzyść podmiotu, którego rozstrzygnięcie organu podatkowego dotyczy.

30 Wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2006 r., sygn. akt II FSK 163/06, ONSA 2006, nr 6, poz. 178.

31 Wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2008 r., sygn. akt II FSK 1348/07, LEX nr 523970.

matycznej wykładni na korzyść tego podmiotu. Taki pogląd znajduje także aprobatę w orzecznictwie[32].

Problem pojawia się, gdy na gruncie języka potocznego można przypisać normom kilka znaczeń, w takiej sytuacji należy wybrać to, które jest najbardziej oczywiste, zaś kierując się zasadą *in dubio*, należy wybrać zasadę korzystniejszą dla przedsiębiorcy[33]. Ten wybór najbardziej chroniącej podmiot interpretacji może także prowadzić do sytuacji ochrony podmiotu nawet kosztem interesu państwa[34]. Chociaż z drugiej strony taka interpretacja prowadzi do trochę dziwnej sytuacji, w której podmiot, przedsiębiorca może sobie wybrać odpowiednie rozumienie przepisu, oczywiście przy założeniu, że przepisy są niejednoznaczne[35]. Przy czym ograniczeniem przy pewnej dowolnej interpretacji jest niemożność interpretowania przepisów inaczej niż ich językowe znaczenie[36].

Na gruncie procesu wykładni prawa w związku z pojęciem przedsiębiorcy pojawia się problem interpretacyjny dotyczący interpretowania przepisów prawnych dotyczących ulg czy też zwolnień. Istotą problemu jest to, czy przepisy dotyczące ulg i zwolnień prawnych należy interpretować w sposób ścisły, przyznając pierwszeństwo wykładni celowościowej, czy jednak w dalszym ciągu na gruncie przepisów dotyczących ulg należy przyznać pierwszeństwo słownemu brzmieniu tekstu prawnego[37]. Co można także zauważyć w orzecznictwie, w którym zwraca się uwagę na pewne odstępstwa od wykładni językowej na rzecz celowościowej, w której także przyjmuje się wynik najkorzystniejszy dla podmiotu zobowiązanego[38]. Orzecznictwo więc formułuje w ten sposób granice stosowania wykładni językowej do procesu, w którym jej wyniki są niekorzystne, a także do przypadku, kiedy są sprzeczne z nadrzędnymi wartościami, szczególnie konstytucyjnymi[39].

---

32 Wyrok NSA z dnia 20 lutego 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 4229/06, Monitor Podatkowy 2007, nr 6, poz. 33.

33 A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika*, Warszawa 2009, s. 200.

34 *Ibidem*, s. 200.

35 Wyrok NSA z dnia 6 marca 1996 r., sygn. akt SA/Bk 95/95, http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/019E7C3124.

36 B. Brzeziński, Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia 14 grudnia 2000 r., sygn. akt FPS 6/00, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2002, nr 2, s. 255.

37 A. Mariański, *Rozstrzyganie...*, s. 227, w orzecznictwie zaś należy zwrócić uwagę na wyrok WSA z dnia 13 czerwca 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 274/05, LEX nr 190344, w którym stwierdza się, że: Wszelkie odstępstwa od zasady potrącalności podatku naliczonego stanowią wyjątki istotnie ograniczające zasady konstrukcyjne podatku. Zatem muszą one wynikać z jednoznacznie brzmiącego przepisu prawa, a nie z wykładni celowościowej czy słuszności. W szczególności należy pamiętać, iż niedopuszczalne jest prowadzenie wykładni przepisów w taki sposób, który prowadzi do rozstrzygnięć niekorzystnych dla podmiotu, jeżeli możliwa jest inna wykładnia, której wynik jest korzystny dla tej jednostki (*in dubio pro tributario*).

38 Uchwała sędziów SN z dnia 13 marca 2002 r., sygn. akt III ZP 21/01, Glosa 2002, nr 10, s. 37, a także wyrok NSA z dnia 28 listopada 2001 r., I SA/Gd 633/01, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2002 nr 3, poz. 87.

39 R. Mastalski, *Miejsce wykładni językowej w procesie stosowania prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy 2007, nr 7, s. 11.

Z drugiej strony jednak w orzecznictwie zwraca się uwagę na sytuacje, w której Naczelny Sąd Administracyjny uznał, iż przyjęte w skardze kasacyjnej założenie o wieloznaczności analizowanego przepisu jest błędne, został on bowiem skonstruowany w sposób nienasuwający zastrzeżeń, co do jego możliwego znaczenia. Ten stan rzeczy wyklucza z kolei konieczność odwoływania się w jakimkolwiek zakresie do interpretacji celowościowej czy zasady *in dubio pro tributario*, w której wbrew jasnemu pod względem językowym sformułowaniu przepisu nadawałoby mu się jakieś inne znaczenie, aniżeli oczywiste znaczenie językowe na przykład w drodze wykładni celowościowej ograniczało zakres jego działania, wówczas rola ustawodawcy byłaby tylko pozorna[40].

Ze względu na rolę zasady *in dubio pro tributario* także w odniesieniu do procesu interpretacji w związku z ulgami i zwolnieniami uzasadnione wydaje się stosowanie jej w takim samym zakresie, jak wobec innych regulacji prawa podatkowego[41]. Oznacza to, że w regulacjach dotyczących ulg i zwolnień nie należy stosować zasady *in dubio pro fisco* i doprowadzać do sytuacji, w której ulgi podatkowe stają się kolejną tzw. pułapką podatkową[42]. Konsekwencją tego powinno być stosowanie przez organy podatkowe zasady orzekania na korzyść przedsiębiorcy w przypadku, gdy przepisy takie nie są precyzyjne lub jasne, z drugiej zaś strony zasadę orzekania na korzyść należy ograniczyć do sytuacji, w których nie dochodziłoby do poszerzania przez przedsiębiorcę uprawnień dotyczących ulg czy też zwolnień poprzez wykładnię rozszerzającą[43].

Problem dotyczący zwolnień czy też ulg podatkowych związany jest w prawie podatkowym także z innym zagadnieniem – zasadą dotyczącą ograniczonego stosowania analogii w prawie podatkowym – co pokazuje złożoność materii prawa podatkowego w przypadku przepisów dotyczących ulg czy też zwolnień. Niejednoznaczność przepisów dotyczących ulg czy też zwolnień podatkowych nie może obciążać przedsiębiorców jako adresatów norm prawa podatkowego. Z drugiej strony natomiast przedsiębiorcy próbują wykorzystać niedoskonałość prawa podatkowego, „naginając" treść przepisów dotyczących ulg, zwolnień podatkowych czy próbując posłużyć się wykładnią celowościową wbrew sensowi słów nadanemu przez ustawodawcę.

Zasada ograniczonego stosowania analogii w prawie podatkowym

Drugą zasadą ogólną prawa podatkowego istotną z punktu widzenia przedsiębiorcy jest zasada ograniczonego stosowania analogii w prawie podatkowym. Ograniczenie

40 Wyrok NSA z dnia 26 marca 2007 r., sygn. akt II FSK 405/06, *LEX nr 491234.*

41 A. Mariański, Nakaz…, s. 5.

42 A. Mariański, Rozstrzyganie..., s. 228.

43 Warto zwrócić uwagę na wyrok SN z dnia 7 maja 1997 r., sygn. akt III RN 22/97, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1998, nr 4, poz. 124, w którym to stwierdza się, że zasadą jest ścisła interpretacja przepisów wprowadzających przywileje podatkowe, zaś stosowanie ulg nie może wynikać z rozszerzającej interpretacji przepisów wprowadzających przywileje podatkowe.

stosowania analogii w prawie podatkowym wynika z systemu wartości podmiotu stosującego prawo, ale jest także związane z daną gałęzią prawa, której przepisy są interpretowane[44]. W prawie karnym, administracyjnym czy też podatkowym ogranicza się stosowanie analogii ze względu na jej działania na niekorzyść jednostki, co mogłoby prowadzić do rozszerzania w drodze wnioskowania przez analogię obowiązków ciążących na danej jednostce, zaś z punktu widzenia prawa cywilnego analogia postrzegana jest jako powszechne zjawisko[45].

Proces wnioskowania poprzez analogię opiera się na zasadzie: „fakty podobne do siebie pod istotnym względem powinny pociągać za sobą te same konsekwencje"[46].

Analogia więc opiera się na wnioskowaniu na podstawie podobnych faktów, podobnych stanów prawnych i wyciąganiu na podstawie jednego stanu prawnego konsekwencji w stosunku do drugiego stanu prawnego.

W doktrynie wyróżnia się stosowanie analogii *legis* oraz analogii *iuris*, a na gruncie prawa podatkowego przede wszystkim należy odnieść się do analogii *legis*[47]. Analogia *iuris* nawiązuje do ogólnych zasad czy założeń danego systemu prawa i polega na tym, że interpretator sięgając do analogii tego rodzaju, pomija regułę prawa, dając pierwszeństwo bardziej lub mniej wyraźnie sformułowanej zasadzie prawa[48]. Zaś analogia *legis* oznacza podporządkowanie określonych kategorii stanów faktycznych przepisowi, z którego w drodze wykładni językowej nie sposób jest wywieść normy o takim zasięgu, jest więc nawiązaniem do konkretnego, obowiązującego przepisu bądź grupy przepisów[49].

Omawiając zagadnienie analogii w prawie podatkowym, należy raz jeszcze zwrócić uwagę na zagadnienia dotyczące formułowania w aktach normatywnych ulg oraz zwolnień, gdyż do nich przede wszystkim odnosi się stosowanie analogii.

Warto przy tym zwrócić uwagę na stosunek orzecznictwa do zagadnienia dotyczącego analogii, szczególnie tworzenia na drodze analogii stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu. Ponadto przez analogię nie można tworzyć nowych podatkowoprawnych stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, gdyż jest to zakres wolny od opodatkowania. Konkludując, w prawie podatkowym należy szukać granic opodatkowania, poza które nie powinna wychodzić wykładnia[50].

Poza tym w prawie podatkowym zwraca się uwagę na fakt ograniczonego stosowania analogii, co wiąże się z nieposzerzaniem wynikającym z tekstów prawnych uprawnień podmiotów, w tym także przedsiębiorców. Z jednej strony bowiem stosowanie ana-

---

44 R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 120.
45 *Ibidem*.
46 J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 280.
47 R. Mastalski, *Stosowanie...*, Warszawa 2008, s. 119.
48 B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 123.
49 *Ibidem*, s. 123.
50 Wyrok NSA z dnia 10 maja 2000 r., sygn. akt I SA/Lu 1702/98, LEX nr 4567.

logii w prawie podatkowym ma za zadanie podkreślić równe i sprawiedliwe traktowanie adresatów aktów normatywnych, zaś z drugiej strony potrzeba stosowania analogii wiąże się z występowaniem luk prawnych i ma na celu ich wypełnienie[51]. Według doktryny stosowanie analogii w prawie podatkowym powinno więc głównie ograniczyć się do uzupełnienia luk konstrukcyjnych uniemożliwiających właściwe stosowanie prawa podatkowego[52]. Przy czym analogia ma także zastosowanie w przypadku występowania wątpliwości słownych na gruncie analizowanych przepisów, a także w przypadku „poprawiania", „korygowania" czy też modernizacji obowiązującego prawa[53].

Należy więc upatrywać istotę stosowania analogii w prawie podatkowym, jak to było w przypadku zasady *in dubio pro tributario*, w ochronie przedsiębiorcy jako podmiotu słabszego przed niedoskonałościami tekstów prawnych; pod tym względem obie zasady są więc zbieżne. W orzecznictwie pojawia się nawet pogląd, który traktuje zasadę ograniczonego stosowania analogii w prawie podatkowym jako konsekwencję stosowania zasady *in dubio*, funkcjonowanie analogii w prawie podatkowym bowiem wiąże się także z orzekaniem na korzyść, kiedy pojawiają się wątpliwości interpretacyjne i postuluje się, by wybrać interpretację korzystniejszą dla przedsiębiorcy[54].

Bardzo interesujące wydają się poglądy orzecznictwa dotyczące analogii w prawie podatkowym. Można dostrzec pewną ewolucję w postrzeganiu tej zasady. Z początku orzecznictwo zwracało uwagę, że „Prawo podatkowe nie posługuje się zasadą analogii"[55], czy też zwracając uwagę na to, by „przepisy podatkowe były interpretowane w sposób ścisły, zgodnie z zasadami wykładni językowej, a stosowanie analogii lub też wykładni zwężającej czy też ścieśniającej jest niedopuszczalne"[56]. Z czasem jednak stanowisko orzecznictwa uległo zmianie, jak w wyroku TK, w którym stwierdzono, że: „Przy usuwaniu luk nie powinno się wykluczać korzystania z analogii i to zarówno z ustawy, jak i z prawa"[57].

Z punktu widzenia przedsiębiorcy jednak istotniejsze wydają się poglądy orzecznictwa w stosunku do zwolnień i ulg, przede wszystkim ze względu na niejasności interpretacyjne i szczególny charakter tych przepisów.

---

51 Doktryna definiuje luki prawne jako wielowariantowe możliwości interpretacyjne; B. Brzeziński, *Podstawy...*, s. 121, autor zwraca uwagę, że doskonałym przykładem występowania luk na gruncie prawa podatkowego jest brak przepisu ustalającego stawkę podatkową dla określonej sytuacji podlegającej opodatkowaniu.

52 R. Mastalski, *Stosowanie...*, s. 126.

53 R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989, s. 112.

54 A. Mariański, *Rozstrzyganie...*, s. 221.

55 Wyrok NSA z dnia 2 października 1998 r., sygn. akt SA/Bk 1252/97, LEX nr 34964.

56 Wyrok NSA z dnia 9 czerwca 1999 r., sygn. akt I SA/Lu 384/98, LEX nr 38128.

57 Wyrok TK z dnia z dnia 8 listopada 1994 r., sygn. akt P.1/94, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego 1994, nr 2, poz. 27.

Judykatura w sceptyczny sposób odnosi się do stosowania analogii w przypadku wprowadzania przez ustawodawcę ulg czy zwolnień, zwracając uwagę, iż : „Przez analogię nie można tworzyć nowych podatkowoprawnych stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, ani też tworzyć nowych stanów faktycznych w zakresie ulg i zwolnień”[58]. W innym orzeczeniu zwrócono uwagę, iż: „ W prawie podatkowym niedopuszczalne jest stosowanie analogii; obowiązki oraz ulgi podatkowe muszą wynikać wprost z przepisów ustawowych”[59]. Odnosząc poglądy orzecznictwa z zakresu posługiwania się analogią do pozycji przedsiębiorcy, należy zwrócić uwagę na kolejny wyrok sądu, w którym zawarta była teza , iż: „Sąd w składzie orzekającym w niniejszej sprawie nie dopuszcza stosowania w prawie podatkowym analogii nawet w sytuacjach korzystnych (*in dubio pro tributario*). Przepisy podatkowe powinny być sformułowane w sposób jasny i czytelny zarówno wtedy gdy wynikają z nich obowiązki podatkowe, jak i wtedy gdy wprowadzają zwolnienia i ulgi. Brak natomiast miejsca przy stosowaniu przepisów podatkowych dla posługiwania się analogią”[60]. Z punktu widzenia przedsiębiorcy przytoczony wyrok wydaje się najmniej korzystny, postuluje bowiem całkowite zaprzestanie posługiwania się analogią na gruncie stosowania prawa podatkowego, co wydaje się błędne przy założeniu, iż system prawa podatkowego jest przejrzysty. Z drugiej zaś strony nie budziły wątpliwości tezy orzecznictwa, w których wykluczano możliwość rozciągania poprzez analogię zakresu obowiązywania przepisu na stany faktyczne nieobjęte zakresem normy podatkowoprawnej możliwej do wyinterpretowania z tekstu przepisów ustawy[61]. Można to dostrzec w orzeczeniach, z których wynika, że: „Przez analogię nie można tworzyć nowych podatkowoprawnych stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, gdyż jest to zakres wolny od opodatkowania”[62], czy też że: „nieuregulowanie przez ustawodawcę adekwatnego podatkowego stanu faktycznego, niezależnie od jego przyczyn, oznacza istnienie obszaru wolnego od opodatkowania i nie może być rozumiane jako luka prawna, podlegająca wypełnieniu w drodze analogii”[63].

Ograniczenie stosowania analogii w prawie podatkowym wydaje się uzasadnione tym, by nie poszerzać czy to katalogu podmiotów uprawnionych do korzystania z ulg i zwolnień, czy też zakresu przedmiotowego zwolnień i ulg. Zasadne wydaje się, by w stosunku do regulacji dotyczącej zwolnień stosowano prawo wprost. Analogię natomiast powinno się ograniczyć tylko do stosowania w sytuacjach niejednoznacznych, czy jak określa się to na gruncie prawa podatkowego – do uzupełniania luk prawnych. Poza tym na

58 Wyrok NSA z dnia 16 lutego 2000 r., sygn. akt I SA/Lu 1540/98, LEX nr 40732.
59 Wyrok NSA z dnia 10 marca 1994 r., sygn. akt SA/Ka 1857/93, ONSA 1995, nr 1, poz. 42.
60 Wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2000 r., sygn. akt SA/Kr 1413/97, LEX nr 37229.
61 B. Brzeziński, *Podstawy...*, s. 123.
62 Wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2000 r., sygn. akt. I SA/Lu 1372/98, LEX nr 43385.
63 Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2001 r., sygn. akt I SA/ Łd 251/00, LEX nr 53603.

gruncie dorobku doktryny dopuszczalność stosowania analogii nie budzi wątpliwości, kontrowersje bowiem związane są z granicami dopuszczalności stosowania analogii[64].

W końcu tworząc niedoskonałe prawo, należy uwzględnić pewne mechanizmy chroniące przedsiębiorców przed tymi niedogodnościami. Najlepszym przykładem zastosowania analogii w prawie podatkowym jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczący zastosowania się przez podmiot zobowiązany do błędnej urzędowej interpretacji prawa. Naczelny Sąd Administracyjny opowiedział się za ochroną podmiotu w związku z wadliwym działaniem organów podatkowych[65].

Podsumowanie

Z punktu widzenia przedsiębiorcy – podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, ale przede wszystkim adresata norm prawa podatkowego, należy zwrócić uwagę na wspomniane dwie istotne zasady z punktu widzenia stosowania prawa podatkowego.

Uzasadnienie dla obu tych zasad ma taki sam charakter. Chodzi bowiem o uchronienie przedsiębiorcy przed konsekwencjami niedoskonałości polskiego systemu prawa podatkowego, a mianowicie, pewnych rozbieżności w procesie stosowania prawa, funkcjonowania w tekstach prawnych niejednoznacznych zwrotów czy też, jak było to podkreślone, występowania przepisów, które są odmiennie rozumiane przez podmiot zobowiązany, czyli przedsiębiorcę, sąd oraz organ podatkowy.

O ile zasada *in dubio pro tributario* sprowadza się do „wybierania" korzystniejszego rozumienia przepisu dla przedsiębiorcy, mając chronić go przed jeszcze bardziej roszczeniowym podejściem państwa przy niejasnych przepisach, o tyle zasada analogii występująca w prawie podatkowym zmierza do nieposzerzenia czy też niezwężania uprawnień poza te zawarte bezpośrednio w treści przepisów prawnych. Obie zasady chroniące przedsiębiorcę mają pewny punkt wspólny, którym są przepisy związane z ulgami i zwolnieniami, gdyż zasada analogii zabrania w nich poszerzania uprawnień, stanów faktycznych, a w razie istnienia wątpliwości zezwala na stosowanie wnioskowania na korzyść.

Warto przy tym zwrócić jeszcze uwagę na pogląd doktryny, dotyczący niedoskonałości polskiego prawa podatkowego oraz wytykający rządowi i parlamentowi brak inicjatyw realnych zmian systemu podatkowego, co z perspektywy przedsiębiorców oznacza, że jedyną skuteczną siłą działającą na rzecz poprawy istniejącego stanu rzeczy były

---

64 R. Mastalski, *Stosowanie...*, s. 124.

65 Wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2000 r., sygn. akt I SA/Ka 1414/99, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2002, nr 3, s. 294; a także B. Brzeziński, Glosa do wyroku NSA z dnia 4 grudnia 2000 r., sygn. akt I SA/Ka 1414/99, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2002, nr 3, s. 356, gdzie autor zwraca uwagę na co prawda fakt posłużenia się uzasadnieniem analogii w prawie podatkowym, wytykając jednak wątpliwe argumenty, by nie posługiwać się zwrotem analogii, co najwidoczniej nie jest dobrze postrzegane w orzecznictwie.

sądy[66]. Co prawda nie mogą one uprościć systemu prawa podatkowego, jednak propagując konsekwentne stosowania *in dubio pro tributario*, mogą „uczyć" ustawodawcę określonych manier legislacyjnych[67]. Z punktu widzenia przedsiębiorcy byłoby to korzystne ze względu na nieobciążanie przedsiębiorcy w sytuacjach budzących wątpliwość czy też z wobec pewnego lekceważenia przez państwo przedsiębiorcy przejawiającego się w tworzeniu określonej jakości prawa, które bywa rozumiane inaczej przed przedsiębiorców, organy podatkowe i sądy.

Tym bardziej wydaje się zasadne konstruowanie w prawie podatkowym pewnych szczególnych zasad chroniących przedsiębiorców. Poza czynnikiem związanym z brakiem znajomości przez przedsiębiorców prawa podatkowego, istotny jest także czynnik ekonomiczny. Chodzi głównie o to, by „nie zniechęcać" przedsiębiorców do prowadzenia działalności gospodarczej na gruncie danego systemu prawnego i by przy tym nie tworzyć zbyt zawiłych konstrukcji.

[66] B. Brzeziński, *O idei uproszczenia prawa podatkowego*, [w:] *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga Pamiątkowa ku czci profesor Natalii Gaj*, Warszawa 1999, s. 343, a także A. Mariański, *Rozstrzyganie…*, s. 202.

[67] B. Brzeziński, *O idei…*, s. 343.

Dobrosława Antonów

Opłata skarbowa od wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji)

Słowa kluczowe:
opłata skarbowa, zezwolenie, pozwolenie, koncesja

Wprowadzenie

Opłata skarbowa uregulowana w przepisach ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej[1] (dalej: u.o.s.) stanowi w polskim systemie podatkowym formę ekwiwalentu za czynności organów administracji publicznej podejmowane w indywidualnych sprawach należących do właściwości tych organów[2]. W taki sposób ustawodawca, na etapie prac legislacyjnych nad obowiązującą u.o.s. (w uzasadnieniu do projektu u.o.s.), określił miejsce tej opłaty wśród danin publicznych.

Przedmiot opłaty skarbowej (kategorie czynności organów administracji publicznej, za które pobierana jest ta opłata) wskazany został w formie zamkniętego wyliczenia w przepisie art. 1 u.o.s. Przedmiotem opłaty skarbowej, zgodnie z przepisem art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. c) u.o.s., w sprawach indywidualnych z zakresu administracji publicznej jest między innymi wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji). Zgodnie z przepisem art. 1 ust. 2 u.o.s. opłacie skarbowej podlega także wydanie zezwolenia (pozwolenia) przez podmioty inne niż organy administracji rządowej i samorządowej w związku z wykonywaniem zadań z zakresu administracji publicznej.

Problematyka dotycząca opłaty skarbowej od wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) jest niezmiernie rzadko podejmowana w doktrynie. Nieliczne w tym zakresie jest także orzecznictwo sądowe i interpretacje organów podatkowych. Problematyka ta zasługuje jednak na bardziej wnikliwą analizę, zwłaszcza że wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji) na tle pozostałych kategorii przedmiotu tej opłaty wyróżnia to, że opłata pobierana z tego tytułu należy do najwyższych. Ciężar podatkowy z tytułu opłaty skarbowej od wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) osiąga w określonych przypadkach wysokość nawet kilkunastu tysięcy złotych i ciąży w przeważającej części (choć nie tylko) na przedsiębiorcach prowadzących działalność gospodarczą na podstawie uzyskanych zezwoleń (pozwoleń, koncesji).

---

1 T.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 1282 ze zm.

2 Uzasadnienie projektu ustawy o opłacie skarbowej, druk sejmowy nr 737 Sejmu RP V kadencji, www.sejm.gov.pl

W doktrynie dokonuje się podziału opłat publicznych na opłaty uiszczane w zamian za usługi zakładów użyteczności publicznej, oraz opłaty pobierane za czynności organów władzy państwowej[3], a także innego podziału: na opłaty, które wynikają z określonych nakładów poczynionych przez podmioty publiczne oraz te, które związane są z określonymi korzyściami uzyskiwanymi przez osoby je uiszczające[4]. Odnosząc te dwa sposoby podziału opłat publicznych do opłaty skarbowej, należy ją zaliczyć do opłat pobieranych za czynności organów władzy publicznej. Opłatę tę można także, inaczej niż uczynił to prawodawca w uzasadnieniu do projektu ustawy, zaliczyć do opłat związanych z określonymi korzyściami uzyskiwanymi przez podmioty ją uiszczające. W doktrynie podkreśla się, iż ze względu na to, że opłata ta pobierana jest z tytułu podejmowania odpowiednich, zindywidualizowanych decyzji odnoszących się do konkretnych osób, nie pełni ona roli refundowania nakładów poniesionych przez organ publiczny za taką działalność, lecz jest zapłatą za indywidualną korzyść, jaką decyzja taka przynosi konkretnej osobie[5]. W największym stopniu odnosi się to właśnie do opłaty z tytułu wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji). Istota zezwolenia (pozwolenia, koncesji) pozwala bowiem na to, aby bardziej niż w innych przypadkach przedmiotu opłaty skarbowej, wykazać potencjalne korzyści wynikające z uzyskanego zezwolenia (pozwolenia, koncesji). Dotyczy to zwłaszcza zezwolenia (pozwolenia, koncesji) na prowadzenie określonego rodzaju działalności. Możliwości zarobkowe wynikające z charakteru działalności prowadzonej na podstawie uzyskanego zezwolenia (pozwolenia, koncesji) stanowić mogą uzasadnienie poboru opłaty oraz wyznacznik ustalenia jej wysokości[6]. Relacja uzyskanego zezwolenia (pozwolenia, koncesji) do korzyści wynikających z prowadzonej na jego podstawie działalności stanowi w doktrynie argument przemawiający za zaliczeniem opłaty skarbowej z tytułu jego wydania do wydatków warunkujących i obciążających podejmowanie tej działalności. Można mianowicie odnaleźć pogląd, iż opłata skarbowa od wydania koncesji, jako opłata związana z czynnościami dotyczącymi obrotu gospodarczego, stanowi element kosztów tego obrotu[7]. Spotkać można także stanowisko, iż opłata skarbowa od zezwoleń związanych z działalnością zarobkową stanowi w pewnym sensie zryczałtowane opodatkowanie przyszłej działalności i uznać ją można za swoistą formę zryczałtowanego podatku przychodowego pobieranego z góry (antycypacyjnie)[8].

---

3 L. Adam, *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa 1962, s. 77.

4 J. Jaśkiewiczowa, *Elementy podatkowe opłat publicznych w Polsce*, [w:] Z. Jaśkiewicz (red.), *Studia podatkowe i budżetowe*, Toruń 1964, s. 8.

5 *Ibidem*, s. 7. Podobnie na temat tej kategorii opłat, zwłaszcza opłaty od nadawania koncesji, L. Adam, *op. cit.*, s. 77.

6 Na temat korzyści wynikających z czynności objętych opłatą jako podstawy ustalenia wysokości tej opłaty J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz – Gdańsk 2007, s. 34.

7 *Ibidem*, s. 81.

8 J. Jaśkiewiczowa, *op. cit.*, s. 31.

Przedmiot opłaty skarbowej od wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji)

Zasadnicze znaczenia w normatywnej konstrukcji opłaty skarbowej ma art. 1 u.o.s. określający jej zakres przedmiotowy. W przepisie tym ustawodawca, posługując się zwrotem: „opłacie skarbowej podlega", wskazał jako przedmiot opłaty skarbowej: dokonanie czynności urzędowych na podstawie zgłoszenia lub na wniosek w sprawach indywidualnych z zakresu administracji publicznej, wydanie zaświadczenia na wniosek, wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji) oraz złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury.

Zgodnie z konwencją przyjętą w tym przepisie wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji) objęte jest opłatą skarbową pod warunkiem, że czynność ta została dokonana w sprawie indywidualnej z zakresu administracji publicznej. Dodatkowo, zauważyć należy, iż ustawodawca wyraźnie rozgraniczył czynność wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) od kategorii przedmiotu opłaty wskazanego w art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.o.s., czyli dokonania czynności urzędowej na podstawie zgłoszenia lub na wniosek. Redakcja tego przepisu rodzić może pewne wątpliwości. Wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji) mieści się bowiem w szerszej kategorii określonej przez ustawodawcę jako: dokonanie czynności urzędowej, o której mowa w przepisie art. 1 ust. 1 pkt 1 lit a) u.o.s. Czynność ta przeprowadzana jest przy tym zawsze w sprawie indywidualnej z zakresu administracji publicznej na wniosek lub na podstawie zgłoszenia. Czynność wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji), podobnie zresztą jak czynność wydania zaświadczenia, została jednak dodatkowo wskazana w tym przepisie w odrębnym punkcie, obok szerszej kategorii czynności urzędowych, w której i tak się mieści[9]. Niezależnie od wątpliwości, jakie mogą powstać na gruncie redakcji tego przepisu, przyjąć należy, iż „zakwalifikowanie określonej grupy czynności organów administracji publicznej do kategorii „zezwolenia" oznacza, że żadna z decyzji dotyczących konkretnego zezwolenia (jego wydania, zmiany, wygaszenia) nie może być oceniana w kontekście przepisów I części załącznika – dotyczącej czynności urzędowych"[10].

Analiza konstrukcji przepisu art. 1 u.o.s. pozwala jedynie na bardzo ogólne określenie przedmiotu opłaty skarbowej. Jego szczegółowa analiza wymaga uwzględnienia treści załącznika do u.o.s. Zgodnie bowiem z przepisem art. 4 u.o.s. wykaz przedmiotów opłaty skarbowej, stawki tej opłaty oraz zwolnienia określa załącznik do ustawy. Znaczenie mają także art. 2 i 3 u.o.s. zawierające regulacje wyłączeń ustawowych.

---

9 Podobnie na ten temat R. Skwarło, *Ustawa o opłacie skarbowe. Komentarz,*, Warszawa 2008, s. 12–13.

10 Pismo Ministerstwa Finansów Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru z dnia 12 sierpnia 2010 r., Opłata skarbowa od zmiany wydanego pozwolenia, PL/LM/835/36/EOB/GKW/2010/133, „Biuletyn Skarbowy" 2010, nr 5, s. 24.

W konstrukcji załącznika ustawodawca przyjął podział treści odpowiadający podziałowi przedmiotu opłaty skarbowej w art. 1 u.o.s. Każdej z kategorii czynności podlegających opłacie skarbowej wskazanych w przepisie art. 1 u.o.s. odpowiada jedna część (wskazana w kolumnie I tabeli) załącznika. Czynności wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) dotyczy części III załącznika. W części tej ustawodawca wskazał szczegółowo – w 46 punktach – przypadki czynności określonych jako zbiorcza kategoria zezwoleń (pozwoleń, koncesji). Analiza treści części III załącznika wskazuje, iż znalazły się tam jednak także czynności urzędowe polegające na wydaniu: zezwolenia, wizy, pozwolenia, upoważnienia, licencji, koncesji i zgody. Czynnościom tym przypisane zostały stawki opłaty skarbowej oraz wskazany został katalog zwolnień przedmiotowych.

Część III załącznika do u.o.s. dość kompleksowo określa jako przedmiot opłaty skarbowej wszelkie czynności urzędowe, których przedmiotem jest zezwolenie (pozwolenie, koncesja). Zgodnie z ust. 46 części III załącznika opłacie skarbowej podlega także przedłużenie terminu ważności lub zmiana warunków wydanego zezwolenia (pozwolenia, koncesji), jeżeli dotyczy przedłużenia terminu ważności lub rozszerzenia zakresu działalności, lub jeżeli treścią zmiany jest kolejny rodzaj działalności (z zastrzeżeniem ust. 17–19, a więc z zastrzeżeniem odrębnych stawek opłaty skarbowej z tytułu przedłużenia terminu ważności lub zmiany warunków wydanego zezwolenia na otwarcie na terytorium RP oddziału banku zagranicznego, przedłużenia terminu ważności lub zmiany warunków wydanego zezwolenia na otwarcie na terytorium RP przedstawicielstwa banku zagranicznego oraz zmiany wydanego zezwolenia na wykonywanie działalności ubezpieczeniowej).

Analiza treści części III załącznika rodzi pewne refleksje dotyczące kategorii czynności mieszczących się pod zbiorczą nazwą: zezwolenia (pozwolenia, koncesje). Spostrzeżenia w tym zakresie mają nie tylko charakter porządkujący, ale co ważniejsze, mogą mieć znaczenie w związku z właściwym rozpoznaniem przedmiotu opłaty skarbowej.

Relacja art. 1 u.o.s. w stosunku do treści załącznika pozwala stwierdzić, iż w przepisie art. 1 u.o.s. ustawodawca posłużył się określeniem „zezwolenie (pozwolenie, koncesja)" w celu wskazania, iż opłatą skarbową objęte jest wydanie aktu administracyjnego w formie decyzji o szczególnej nazwie, określanych w przepisach szczegółowych między innymi jako zezwolenia, pozwolenia, lub koncesje. Treść części III załącznika do u.o.s. rozszerza następnie zakres objętych opłatą skarbową decyzji o szczególnej nazwie o wizy, upoważnienia, licencje i zgody. Przypuszczać zatem można, iż ustawodawca zamierzał objąć opłatą skarbową określoną kategorię aktów administracyjnych wydawanych przez organy administracji publicznej, uregulowanych w różnych obszarach systemu prawa i nazwanych przez ustawodawcę w zróżnicowany sposób. Ustalenia wymagałaby zatem cecha wspólna wszystkich tych kategorii aktów administracyjnych.

Skrót przyjęty przez ustawodawcę w art. 1 u.o.s. pozwala bowiem stwierdzić, iż wszystkie wskazane kategorie, chociaż inaczej nazwane, są podobne co do treści. Założenie takie koresponduje z przyjętym w doktrynie rozumieniem zezwolenia jako formy aktu administracyjnego ustalającego uprawnienia w sferze prawa administracyjnego lub wyrażającego zgodę na dokonanie przedsięwzięcia lub podjęcie czynności dopuszczonej normami prawa administracyjnego[11]. Akt administracyjny tego typu nie zawsze określany jest przez ustawodawcę szczególną nazwą – zezwolenie. Równie często ustawodawca posługuje się nazwą pozwolenie, zgoda czy karta[12]. W literaturze podkreśla się więc istotę merytoryczną (treść) tego typu decyzji niezależną od zróżnicowanego nazewnictwa. Wskazuje się np., iż „zezwolenia i podobnej treści, chociaż różne w nazwie akty (pozwolenia, upoważnienia, uprawnienia, licencje) stanowią równolegle – obok koncesji – stosowany w polskim prawie prawny środek reglamentacji"[13], lub też, że decyzja zezwalająca może nosić nazwę np. upoważnienie, licencja, pozwolenie czy zgoda[14]. Wszystkie zatem wymienione przez ustawodawcę kategorie nazwanych decyzji administracyjnych stanowią jedną kategorię pozwolenia administracyjnego. Ich cechą wspólną jest to, że określają pewną swobodę działania jednostki w różnych sferach życia. W przeważającej części swoboda ta dotyczy podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej. W większości stanowią one zatem instrument reglamentacji gospodarczej. Nie jest tak jednak zawsze, zwłaszcza bowiem zezwolenia znajdują zastosowanie także poza sferą uregulowań prawa gospodarczego. Analiza treści załącznika do u.o.s. prowadzi do wniosku, iż ta kategoria czynności urzędowych podlegających opłacie skarbowej odnosi się do wielu różnorodnych zjawisk administracyjnych (np. zezwolenia na zawarcie małżeństwa, o którym mowa w art. 4 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, pozwolenia wydawane na podstawie przepisów prawa budowlanego, wizy, pozwolenia na wywóz zabytków za granicę, zezwolenia na zamieszkanie wydawane na podstawie przepisów ustawy z dnia 13 czerwca 2003 r. o cudzoziemcach[15]), jednak w przeważającej części odnosi się do sfery prowadzenia różnego rodzaju działalności gospodarczej (np. zezwolenie na utworzenie banku spółdzielczego lub banku w formie spółki akcyjnej, zezwolenia na wykonywanie działalności ubezpieczeniowej, licencje połowowe, pozwolenia radiowe, koncesje na wykonywanie działalności gospodarczej w zakresie obrotu z zagranicą paliwami i energią, zezwolenie na wykonywanie działalności brokerskiej w zakresie ubezpieczeń albo reasekuracji).

---

11 A. Błaś, [w:] J. Boć (red.), *Prawo administracyjne*, Wrocław 2007, s. 332.
12 *Ibidem*, s. 332.
13 C. Kosikowski, *Prawo gospodarcze publiczne*, Warszawa 1995, s. 140–141 i s. 256–257.
14 L. Bielecki, *Charakter prawny zezwolenia jako aktu administracyjnego*, „Rzeszowskie Zeszyty Naukowe. Prawo – Ekonomia" 2000, tom XXIX, s. 110–111.
15 T.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 264, poz. 1573 ze zm.

Wyliczenie w załączniku do u.o.s. kategorii przedmiotów opłaty skarbowej nie ma charakteru zamkniętego. W ustępie 44 części III załącznika wskazano zbiorczą kategorię: innych niż wymienione w załączniku zezwoleń (pozwoleń, koncesji), dodatkowo dzieląc je dalej na dotyczące wykonywania działalności gospodarczej oraz pozostałe. Ocena tej regulacji w kontekście całości części III załącznika rodzić może poważne wątpliwości interpretacyjne. Skoro ustawodawca w art. 1 u.o.s. posłużył się uproszczeniem, określając za pomocą trzech nazw: zezwolenia (pozwolenia, koncesje) szczegółowo wymienione w załączniku decyzje, do których należą zezwolenia, wizy, pozwolenia, upoważnienia, licencje, koncesje i zgody, powstaje zatem pytanie, jaką przesłanką należy kierować się, obejmując opłatą skarbową kolejne, inne niż wskazane w załączniku zezwolenia (pozwolenia, koncesje) decyzje. Najbardziej oczywiste kryterium nazwy okazuje się niewystarczające. Czy tymi innymi zezwoleniami, pozwoleniami i koncesjami mogą być jedynie inne, niż wymienione w załączniku decyzje wyłącznie o takich nazwach? Czy może w grę wchodzą także inne decyzje o nazwach przewidzianych w całej części III załącznika, a więc może np. inne licencje czy zgody? A może wreszcie intencją ustawodawcy było objęcie opłatą skarbową wszelkich aktów o charakterze przyzwalającym? Wówczas kryterium nazwy miałoby drugorzędne znaczenie, decydującą zaś rolę odgrywałoby ustalenie istoty merytorycznej takiego aktu administracyjnego i rozpoznania go jako aktu zezwalającego.

Analogiczna regulacja w stosunku do ust. 44 części III załącznika do u.o.s. znalazła się także w ust. 53 w części I tego załącznika poświeconej czynnościom urzędowym. Zgodnie z tym przepisem opłacie skarbowej podlegają także inne niż wymienione w załączniku, decyzje, do których mają zastosowanie przepisy Kpa. Ustawodawca wyraźnie uzależnił zatem obowiązek z tytułu opłaty skarbowej od rodzaju procedury, która ma zastosowanie przy wydaniu decyzji. W przypadku zezwoleń (pozwoleń, koncesji) tego typu ograniczeń nie ma. W odniesieniu do pkt 53 części I załącznika (inne decyzje) w doktrynie i praktyce ugruntował się pogląd, iż w tej kategorii mieści się także decyzja odmowna[16]. Wynika z tego, iż wymieniona w załączniku do u.o.s czynność urzędowa podlega opłacie skarbowej także wówczas, gdy nie odpowiada wnioskowi, a więc także odmowna decyzja administracyjna. W odniesieniu zaś do wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji), z istoty tych czynności wynika, że opłacie podlega jedynie pozytywne rozpatrzenie wniosku o wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji). Pamiętać bowiem należy, iż zgodnie z art. 9 u.o.s. opłata skarbowa pobrana od wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) na wniosek podatnika podlega zwrotowi, jeżeli mimo zapłacenia opłaty nie wydano zezwolenia (pozwolenia, koncesji). Zaznaczyć jednak należy, że wy-

[16] Na przykład decyzja odmawiająca wydania decyzji zatwierdzającej program gospodarki odpadami niebezpiecznymi; zob. pismo Ministerstwa Finansów i Ministerstwa Środowiska z dnia 12 lipca 2007 r. PL – 606/07 – opłata skarbowa w sprawach indywidualnych z zakresu ochrony środowiska, www.mf.gov.pl

danie zezwolenia (pozwolenia, koncesji) na wniosek nie jest równoznaczne z wydaniem tych decyzji w pełni zgodnie z wnioskiem[17].

Zakres przedmiotowy opłaty skarbowej od wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) kształtują także wyłączenia ustawowe. W art. 2 u.o.s. ustawodawca, wskazując szereg wyłączeń ustawowych, posłużył się zwrotem „nie podlega opłacie skarbowej". W odniesieniu do czynności wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) wyłączenia te wskazane zostały jedynie w art. 2 ust. 1 pkt 1 u.o.s., zgodnie z którym nie podlega opłacie skarbowej wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji) we wskazanych w tym przepisie kategoriach spraw[18]. W pozostałych przypadkach wyłączeń wskazanych w art. 2 ust 1 u.o.s. ustawodawca odniósł się literalnie jedynie do wydania zezwolenia (nie posłużył się zaś alternatywnym odniesieniem do pozwolenia i koncesji). I tak, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 u.o.s. nie podlega opłacie skarbowej wydanie zezwolenia w sprawach budownictwa mieszkaniowego, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.o.s. – wydanie zezwolenia przez Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa albo Agencję Rynku Rolnego w określonych w tym przepisie kategoriach spraw oraz zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 7 – wydanie zezwolenia przez ministra właściwego do spraw środowiska lub wojewodę na działania związane z czynną ochroną przyrody. Zgodnie z art. 3 u.o.s. opłacie skarbowej nie podlega także wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji), jeżeli na podstawie odrębnych przepisów podlegają innym opłatom o charakterze publicznoprawnym lub są od tych opłat zwolnione. Jak wynika z analizy przepisu art. 2 i 3 u.o.s., ustawodawca dość swobodnie posługuje się nazwą „zezwolenie" z alternatywnym wskazaniem w nawiasie pozwolenia i koncesji, lub tylko nazwą „zezwolenie". Nazwy pozwolenie i koncesja znalazły się w tylko jednym punkcie art. 2 u.o.s. Niekonsekwencja ustawodawcy w zakresie nazewnictwa nie pozwala jednoznacznie stwierdzić, czy rozwiązanie to jest zabiegiem celowym, czy przypadkowym.

Stawki opłaty skarbowej od wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji)

Stawki opłaty skarbowej od wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) ustawodawca ustalił głównie w formie kwotowej. Wyjątek stanowią przepisy ustępów 14 i 15 części III załącznika, w których ustawodawca wskazał stawkę procentową: 0,1% funduszu udziałowego od wydania zezwolenia na utworzenie banku spółdzielczego oraz 0,1% kapitału zakładowego od wydania zezwolenia na utworzenie banku w formie spółki akcyjnej[19].

---

17 R. Skwarło, *op. cit.*, s. 15.

18 Np. sprawy alimentacyjne, opieki, kurateli i przysposobienia; ubezpieczenia społecznego, ubezpieczenia zdrowotnego, zatrudnienia, wynagrodzeń za pracę; nauki, szkolnictwa i oświaty pozaszkolnej, ochrony zdrowia.

19 W przepisie ustępu 9 pkt 2, ust. 10, ust. 40 pkt 3, ust. 46 ustawodawca posłużył się formułą polegającą na ustaleniu stawki opłaty skarbowej jako procentu stawki ustalonej w innym ustępie (dla innej kategorii

Wysokość stawek opłaty skarbowej z tytułu wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) mieści się w przedziale od 1 zł do 12 750 zł. Stawki te są znacznie zróżnicowane w zależności od tego, czego dotyczy wydane zezwolenie. Widoczna jest zwłaszcza tendencja, zgodnie z którą najwyższe stawki opłaty skarbowej pobierane są od zezwoleń na prowadzenie określonego rodzaju działalności gospodarczej. Świadczy o tym chociażby przepis ustępu 44 części III załącznika, w którym ustawodawca wszystkim pozostałym zezwoleniom (pozwoleniom, koncesjom) niewymienionym w tym załączniku przypisał stawkę opłaty w kwocie 82 zł, ale tym spośród nich, które dotyczą wykonywania działalności gospodarczej – w wysokości 616 zł. W orzecznictwie przyjmuje się, że w przepisie tym „mowa jest nie tyle o prowadzeniu każdego rodzaju działalności, lecz wyłącznie działalności gospodarczej […]. Z punktu widzenia obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej istotne jest zatem, aby prowadzonej działalności można było przypisać charakter działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Oznacza to, że w przypadku prowadzenia działalności np. o charakterze *non profit* przepis nie pozostawia wątpliwości co do sposobu kwalifikacji takiego przypadku w kategorii – „pozostałe" – pkt 2 w pozycji 44 części III załącznika od ustawy o opłacie skarbowej"[20]. Zauważyć można także, iż stawki te są zróżnicowane w zależności od rodzaju działalności. W przypadku tych sfer działalności, które potencjalnie mogą przynosić największe spodziewane korzyści finansowe, także opłata jest najwyższa, a więc im wyższe potencjalne korzyści z prowadzonej działalności, tym wyższa opłata. Tak np. najwyższa opłata (12 750 zł) pobierana jest od zezwolenia na utworzenie za granicą banku z kapitałem polskim lub udziałem kapitału polskiego, czy od zezwolenia na wykonywanie działalności ubezpieczeniowej. Jedna z niższych stawek (76 zł) pobierana jest zaś np. od zezwolenia na utworzenie ogrodu botanicznego, ogrodu zoologicznego lub ośrodka rehabilitacji zwierząt. Korzyści wynikające z uzyskanego zezwolenia (pozwolenia, koncesji), zwłaszcza gdy odnoszą się one do prowadzonej przez podatnika działalności, utożsamiane są zatem z jego możliwościami zarobkowymi. Wskazują one także, jak wysoką uciążliwość z tytułu opłaty skarbowej jest w stanie ponieść podatnik. Tendencja ta wydaje się korespondować z obecnym w doktrynie określeniem tej opłaty jako opłaty pośredniej, co rozumieć należy w ten sposób, iż zdolność płatnicza osoby zobowiązanej do uiszczenia opłaty jest oceniana tylko pośrednio, poprzez znaczenie czynności związanej z opłatą dla płacącego ją[21].

Zgodnie z ust. 45 części III załącznika do u.o.s. w przypadku wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) na kilka rodzajów działalności w jednej decyzji za każdy rodzaj działalności pobierane jest 100% stawki określonej od zezwolenia (pozwolenia, konce-

czynności) w części III załącznika.

[20] Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 28 września 2010 r., sygn. akt II SA/Wr 387/10, www.nsa.gov.pl

[21] L. Adam, *op. cit.*, s. 81; podobnie J. Gliniecka, *op. cit.*, s. 29.

sji). Rozwiązanie to wymaga zatem wyraźnego rozgraniczenia wydanego zezwolenia (pozwolenia, koncesji) od decyzji, w której zostały one zawarte. Interpretacja taka znajduje potwierdzenie w dotychczasowej praktyce. Organy podatkowe przyjmują bowiem, iż w przypadku wydania w jednej decyzji np. kilku pozwoleń wysokość należnej opłaty uzależniona jest od ilości tych pozwoleń. Opłacie skarbowej podlega bowiem nie sama decyzja organu, a pozwolenie w ten sposób wydawane. I tak np. w odniesieniu do pozwolenia wodnoprawnego Minister Finansów wypowiedział się, iż przedmiotem opłaty skarbowej jest pozwolenie, a nie decyzja administracyjna, w której jest ono wydane. W konsekwencji w przypadku wydania kilku pozwoleń w jednej decyzji należna jest opłata skarbowa w wysokości stanowiącej wielokrotność wydawanych pozwoleń, a każdy rodzaj szczególnego korzystania z wód wskazany w art. 37 Prawa wodnego, jest przedmiotem odrębnego pozwolenia[22]. Wynika z tego, iż oceniając czynność wydania zezwolenia, pozwolenia i innych podobnych aktów administracyjnych z punktu widzenia obowiązku podatkowego z tytułu opłaty skarbowej rozgraniczyć należy decyzję administracyjną, z której wynika zezwolenie, od tego właśnie zezwolenia i wynikających z niego uprawnień. W związku z tego typu rozgraniczeniem w praktyce pojawił się jednak kolejny dylemat, czy opłata ta powinna być pobierana odrębnie do decyzji, w której wydano zezwolenie i niezależnie od tego od samego zezwolenia. W doktrynie przyjmuje się jednak, iż przedmiotem opłaty (sytuacją powodującą powstanie określonego stosunku opłatowego) jest zachowanie (działanie) organu zazwyczaj wyrażone w formie aktu administracyjnego oraz skutek prawny tego aktu dla uiszczającego opłatę[23]. Nie ma zatem podstaw do podwójnego obciążenia opłatą uzyskanego zezwolenia poprzez pobór opłaty od decyzji i dodatkowo od wynikającego z niej zezwolenia.

Obliczenie i zapłata opłaty skarbowej od wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji)

Zgodnie z art. 5 u.o.s. obowiązek zapłaty opłaty skarbowej z tytułu wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) ciąży na osobach fizycznych, osobach prawnych i jednostkach organizacyjnych niemających osobowości prawnej, jeżeli na ich wniosek wydaje się zezwolenie (pozwolenie, koncesję). Obowiązek zapłaty opłaty skarbowej ciąży solidarnie na tych osobach lub jednostkach, jeżeli zezwolenie (pozwolenie, koncesję) wydaje się na ich wspólny wniosek. Jeżeli jedną ze stron czynności jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej zwolniona od opłaty skarbowej, obowiązek zapłaty opłaty skarbowej ciąży solidarnie na pozostałych

[22] Pismo Ministerstwa Finansów i Ministerstwa Środowiska z dnia 12 lipca 2007 r.; postanowienie Burmistrza Miasta Lęborka z dnia 6 stycznia 2007 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego, FB-II/H/3120/17232/5471/Interp.-01/2007, www.mf.gov.pl

[23] J. Gliniecka, *op. cit.*, s. 28.

stronach tej czynności. Zakres podmiotowy opłaty skarbowej od wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) kształtują także (w sposób uniwersalny w odniesieniu do wszystkich kategorii czynności objętych opłatą skarbową) zwolnienia podmiotowe uregulowane w art. 7 u.o.s.

Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 3 u.o.s. obowiązek zapłaty opłaty skarbowej od wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) powstaje z chwilą złożenia wniosku o wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji). Opłatę skarbową wpłaca się z chwilą powstania obowiązku jej zapłaty. W myśl art. 8 u.o.s. zapłaty opłaty skarbowej dokonuje się w kasie właściwego organu podatkowego lub na jego rachunek bądź u inkasenta, jeżeli rada gminy zarządzi pobór opłaty skarbowej w drodze inkasa.

Stosownie do art. 12 u.o.s. organem podatkowym właściwym w sprawach opłaty skarbowej jest wójt (burmistrz, prezydent miasta). Właściwym miejscowo w sprawach opłaty skarbowej od wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) jest organ podatkowy właściwy ze względu na siedzibę organu lub podmiotu, który wydał zezwolenie (pozwolenie, koncesję).

Na podstawie art. 11 u.o.s. organy administracji rządowej i samorządowej oraz podmioty, o których mowa w art. 1 ust. 2 przekazują organowi podatkowemu właściwemu w sprawie opłaty skarbowej zbiorczą informację o przypadkach nieuiszczenia należnej opłaty skarbowej od wydanych zezwoleń (pozwoleń, koncesji). Informacja ta jest przekazywana co miesiąc, do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nie uiszczono należnej opłaty skarbowej. W doktrynie i orzecznictwie spotkać można pogląd, że interpretacja przepisu art. 11 u.o.s. wymaga uwzględnienia treści art. 261 § 1 Kpa, a zatem jeżeli strona nie wpłaciła należności tytułem opłat i kosztów postępowania, które zgodnie z przepisami powinny być uiszczone z góry, organ administracji publicznej prowadzący postępowanie wyznacza jej termin do wniesienia tych należności pod rygorem zwrotu podania lub zaniechania czynności uzależnionej od opłaty. Tryb ten nie ma zastosowania jedynie w sytuacji, gdy za załatwieniem sprawy przemawiają względy społeczne lub wzgląd na ważny interes strony, wniesienie podania stanowi czynność, dla której jest ustanowiony termin zawity, albo jeżeli podanie wniosła osoba zamieszkała za granicą. Minister finansów[24] zwraca uwagę, iż jedynie w tych właśnie przypadkach organ przyjmujący podanie obowiązany jest przekazać organowi podatkowemu właściwemu w sprawie opłaty skarbowej informację, o której mowa w art. 11 u.o.s. W odniesieniu do podań lub wniosków o wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji) rozpoznawanych w trybie Kpa reguła ta powinna mieć zastosowanie. W orzecznictwie można jednak odnaleźć stanowisko, zgodnie z którym „należy zgodzić się z organem, że wydanie przez

[24] Pismo Ministerstwa Finansów, Departament Podatków i Opłat Lokalnych z dnia 17 stycznia 2007 r., Tryb postępowania organów administracji publicznej w przypadku nieuiszczenia przez podatnika należnej opłaty skarbowej, PL – 835 – 17/LM/EO/07-86, „Biuletyn Skarbowy" 2007, nr 1, s. 22.

organ koncesji bez uiszczenia przez wnioskodawcę wymaganej opłaty skarbowej nie ma wpływu na prawidłowość wydanego przez organ rozstrzygnięcia w sprawie. [...] obowiązek wyegzekwowania opłaty skarbowej ciąży na właściwym miejscowo wójcie, burmistrzu lub prezydencie miasta, nie zaś na organie koncesyjnym. W przypadku, gdy organ koncesyjny uzna, iż określona czynność urzędowa podlega opłacie skarbowej, a opłata ta nie została przez wnioskodawcę uiszczona, zgodnie z regulacją tej ustawy ma obowiązek poinformować o tej okoliczności właściwy w sprawie organ podatkowy, w celu jej wyegzekwowania”[25].

Podsumowanie

W myśl art. 1 u.o.s. do kategorii czynności urzędowych objętych opłatą skarbową należy wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji). Konstrukcja tego przepisu, w którym ustawodawca posłużył się nazwą zezwolenie (pozwolenie, koncesja) nie gwarantuje jednak precyzyjnego ustalenia przedmiotu tej opłaty. Analiza załącznika do u.o.s. dowodzi bowiem, iż do tej kategorii przedmiotu opłaty skarbowej zalicza się także wydanie wielu innych decyzji o podobnym charakterze, takich jak wizy, upoważnienia, licencje i zgody. O ile skrót przyjęty w art. 1 u.o.s. jest zrozumiały ze względów redakcyjnych, to jednak w zestawieniu z rozbudowanym załącznikiem do u.o.s., zwłaszcza ust. 44 jego części III (inne zezwolenia), rodzić może istotne trudności interpretacyjne przy próbach precyzyjnego ustalenia kategorii decyzji zezwalających objętych opłatą skarbową. Problem ten zyskuje na znaczeniu zwłaszcza w kontekście tego, że stawki opłaty skarbowej z tytułu wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) należą na najwyższych. Ich wysokość jest zróżnicowana ze względu na przedmiot zezwolenia (pozwolenia, koncesji). Najwyższe pobierane są z tytułu wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) na prowadzenie wskazanych w załączniku do u.o.s. kategorii działalności gospodarczej. Przyjąć można, iż wynikające dla podatnika z uzyskanych zezwoleń (pozwoleń, koncesji) korzyści stanowią uzasadnienie poboru opłaty z tego tytułu. Dotyczy to zwłaszcza przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą na tej podstawie. Dochody uzyskiwane z tej działalności wskazują bowiem nie tylko wymierne korzyści wynikające z uzyskanego zezwolenia (pozwolenia, koncesji), ale pośrednio wyznaczają także zdolność podatnika do poniesienia kosztu takiej opłaty.

[25] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 listopada 2011r., sygn. akt VI SA/Wa 749/11, www.nsa.gov.pl

Paweł Borszowski

Elastyczność a definicja działalności gospodarczej w Ordynacji podatkowej

Słowa kluczowe:
działalność gospodarcza, Ordynacja podatkowa

1. Uwagi ogólne

Zagadnienie elastycznego prawa podatkowego staje się obecnie nie tylko coraz bardziej aktualne, lecz zatacza coraz większy obszar zainteresowania teoretyków i praktyków prawa podatkowego. Jest to bowiem przede wszystkim konsekwencja obserwowanego negatywnego zjawiska prawotwórstwa podatkowego, które może niekiedy ocierać się o zarzut inflacji prawa podatkowego. Chodzi bowiem o ciągłe poprawianie przepisów prawa podatkowego na potrzebę chwili. Psuje to w sposób istotny zastane i poprawnie funkcjonujące konstrukcje normatywne w obszarze prawa podatkowego. Po pierwsze zniekształca bowiem ich wymiar normatywny, po drugie powoduje problemy w ich stosowaniu. Dlatego też podnoszone zagadnienie elastycznego prawa podatkowego jest nie tylko reakcją na owo prawotwórstwo podatkowe, lecz przede wszystkim wskazaniem kierunku, w którym należy zmierzać. Dalszą kwestią stanie się ukazanie instrumentów, za pomocą których realizacja elastycznego prawa podatkowego staje się realna.

W sposób szczególny problematyka elastycznego prawa podatkowego dotyka regulacji prawa podatkowego, które dotyczą relacji pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym. Dostrzeżenie tej oczywistej relacji nie jest trudne, jednakże problemem, jak okazuje się w praktyce, jest umiejętne dobieranie regulacji prawnych tak, aby „wpasować" się w ową relację. W najogólniejszym ujęciu pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym zachodzi relacja następstwa, gdyż zadaniem ustawodawcy podatkowego jest tworzenie takich regulacji prawnych, aby „przejmować" efekty działalności podmiotów w sferze gospodarczej. Nie jest to zadanie łatwe, co niestety przejawia się w licznych zmianach prawa podatkowego. Wydaje się, iż ustawodawca nie tylko zamierza, lecz nawet reaguje na dynamiczny rozwój działalności gospodarczej, tworząc coraz to nowe regulacje prawno-podatkowe. Takie działanie nie może jednak być pozytywnie oceniane. Nie chodzi bowiem o szybką reakcję o „charakterze fiskalnym" i ewentualne przygotowanie ustawodawstwa na przejęcie ewentualnych nowych efektów działalności gospodarczej podmiotów. Konieczne bowiem staje się obserwowanie „życia gospodarczego" i analiza nowych zjawisk gospodarczych, a przede

wszystkim ich znaczenia dla funkcjonowania poszczególnych podmiotów gospodarczych i funkcjonowania gospodarki. Istotne bowiem staja się dwa aspekty, które ustawodawca podatkowy powinien mieć w każdym razie na względzie. Po pierwsze, nie można zapominać, że podatek nie jest tylko instrumentem prawnym, ale ma podwójną naturę, tj. prawną i ekonomiczną. Można nawet stwierdzić – w pewnym uproszczeniu – pierwszeństwo natury ekonomicznej podatku jako instrumentu, poprzez który państwo oddziałuje na gospodarkę.

Po drugie, należy podkreślić konieczność dostrzegania relacji pomiędzy rozwojem rzeczywistości społeczno-gospodarczej a rozwojem prawa. Prawo stara się bowiem podążać za rozwojem tej rzeczywistości, natomiast relacji tej nie można odwracać, gdyż gubi się w tym przypadku istota prawa. Dlatego też tworząc regulacje prawne prawa podatkowego, należy z niezwykłą ostrożnością dopasowywać je do istniejących dotychczas i sprawdzonych w działaniu, przede wszystkim zaś należy stosować takie środki techniki prawodawczej, które ograniczałyby w sposób naturalny konieczność licznych zmian.

Sformułowane uwagi ogólne stanowią podstawę do zobrazowania zasadniczego problemu, który stał się przedmiotem analizy w niniejszym opracowaniu. Chodzi bowiem o zderzenie podnoszonego zagadnienia elastyczności prawa podatkowego z definicją działalności gospodarczej, zawartą w przepisach Ordynacji podatkowej[1]. Problem ten wynika z dwóch względów, tj. z samego definiowania działalności gospodarczej, a w tym definiowania w przepisach ustawy podatkowej, oraz kształtu normatywnego, jaki ustawodawca zastosował w przepisie art. 3 pkt 9 tej ustawy, w którym zapewne ze względów fiskalnych zastosował w samym zakresie tej definicji określenie nieostre, czym wywołał pewien pas elastyczności.

Biorąc zatem pod uwagę przywołaną relację pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym, a w związku z tym konieczność ostrożnego wprowadzania regulacji prawnych będących przejawem tej relacji, a ponadto dążenie do elastyczności w prawie podatkowym, pojawia się pytanie, czy działanie ustawodawcy o takim charakterze było właściwe?

2. Problem uzasadnienia dla wprowadzenia definicji działalności gospodarczej w Ordynacji podatkowej

Definiowanie ekonomicznego zjawiska działalności gospodarczej nie jest kwestią łatwą. Jest to domena przedstawicieli doktryny, którzy zajmują się prawem gospodarczym[2]. Niemniej jednak z uwagi na fakt, jaki postawił przed nami ustawodawca podat-

[1] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 (t.j. Dz. U. z 2012, poz. 749 ze zm.)

[2] Można jedynie tytułem przykładu wskazać na M. Szydło, *Pojęcie działalności gospodarczej na gruncie nowej ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, „Przegląd Sądowy" 2005, nr 2, czy też rozważania formułowane na podstawie poprzednich regulacji tego pojęcia: A. Wasilewski, *Pojęcie działalności*

kowy, zagadnienie to staje się także istotne w obszarze nauki prawa podatkowego. Należy przede wszystkim zauważyć, że działalność gospodarcza jest zjawiskiem ekonomicznym, który ustawodawca obejmuje w ramy prawne. Jest to zatem pewna propozycja ze strony normodawcy, biorąc pod uwagę wskazywany aspekt podążania prawa za rozwojem rzeczywistości społeczno-gospodarczej. Ustawodawca określa zatem te elementy, które jego zdaniem pozwolą uznać za działalność gospodarczą pewne obszary aktywności gospodarczej podmiotów. Chodzi więc o wskazanie pewnych charakterystycznych cech –elementów[3]–wyznaczników[4], poprzez które należy przyjąć, iż określona aktywność podmiotu jest działalnością gospodarczą. Wyrażenia ustawowe muszą być więc na tyle pojemne, aby objąć nimi różne przejawy aktywności gospodarczej podmiotów. Przy czym może to także stanowić punkt wyjścia do oceny potencjalnych przyszłych zachowań podmiotów w kontekście uznania ich za działalność gospodarczą. Nie chodzi przy tym o „tworzenie rzeczywistości" w zakresie pojęcia działalności gospodarczej, lecz poprzez sformułowanie uniwersalnych elementów, objęcie nim potencjalnych przyszłych zachowań podmiotów, szczególnie wówczas, gdyby podmioty zamierzały uniknąć takiej kwalifikacji.

Regulacja dotycząca pojęcia działalności gospodarczej stanowi niewątpliwie punkt wyjścia do regulacji prawnej wprowadzającej swobodę podjęcia i wykonywania działalności gospodarczej oraz pozostałych unormowań dotyczących tego istotnego zagadnienia w obszarze prawa gospodarczego. Zadaniem ustawodawcy w tym zakresie stało się dobranie takich sformułowań, aby dość zróżnicowane rodzaje aktywności podmiotu objąć prawnym pojęciem działalności gospodarczej.

Biorąc z kolei pod uwagę sformułowane powody wprowadzania definicji legalnych, należy skłonić się do wskazania, iż chodzi tu o dwie sytuacje, tj. uznanie, iż dane określenie jest wieloznaczne oraz dane określenie jest nieostre, a jest pożądane ograniczenie jego nieostrości[5]. Odniesienie wieloznaczności do określenia „działalność gospodarcza" oznacza, iż pojęcie to obejmuje różne rodzaje aktywności podmiotu, stąd też można kwalifikować je do różnych znaczeń tego wyrażenia. Natomiast problem nieostrości tego wyrażenia odnosi się do ścisłego ustalenia momentu, od którego możemy przyjąć, że określona aktywność podmiotu ma charakter działalności gospodarczej, co ma istotne znaczenie z punktu widzenia konieczności ograniczenia jego nieostrości.

---

gospodarczej na gruncie prawa polskiego. Dylemat interpretacyjny, [w:] H. Olszewski, B. Popowska (red.), *Gospodarka – Administracja – Samorząd Terytorialny. Praca poświęcona 45-leciu pracy twórczej Profesor Teresy Rabskiej*, Poznań 1997, s. 548.

3 P. Borszowski, *Elementy pojęcia działalności gospodarczej w prawie podatkowym*, „Gdańskie Studia Prawnicze" 2007, t. 16, s. 277.

4 Pojęcie wyznaczników wprowadza M. Zdyb, *Publiczne prawo gospodarcze*, Kraków 2004, s. 28.

5 § 146 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z 20 czerwca 2002 (Dz. U. Nr 100, poz. 908) w sprawie „Zasad techniki prawodawczej".

Ponadto ograniczenie nieostrości jest także wymagane konsekwencjami, jakie ustawodawca wiąże z regulacjami dotyczącymi działalności gospodarczej.

Ustawodawca wprowadził słusznie definicję działalności gospodarczej w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej[6], a więc ustawie, którą możemy określić jako ustawę podstawową dla dziedziny spraw[7], które dotyczą regulacji działalności gospodarczej. Rangę definicji działalności gospodarczej zawartej w przepisach tej ustawy podkreślił sam ustawodawca, nie odnosząc definicji wyłącznie do zakresu regulacji tej ustawy. W doktrynie przyjmuje się zatem, iż ma ona charakter uniwersalny[8]. Problem wieloznaczności i nieostrości wyrażenia działalność gospodarcza dostrzeżono w przepisie art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Ustawodawca uznał bowiem jako podstawową cechę – element, działalność zarobkową, następnie wyliczył pewne rodzaje tej działalności, jak działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, jak również dodał dwa określenia kwalifikujące sposób wykonywania tej działalności. Chodzi o wykonywanie działalności w sposób zorganizowany i ciągły. Te dwa sformułowania kwalifikujące sposób wykonywania działalności gospodarczej mają charakter określeń nieostrych i są w największym zakresie „wyrażeniem" przez ustawodawcę wieloznaczności i nieostrości, jakie wiążą się z tą definicją. Należy zatem zauważyć, że prawodawca, tworząc definicję ograniczającą nieostrość i wieloznaczność sformułowania, jednocześnie celowo pozostawia pewne wyrażenia, które także kreują elastyczność tej definicji. Jednakże elastyczność ta jest w pewnym stopniu ograniczona ramami definicji i pozostałymi wyrażeniami, jak choćby cechą zarobkowości i rodzajami działalności gospodarczej. Takie rozwiązanie jest więc pewnym kompromisem ustawodawcy[9] pomiędzy potrzebą sformułowania definicji – tym samym wartością legalności jako wartością wewnętrzną systemu prawa, a wartością elastyczności kreowaną poprzez określenia nieostre.

Biorąc pod uwagę tak wyrażone uzasadnienie sformułowania definicji działalności gospodarczej w ramach ustawy o swobodzie działalności gospodarczej pojawia się pytanie o uzasadnienie formułowania tej definicji na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej. Nie ulega wątpliwości, iż ustawodawca podatkowy dysponuje autonomią w tworzeniu regulacji prawnych. Nie można jednak zapominać, że autonomia ta powinna charakteryzować się pewnym stopniem realizacji. Każde bowiem tworzenie regulacji

---

6 Art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz. U. z 2013, poz. 672 ze zm.)

7 W przepisie § 148 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej" używa się takiego wyrażenia.

8 Charakter ten podnoszono już na gruncie poprzedniej regulacji tej definicji – Z. Brodecki (red.), *Wolność gospodarcza*, Warszawa 2003, s. 280.

9 P. Borszowski, *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010, s. 25.

w systemie prawnym musi uwzględniać określone „zastane" instytucje prawne czy konstrukcje prawne, tak aby nie doprowadzać do chaosu interpretacyjnego. Ma to szczególne znaczenie w przypadku sformułowanych ustawowo definicji legalnych, których rolą jest precyzowanie zakresów pewnych pojęć „umieszczonych" w systemie prawa, w określonej jego gałęzi. Stąd też w przepisach rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej" ustalono określone wymogi, które powinny być spełnione, dla sformułowania definicji legalnej, pomimo wprowadzenia takiej definicji w innym akcie normatywnym, mającym charakter podstawowy. Nie ulega wątpliwości, że taki charakter podstawowy należy przypisać ustawie o swobodzie działalności gospodarczej w odniesieniu do regulacji dotyczących tej działalności, na czele z jej definicją. Wymogi określone w rozporządzeniu w sprawie „Zasad techniki prawodawczej" dotyczą w pierwszej kolejności uzasadnienia dla wprowadzenia tej definicji.

Normodawca w sposób racjonalny sformułował te wymogi w przepisie § 148 tego rozporządzenia, wskazując na sytuację, gdy w ustawie zachodzi wyjątkowo potrzeba odstąpienia od znaczenia danego określenia ustalonego w ustawie określanej jako „kodeks" lub „prawo" lub innej ustawie podstawowej dla danej dziedziny spraw. Wyjątkowość potrzeby odstąpienia od znaczenia definicji działalności gospodarczej zawartej w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej powinna stanowić punkt wyjścia dla uzasadnienia wprowadzenia takiej definicji w przepisach Ordynacji podatkowej. Wymóg ten powinien być rozumiany jako konieczność spełnienia dwóch płaszczyzn uzasadnienia. Po pierwsze, możliwość skorzystania z określonego stopnia autonomii ustawodawcy podatkowego, po drugie, „bezpośrednia potrzeba" wprowadzenia tej definicji w danym akcie prawnym.

Skorzystanie jedynie z określonego stopnia autonomii ustawodawcy podatkowego wynika przede wszystkim z istoty wprowadzenia definicji legalnej tego ekonomicznego zjawiska i jej znaczenia dla całego systemu prawnego. Należy bowiem mieć na względzie trudności, jakie wiążą się z prawną kwalifikacją zjawisk ekonomicznych i ich odzwierciedleniem w skutkach dla całego systemu prawnego. Natomiast tzw. bezpośrednia potrzeba wprowadzenia tej definicji wiąże się z zamiarem działania ustawodawcy podatkowego i celem, jaki zamierza osiągnąć. Warto bowiem podkreślić znaczenie, jakie Ordynacja podatkowa ma dla całego sytemu prawa podatkowego. Jest to ustawa „stanowiąca" ogólne prawo podatkowe, stąd też wprowadzanie definicji określonych pojęć powinno być rozpatrywane w kontekście także szczegółowego prawa podatkowego, co staje się niebezpieczne w przypadku takich pojęć jak działalność gospodarcza. Może to także oznaczać działanie mające na celu zastąpienie wymogu „wyjątkowości potrzeby" sformułowaniem definicji na potrzeby prawa podatkowego. Są to zatem obawy, które

powodują, że uzasadnienie dla wprowadzenia definicji działalności gospodarczej w przepisach Ordynacji podatkowej staje się problematyczne.

Problem uzasadnienia dla wprowadzenia definicji działalności gospodarczej w przepisach Ordynacji podatkowej warto pogłębić analizą normatywnego kształtu tej definicji. Należy bowiem zauważyć, że konsekwencje wynikające z wymogu wyjątkowości potrzeby wprowadzenia tej definicji powinny także skutkować odpowiednio dobranym kształtem tej definicji. Chodzi więc o zakres – stopień autonomii ustawodawcy podatkowego – i bezpośrednią potrzebę tej definicji w odniesieniu do jej normatywnego kształtu.

3. Normatywny kształt definicji działalności gospodarczej w Ordynacji podatkowej

Odniesienie wymogu uzasadnienia dla wprowadzenia definicji działalności gospodarczej wynikającego z przepisów rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej" do normatywnego kształtu tej definicji wymaga przytoczenia przepisu art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem pod pojęciem działalności gospodarczej rozumie się każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną 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. Rozpatrując przyjęty stopień autonomii ustawodawcy podatkowego, należy zauważyć, że definicja ta składa się z dwóch zakresów, tj. jeden wyznaczony działalnością zarobkową w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej wraz z wykonywaniem wolnego zawodu. Drugi zakres natomiast jest znacznie szerszy, gdyż obejmuje niezwykle szeroki obszar działalności zarobkowej, niezależnie od jej określenia jako działalności gospodarczej, czy też podmiotu ją wykonującego jako przedsiębiorcy. Już jednak w pierwszym zakresie pojawiają się istotne wątpliwości co do zakresu autonomii. Założenie było słuszne, gdyż chodzi o odniesienie się do pojęcia działalności gospodarczej z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, tak aby nie czynić wrażenia zbyt dużego stopnia autonomii, dla złagodzenia drugiego zakresu. Jednak już w tym względzie pojawiają się wątpliwości, ponieważ ustawodawca nie definiuje pojęcia działalności zarobkowej w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej. A zatem nie wiadomo, czy chodzi jedynie o wyliczenie tych rodzajów działalności zarobkowej, czy również o elementy dotyczące sposobu wykonywania tej działalności. Można zatem rozważać dwa warianty w tym pierwszym zakresie. Pierwszy wariant dotyczy zaakceptowania wyłącznie wyliczenia rodzajów działalności zarobkowej z art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej bez

uwzględnienia, iż chodzi o działalność wykonywaną w sposób zorganizowany i ciągły. Za przyjęciem tego kierunku interpretacji przemawia to, iż w przepisie art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej ustawodawca nie zdefiniował działalności zarobkowej, lecz wyliczył różne rodzaje działalności, kwalifikując je jako działalność zarobkową i jedynie dodając, iż działalność zarobkowa jest wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły. Stąd też normodawca nie objął zakresem tego pojęcia zorganizowany i ciągły sposób wykonywania tej działalności, lecz dodał pewną dodatkową kwalifikację działalności zarobkowej.

Drugi wariant natomiast oznaczałby taką sytuację, że ustawodawca podatkowy odnosi się (przejmuje do zakresu definicji z art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej) nie tylko do wyliczonych rodzajów działalności zarobkowej, ale również do sposobu wykonywania tej działalności. Za tym drugim wariantem przemawiałaby kwalifikacja określonej działalności gospodarczej, np. wytwórczej czy też budowlanej. Wydzielenie tej działalności od działalności konsumenckiej w przypadku osób fizycznych dokonuje się poprzez sposób jej wykonywania (zorganizowany i ciągły).

Wydaje się, że kształt normatywny definicji z art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej, w jej pierwszym zakresie, czyli w ramach odesłania do definicji działalności gospodarczej z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, nakazuje przyjąć pierwszy z wariantów, co zapewne było w zamyśle ustawodawcy podatkowego, kierującego się fiskalnym celem opodatkowania. Jednakże taki sposób realizacji autonomii nie może być oceniony pozytywnie, gdyż nie odpowiada wskazanemu już i „założonemu" stopniowi jej realizacji, który wynika z wymogu wyjątkowości potrzeby wprowadzenia tej definicji. Takie „wybiórcze", formalne traktowanie pojęcia działalności gospodarczej wypacza jej ekonomiczny sens.

Zarzut zbyt dużego stopnia autonomii, przy konstruowaniu definicji działalności gospodarczej, skutkuje także co do drugiej płaszczyzny oceny wyjątkowości potrzeby, czyli umownie przyjętej „bezpośredniej potrzeby" tej definicji. Okazuje się bowiem, że przyjęcie formalnego wyrazu tej definicji oznacza, iż ustawodawcy podatkowemu *de facto* zależało na objęciu jak najszerszego zakresu sytuacji, niekoniecznie odzwierciedlających ekonomiczną istotę działalności gospodarczej. Biorąc zaś pod uwagę ogromne znaczenie, jakie posiada Ordynacja podatkowa dla całego systemu prawa podatkowego i rangę definicji legalnych w niej zawartych możemy uznać, iż ustawodawca odchodzi od wymogu „wyjątkowości potrzeby", formułując definicję na potrzeby prawa podatkowego.

Jeszcze większe zastrzeżenia można sformułować w stosunku do drugiego zakresu definicji z art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej. Rozszerzenie zakresu pojęcia działalności gospodarczej na każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu

i na własny lub cudzy rachunek, niezależnie od jej kwalifikacji do pojęcia działalności gospodarczej przez inne ustawy lub osoby wykonującej taką działalność do przedsiębiorców oznacza „zwiększenie" formalnego charakteru tego pojęcia, które staje się sformułowane wyłącznie na potrzeby prawa podatkowego, a nie zgodnie z kryterium wyjątkowej potrzeby. Nie ulega wątpliwości, że także w obszarze tak szeroko zakreślonych innych działalności, a nawet szerzej, każdej zarobkowej działalności niezależnie od jej ustawowej kwalifikacji nie ma wymogu wykonywania jej w sposób zorganizowany i ciągły. Nie ma nawet znaczenia przedmiotowo zakreślony rodzaj działalności. Należy w związku z tym jednoznacznie stwierdzić, że stopień autonomii, jaki wykorzystał w tym względzie ustawodawca podatkowy, wypacza sens takiej definicji i powoduje, że ma ona charakter instrumentalny, a więc stworzony wyłącznie na potrzeby prawa podatkowego.

Biorąc zaś pod uwagę aspekt „bezpośredniej potrzeby" stwierdzić należy, że tak daleko idące działalnie o charakterze instrumentalnym w ramach tak ważkiej ustawy, jaką jest Ordynacja podatkowa, może spowodować nie tylko chaos interpretacyjny w prawie podatkowym, gdzie nadto w kilku ustawach wprowadzono definicję tego pojęcia[10], ale jednocześnie skutki tej regulacji mogą dotyczyć całego systemu prawnego, biorąc pod uwagę relację pomiędzy prawem podatkowym a innymi gałęziami tego prawa.

4. Zbyt duży zakres elastyczności przy definicji działalności gospodarczej w Ordynacji podatkowej

Rozważania te prowadzą do kluczowego zagadnienia, tj. do oceny stopnia elastyczności jaki ustawodawca podatkowy wywołał, formułując definicję legalną działalności gospodarczej w przepisach Ordynacji podatkowej.

W pierwszej kolejności należy rozważyć samo wprowadzenie definicji legalnej działalności gospodarczej w przepisie art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej. Wprowadzenie tej definicji – jak już podniesiono – powinno spełniać wymogi sformułowane w przepisie § 148 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej". Odnosząc się więc do wskazanej regulacji tego rozporządzenia, należy przypomnieć, że wprowadzenie tej definicji powinno być podyktowane „wyjątkowością potrzeby" odstąpienia od znaczenia nadanego w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej. Wyjątkowość potrzeby jest ściśle związana z „procesem" definiowania określonych pojęć. Skoro bowiem eliminujemy wieloznaczność i ograniczamy nieostrość poprzez jedną definicję, wprowadzając drugą definicję tego samego pojęcia, lecz różniącą się, należy zachować ów wymóg,

[10] Chodzi o przepis art. 5a pkt 6 i art. 5b ustawy z dnia 26 lipca 1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2012, poz. 361 ze zm.), art. 15 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011 Nr 177, poz. 1054 ze zm.), czy art. 1a ust. 1 pkt 4 i ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2010 Nr 95, poz. 613 ze zm.).

by nie popaść w zarzut „powrotu do wieloznaczności" i przywracania nieostrości, co oznaczałoby jednocześnie kreowanie zbyt dużego stopnia elastyczności, który ma być minimalizowany poprzez wprowadzenie definicji legalnej. Jak już wykazano w poprzednich rozważaniach, działanie ustawodawcy trudno jest uzasadnić wymogiem wyjątkowości potrzeby. Stąd też poprzez niespełnienie wymogu określonego przepisem § 148 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej", ustawodawca nie tylko wprowadza chaos definicyjny, ale przede wszystkim kreuje zbyt duży stopień elastyczności, który powinien być minimalizowany wprowadzeniem definicji legalnej określonego pojęcia.

Nie tylko wprowadzenie definicji działalności gospodarczej, ale przede wszystkim jej kształt normatywny kreują zbyt duży stopień elastyczności. W pierwszym względzie należy zwrócić uwagę na analizowany już problem wariantowości rozumienia działalności zarobkowej w ramach pierwszego umownie określonego zakresu definicji, tj. zakresu, gdzie ustawodawca odwołuje się do przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Dopuszczenie przez ustawodawcę do możliwości tworzenia wariantów interpretacji należy ocenić negatywnie z punktu widzenia elastyczności, która powinna być minimalizowana wprowadzeniem definicji legalnej. Dopuszczenie tych wariantów interpretacyjnych należy ocenić jako zbyt duży stopień elastyczności w definicji legalnej działalności gospodarczej, tym bardziej, że w tym zakresie poprzez odwołanie się do pojęcia działalności gospodarczej z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej obszar znaczeniowy tej definicji powinien być czytelny. Po drugie, zbyt duży stopień elastyczności został wywołany oderwaniem pojęcia działalności zarobkowej od jej dodatkowej kwalifikacji poprzez sposób jej wykonywania, co stanowi o jej ujęciu w obszarze działalności gospodarczej w przepisach ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Już w tym pierwszym – umownie określonym – zakresie definicji ma ona charakter formalny, oddalony nie tylko od jej rozumienia w sensie definicji działalności gospodarczej o charakterze uniwersalnym, lecz także od jej ekonomicznej istoty.

Jeszcze większy stopień elastyczności wywołał ustawodawca w drugim umownie nazwanym zakresie definicji, poprzez jej rozszerzenie do każdej innej działalności zarobkowej, niezależnie od jej nazwania jako działalność gospodarcza czy też niezależnie od określenia podmiotu jej wykonującego jako przedsiębiorcy. Odniesienie się do każdej innej działalności zarobkowej czyni z definicji działalności gospodarczej zawartej w Ordynacji podatkowej swoisty straszak, a nawet pułapkę dla podatników, którzy nie są pewni, jakie czynności będą kwalifikowane ostatecznie jako działalność gospodarcza. Może mieć to także znaczenie dla szczegółowego prawa podatkowego, gdzie pomimo wprowadzenia w niektórych ustawach definicji działalności gospodarczej istnieje obawa

pewnych sprzeczności w kwalifikowaniu określonych zachowań jako działalność gospodarcza.

5. Wnioski

Formułowanie definicji określonych pojęć w prawie jest zabiegiem trudnym i jednocześnie niezwykle odpowiedzialnym. Z jednej bowiem strony należy nadać normatywny kształt określonym zjawiskom, co pociąga za sobą konieczność pewnego odwzorowania ich rzeczywistej treści, z drugiej zaś strony zawsze może powstać obawa nieobjęcia zakresem tej definicji wszystkich potencjalnych okoliczności.

Tworzenie definicji legalnych jest jednak niezwykle potrzebne szczególnie w sytuacjach wieloznaczności czy nieostrości określonych pojęć. Służy to zatem ograniczeniu elastyczności jako wartości zewnętrznej systemu prawa. Jeżeli natomiast normodawca decyduje się na wprowadzenie nowej definicji tego samego pojęcia, które zostało już zdefiniowane w innym akcie normatywnym mającym „charakter zasadniczy", to zabieg ten musi być uzasadniony wymogiem wyjątkowości. Brak spełnienia tego wymogu pociąga bowiem za sobą odwrotne skutki od zakładanych, tj. rozszerzanie pasa nieostrości, a tym samym kreowanie zbyt dużego stopnia elastyczności. Jak wykazano w niniejszym opracowaniu, ustawodawca podatkowy, tworząc definicję działalności gospodarczej w przepisach Ordynacji podatkowej, nie spełnił wymogu wyjątkowości, co pociąga za sobą negatywne konsekwencje nie tylko dla ogólnego prawa podatkowego, lecz może powodować chaos interpretacyjny w całym prawie podatkowym, a także w innych gałęziach prawa, z uwagi na powiązania pomiędzy prawem podatkowym a tymi gałęziami prawa. Należałoby zatem postulować weryfikację rozwiązań normatywnych z art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej w kierunku zapewnienia wymogu wyjątkowości bądź rezygnację z definicji działalności gospodarczej w przepisach Ordynacji podatkowej.

Andrzej Gąsiorek

Nierzetelność księgi podatkowej prowadzonej przez przedsiębiorcę jako przesłanka jej zakwestionowania w postępowaniu podatkowym

Słowa kluczowe:
działalność gospodarcza, księgi podatkowe, postępowanie podatkowe

Prawidłowe, tj. zgodne ze stanem faktycznym, ustalenie wysokości zobowiązań podatkowych obciążających podmioty prowadzące działalność gospodarczą wymaga sprawnych narzędzi. Jednym z tych narzędzi, wykorzystywanych przy obliczaniu wysokości należnego podatku, są księgi podatkowe. Tą nazwą określa się szeroki wachlarz urządzeń ewidencyjnych, które są określone w Ordynacji podatkowej[1]. Zakres tego pojęcia został rozszerzony w Kodeksie karnym skarbowym[2]. Z uwagi na niejednolitość tego normatywnego pojęcia, mówiąc o księgach podatkowych należy posługiwać się stosowną kwantyfikacją. Tym, co wydaje się wspólne wszystkim księgom podatkowym, jest szczególnie doniosła rola dowodowa w postępowaniu podatkowym, a także poprzedzającym je postępowaniu kontrolnym.

Podstawowym przepisem odnoszącym się do ksiąg podatkowych jest art. 3 pkt 4 Ordynacji podatkowej. Definicja zawarta w tym przepisie jest definicją zakresową[3]. Ma ona charakter otwarty. Do pojęcia księgi podatkowe zalicza księgi rachunkowe, podatkowe księgi przychodów i rozchodów, ewidencje i rejestry. Do prowadzenia tych urządzeń rachunkowych w celach podatkowych zobowiązani są podatnicy, płatnicy oraz inkasenci.

Krytycy owej regulacji zarzucają jej brak precyzji. O ile nie budzi kontrowersji pojęcie ksiąg rachunkowych ani podatkowych ksiąg przychodów i rozchodów, o tyle już ewidencje i rejestry są na tyle zróżnicowane, że w praktyce o zaliczeniu danych urządzeń do zakresu ksiąg podatkowych często decydują dopiero szczegółowe przepisy prawa podatkowego, a nieraz także praktyka[4].

---

1 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2012 r. Nr 749 ze zm.), dalej Op.
2 Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 ze zm.).
3 B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2010*, Wrocław 2010, s. 43.
4 *Ibidem*, s. 43.

Omawiane urządzenia są dowodami o szczególnej mocy dowodowej. Prowadzenie ksiąg podatkowych jest niezwykle istotne przy określaniu podstawy opodatkowania. Są wyjątkowe o tyle, że będąc dokumentami o charakterze *stricte* prywatnym posiadają taką samą moc dowodową jak dokumenty publiczne. Inne dokumenty prywatne nie mają takiego statusu i nie przysługuje im, w odróżnieniu od ksiąg podatkowych, domniemanie prawdziwości. Jednak owo domniemanie nie jest niewzruszalne. Zgodnie z art. 193 Op stanowią one dowód tego, co zostało w nich zapisane, ale pod warunkiem, że były prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy. Najogólniej rzecz biorąc, rzetelność polega na zgodności zapisów z rzeczywistością, natomiast niewadliwość oznacza prowadzenie księgi zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa (tzw. prawidłowość formalna).

Szczegółowe regulacje dotyczące rodzajów ksiąg, sposobu ich prowadzenia, a także metod ich oceny znajdują się w ustawach szczegółowych. Rachunkowość przedsiębiorstw prowadzona jest za pomocą ksiąg rachunkowych albo podatkowych ksiąg przychodów i rozchodów, które można uznać za szczególną odmianę ksiąg rachunkowych[5]. Rola ewidencji i rejestrów jest nieco inna. Ich główną funkcją jest dokumentowanie zdarzeń istotnych dla wymiaru podatku. Prowadzenie rachunkowości ma głównie cel ekonomiczny. Służy optymalizacji decyzji jednostek gospodarczych, kontroli racjonalności prowadzonej gospodarki oraz ustalaniu kosztów własnych. Prawna regulacja rachunkowości ma na celu natomiast zarówno zabezpieczenie obrotu prawnego (co wiąże ją z prawem cywilnym), jak i dostarczenie organom administracji publicznej danych do właściwego przeprowadzenia postępowania podatkowego[6].

Księgi rachunkowe są uregulowane w ustawie z 29 września 1994 r. o rachunkowości[7]. Uchwalenie tej ustawy wiązało się z rozgraniczeniem prawa bilansowego od prawa podatkowego. To pierwsze stało się częścią prawa handlowego. Przedtem kwestie związane z rachunkowością normowane były rozporządzeniami wydawanymi na podstawie upoważnień ustawowych znajdujących się w ustawie o zobowiązaniach podatkowych[8].

Obecnie wyróżnia się rachunkowość pełną, czyli tę, do której odnosi się ustawa o rachunkowości, oraz rachunkowość uproszczoną, która swój wymiar normatywny uzyskała dzięki rozporządzeniu ministra finansów z 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów[9]. Rachunkowość pełna, prowadzona za pomocą ksiąg rachunkowych, ma charakter wykraczający daleko poza pełnienie jedynie funkcji podatkowej, tzn. funkcji związanej z wymiarem podatku. Natomiast rachunkowość uproszczona, przy której stosuje się urządzenia rachunkowe będące

5 *Ibidem*, s. 50.
6 R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009, s. 331.
7 T.j. Dz. U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.
8 R. Mastalski, *op. cit.*, s. 331.
9 Dz. U. Nr 152, poz. 1475 ze zm.

szczególną odmianą ksiąg rachunkowych, jakimi są podatkowe księgi przychodów i rozchodów, jest ograniczona do rejestrowania zdarzeń gospodarczych istotnych dla ustalenia zobowiązania podatkowego danego podmiotu[10].

Kwestia, czy przez pojęcie „księgi podatkowe" należy rozumieć cały zbiór urządzeń, jest kontrowersyjna. Według wielu autorów terminem tym powinny być określane wszystkie elementy składowe owego zbioru[11].

Ewidencje i rejestry to inna grupa ksiąg podatkowych. Nie są zbiorczo uregulowane w jednym akcie prawnym. Przepisów ich dotyczących należy szukać w aktach ustawowych zaliczanych do materialnego prawa podatkowego, które dotyczą poszczególnych danin publicznych. Oceniając, czy dana ewidencja lub rejestr stanowi księgę podatkową, należy zbadać cel, jakiemu służy – ma to być cel podatkowy – oraz krąg podmiotów zobligowanych do ich prowadzenia – mają to być podatnicy, płatnicy albo inkasenci[12].

Do ewidencji i rejestrów istotnych z punktu widzenia ustalania podatkowoprawnego stanu faktycznego, a przez to określanych mianem ksiąg podatkowych, można zaliczyć m.in. ewidencje rachunkowe, spis z natury niektórych towarów w przypadku zmiany ich ceny, a także informacje o wysokości należnych gminom udziałów w podatku dochodowym, o których mowa w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych[13].

Wskazuje się, że księgi rachunkowe i podatkowe księgi przychodów i rozchodów mogą być prowadzone jedynie na zasadzie alternatywy. Przedsiębiorca może być zobowiązany do prowadzenia księgi rachunkowej lub podatkowej księgi przychodów i rozchodów, albo być zwolnionym z tego obowiązku. Natomiast ewidencje i rejestry są prowadzone niezależnie od urządzeń wyżej wymienionych[14].

Artykuł 24a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych[15] zakreśla krąg podmiotów zobowiązanych do prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów. W sposób uproszczony, tj. przy użyciu tej księgi, prowadzone przez siebie operacje gospodarcze ewidencjonują osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych, spółki partnerskie wykonujące działalność gospodarczą, osoby wykonujące działalność na podstawie umów agencyjnych i umów zlecenia, osoby prowadzące działy specjalne produkcji rolnej (fakultatywnie), duchowni, którzy zrzekli się opłacania zryczałtowanego podatku dochodowego.

---

10 H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2008, s. 243.
11 Por. S. Polanowski, *Definicja ksiąg podatkowych*, „Glosa" 1998, nr 11, s. 13.
12 S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz,* Warszawa 2007, s. 35.
13 T.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.
14 C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 49.
15 T.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 361 ze zm., dalej updof.

Zgodnie z art. 24a ust. 3 tej ustawy z obowiązku prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów zwolnione są osoby opłacające podatek dochodowy w formach zryczałtowanych, wykonujące wyłącznie usługi przewozu osób i towarów taborem konnym, wykonujące wolny zawód adwokata wyłącznie w zespole adwokackim, a także dokonujące sprzedaży środków trwałych po likwidacji działalności.

Podatkowych ksiąg przychodów i rozchodów, zgodnie z ustawą o rachunkowości, nie prowadzą te spośród podmiotów wymienionych w art. 24a ust. 1 updof, które w poprzednim roku podatkowym osiągnęły przychód o równowartości co najmniej 1 200 000 euro (jest to kwota określona w ustawie o rachunkowości). Suma ta jest przeliczana na walutę polską po średnim kursie ogłoszonym przez Narodowy Bank Polski na dzień 30 września roku poprzedzającego rok obrotowy. Widoczna jest pewna niezgodność rozwiązań przyjętych w updof i w ustawie o rachunkowości. O ile sam limit, po którego przekroczeniu ewidencjonowanie działalności gospodarczej prowadzonej przez podatników podlega pełnej księgowości (tzn. stosuje się reżim ustawy o rachunkowości), jest taki sam w obu ustawach, o tyle różnie rozumiany jest przychód uwzględniany przy liczeniu owego limitu. Najogólniej można powiedzieć, że podatkowa definicja przychodu, zawarta w art. 14 updof, jest szersza od jej odpowiednika w ustawie o rachunkowości. Problem ten jest rozwiązywany w sposób następujący: podatnik prowadzący dotychczas podatkową księgę przychodów i rozchodów, chcący zaprowadzić księgę rachunkową, winien stosować się do art. 14 updof. Natomiast w sytuacji odwrotnej, tj. gdy przedsiębiorca dotychczas prowadzący księgę rachunkową chce podlegać zasadom księgowości uproszczonej, obliczając swój przychód i porównując go z ustawowym limitem, stosuje się do ustawy o rachunkowości[16].

Odrębną kategorią podatników zobowiązanych do prowadzenia księgowości na zasadach uproszczonych są od 2001 r. rolnicy, którzy równolegle z prowadzeniem gospodarstwa rolnego prowadzą działalność gospodarczą. Poświęcony im jest odrębny rozdział w rozporządzeniu z 2003 r. Jeżeli ich przychód w danym roku podatkowym nie przekracza 10 000 zł, stosuje się do nich rozdział trzeci tego rozporządzenia. Jeżeli przychód jest wyższy, ale niższy niż limit, który nakłada obowiązek prowadzenia księgi rachunkowej, dany rolnik–podatnik podlega unormowaniom zawartym w rozdziale pierwszym rozporządzenia[17].

Natomiast obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych dotyczy:

– spółek handlowych, z wyjątkiem spółek jawnych osób fizycznych i spółek partnerskich,

[16] A. Jeleńska, J. Czernecki, E. Piskorz-Liskiewicz, *Podatkowa księga przychodów i rozchodów w praktyce*, Kraków 2010, s. 27.

[17] H. Litwińczuk (red.), *op. cit,*, s. 243.

– innych osób prawnych z wyjątkiem Skarbu Państwa i Narodowego Banku Polskiego,
– jednostek organizacyjnych, które działają na podstawie prawa bankowego, prawa o publicznym obrocie papierami wartościowymi czy też przepisów o funduszach inwestycyjnych, o działalności ubezpieczeniowej, o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych,
– gmin, powiatów, województw i ich związków, a także jednostek budżetowych, gospodarstw pomocniczych, zakładów budżetowych i funduszy celowych tych jednostek samorządu terytorialnego lub państwa,
– jednostek organizacyjnych, które nie posiadają osobowości prawnej (z wyjątkiem spółek),
– zagranicznych: osób prawnych, jednostek nieposiadających osobowości prawnej, osób fizycznych, które prowadzą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalność osobiście bądź przez osobę upoważnioną lub pracowników,
– tych spośród jednostek niewymienionych wyżej, które otrzymują dotacje lub subwencje z budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego lub funduszy celowych na realizację zadań zleconych.

Ponadto, jak już była o tym mowa, zgodnie z art. 24a ust. 4 updof, osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, które osiągnęły przychód netto za poprzedni rok podatkowy w wysokości określonej (w euro) w przepisach o rachunkowości również są obowiązane prowadzić księgi rachunkowe. Kwota ta obecnie wynosi 1 200 000 euro. Wymienione podmioty mogą także prowadzić pełną księgowość dobrowolnie[18].

Szczególna i uprzywilejowana pozycja ksiąg podatkowych jako dowodów nie jest absolutem. Zgodnie z powołanym już art. 193 Op księgi podatkowe stanowią dowód tego, co z nich wynika, pod warunkiem, że są prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy. Toteż, wnioskując *a contrario*, księgi stracą ten status, gdy w protokole badania ksiąg zostanie stwierdzona ich nierzetelność lub wadliwość.

Pierwszą z odmian nieprawidłowości, jaką dotknięte mogą być księgi, jest nierzetelność. To jej przypisuje się największe znaczenie, gdyż wywołuje ona poważniejsze skutki dla podatnika. Doczekała się też obszernego orzecznictwa[19].

Pojęcie nierzetelności nie jest jednolite na gruncie języka potocznego, gdzie utożsamiane może być z takimi przymiotnikami jak „niesumienny" lub „nieuczciwy". Język prawniczy natomiast posługuje się tym pojęciem w kontekście oceny rezultatu działania, którym mogą być rzetelne lub nierzetelne księgi podatkowe. W praktyce jednak bierze

[18] *Ibidem*, s. 242.
[19] H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 828.

się pod uwagę także inne punkty odniesienia, jak na przykład cechy działania podatników czy poziom rzetelności. Można wyróżnić:

- nierzetelność bezwzględną ksiąg, która odnosi się wyłącznie do samych ksiąg, a która wynika z ekstrapolacji nierzetelności jednego dowodu na ocenę całej księgi (co może naruszać zasadę prawdy obiektywnej),
- nierzetelność względną, przy której ustalaniu bierze się pod uwagę znamiona zewnętrzne,
- nierzetelność podatnika, polegająca na rozszerzeniu wzorca nierzetelności na sposób działania podatnika,
- nierzetelność dowodów księgowych, podkreślająca samoistny charakter poszczególnych dowodów księgowych, których ewentualna nierzetelność nie powinna automatycznie skutkować nieuznaniem całej księgi podatkowej[20].

Nierzetelność wynika z wykładni *a contrario* pojęcia rzetelności. Podstawowym kryterium stwierdzenia, czy księgi podatkowe są rzetelne, jest ich stosunek do rzeczywistości. Księgi rzetelne powinny prawidłowo obrazować wszystkie zdarzenia gospodarcze, które zaszły w przedsiębiorstwie i które są istotne z podatkowoprawnego punktu widzenia. Ustalenie rzetelności ksiąg to ustalenie faktów, a nie ocena prawna[21]. W celu stwierdzenia nierzetelności ksiąg, należy stwierdzić istnienie choćby jednego dowodu, który potwierdza zapis zdarzenia nieistniejącego, brak zapisu zdarzenia istniejącego lub wpis w księdze wielkości wyższej lub niższej, niż wynika to ze zdarzenia, które zaszło w rzeczywistości[22].

Istniały przez długi czas kontrowersje co do tego, czy nierzetelność jest kategorią obiektywną, czy zawiera też elementy subiektywne. Do 2003 r. dominował w orzecznictwie pogląd, że dla ustalenia rzetelności znaczenie mają jedynie okoliczności obiektywne, a przyczyny, które spowodowały zapis lub jego brak niezgodny ze stanem faktycznym, nie powinny być brane pod uwagę przez organ podatkowy. To stanowisko było oparte na wykładni językowej analizowanego pojęcia i prowadziło do częstego stwierdzania nierzetelności w praktyce postępowań podatkowych[23]. Choć wyłom w tym stanowisku nastąpił w 1996 r., gdy Sąd Najwyższy uznał, że okoliczności subiektywne, takie jak zamiar, cel, wina podatnika, mają znaczenie przy badaniu rzetelności ksiąg, a pod uwagę należy brać także oczywiste błędy podatnika[24], to dopiero w 2003 r. ustawodawca do przepisów rozporządzenia w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów

---

20 H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 115–118.

21 D.M. Malinowski, *Badanie ksiąg podatkowych w kontroli i postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy" 2006, nr 9, s. 3.

22 H. Dzwonkowski (red.), *op. cit.*, s. 115.

23 R. Mastalski, *op. cit.*, s. 334.

24 Wyroki SN z dnia 20 czerwca 1996 r. Sygn. akt III ARN 13/96, OSNP 1997, nr 3, poz. 29 i sygn. akt III ARN 11/96, OSNP 1997, nr 2, poz. 14.

i rozchodów wprowadził kategorię „drobnych błędów". Obecnie oceniając rzetelność ksiąg, należy brać pod uwagę elementy subiektywne związane z zamiarem podatnika oraz zdarzeniami losowymi, które mają wpływ na prawidłowość ksiąg podatkowych, rozumianą jako ich zgodność z rzeczywistością[25]. Na mocy wspomnianego rozporządzenia podatkowa księga przychodów i rozchodów obiektywnie nierzetelna zachowuje swój uprzywilejowany walor dowodowy, gdy niewpisane lub błędnie wpisane kwoty przychodu nie przekraczają łącznie 0,5% przychodu, brak właściwych zapisów jest związany z nieszczęśliwym wypadkiem lub zdarzeniem losowym, błędy spowodowały podwyższenie kwoty podstawy opodatkowania, podatnik uzupełnił zapisy lub dokonał korekty błędnych zapisów, czy też błędne zapisy są skutkiem oczywistej omyłki[26]. Wobec tego, podatnicy prowadzący podatkową księgę przychodów i rozchodów są w lepszej sytuacji niż podatnicy, którzy są zobowiązani do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Tym ostatnim bowiem nie przysługuje podobna „taryfa ulgowa". Każda niezgodność między zapisami w księdze rachunkowej a dowodami źródłowymi może zostać zakwalifikowana jako nierzetelność i skutkować nieuznaniem ewidencji w postępowaniu podatkowym[27].

Instytucja wadliwości, określana także nieprawidłowością formalną, ma mniejsze znaczenie. O ile punktem odniesienia nierzetelności jest rzeczywistość, o tyle w przypadku wadliwości są nim przepisy prawa odnoszące się do sposobu prowadzenia ksiąg. Wadliwość jest stopniowalna i nie ma charakteru bezwzględnego. Zgodnie z art. 193 § 5 Op organ podatkowy uznaje księgi podatkowe za dowód, nawet jeżeli są prowadzone wadliwie, pod warunkiem, że wadliwość ta nie ma istotnego znaczenia dla sprawy. Analogiczne stanowisko zajmuje orzecznictwo. „W przypadku stwierdzenia, że księgi podatkowe prowadzone są wadliwie i jeżeli wady te nie mają istotnego znaczenia dla sprawy, księgi takie mogą zostać uznane za dowód"[28].

Jeżeli w wyniku przeprowadzonego badania prawidłowości ksiąg podatkowych dochodzi do ich zakwestionowania, organ podatkowy jest zobowiązany sporządzić protokół. W protokole z badania księgi podatkowej określa się, za jaki okres i w jakiej części nie uznaje się księgi podatkowej za dowód w sprawie. Jeżeli chodzi o wzajemne relacje między poszczególnymi zapisami, księgi podatkowe nie są przez ustawodawcę traktowane jako monolityczna całość. Zakwestionowanie konkretnych zapisów (uznanie ich za nierzetelne lub wadliwe) nie rzutuje na wiarygodność pozostałych, a księga jako taka wciąż jest traktowana jako dowód[29].

---

25 R. Mastalski, *op. cit.*, s. 334–335.
26 H. Dzwonkowski (red.), *op. cit.*, s. 117–118.
27 http://www.e-podatnik.pl/artykul/fiskus/6905/Dowod_z_ksiag_podatkowych.html
28 Wyrok WSA z dnia 5 września 2006 r. Sygn. akt III SA/Wa 2025/2006, Omega LEX 279065.
29 D. Malinowski (red.), *Postępowanie przed organami skarbowymi*, Warszawa 2007, s. 179.

Odpis sporządzonego protokołu organ podatkowy jest zobowiązany doręczyć podatnikowi w terminie 14 dni. Termin ten może być przedłużony, ale nie skrócony. Od dnia doręczenia rozpoczyna się bieg terminu, w którym podatnik może przedstawić zastrzeżenia do ustaleń dokonanych przez organ podatkowy w trakcie badania prawidłowości księgi podatkowej. Zgodzić się można z Dariuszem Malinowskim, że brzmienie artykułu 193 § 8 Op sugeruje, iż realizacja prawa do złożenia zastrzeżeń wobec protokołu z badania ksiąg podatkowych jest uzależniona od dołączenia odpowiednich dowodów, które poprą stanowisko podatnika. Organy podatkowe w praktyce bardzo często uzależniają rozpatrzenie zastrzeżeń od okazania stosownych dowodów[30].

Często spotykanym błędem, jaki popełniają organy podatkowe, jest przedstawianie ustaleń dotyczących wadliwości lub nierzetelności ksiąg podatkowych dopiero w decyzji wymiarowej kończącej postępowanie podatkowe. Jeżeli podatnik dopiero wtedy zostaje poinformowany o nieuznaniu prowadzonej przez niego księgi podatkowej jako dowodu, to uniemożliwia mu się skorzystanie z prawa do wniesienia zastrzeżeń do protokołu. Stanowisko organu podatkowego w przedmiocie nieprawidłowości księgi podatkowej musi znaleźć wyraz w protokole z badania ksiąg podatkowych. Jeżeli tak się nie stanie, decyzja wymiarowa wydana przez organ podatkowy w wyniku ewentualnego postępowania podatkowego wszczętego w wyniku kontroli podatkowej dotknięta może być wadliwością uzasadniającą wznowienie postępowania albo stwierdzenie jej nieważności z uwagi na wydanie jej z rażącym naruszeniem prawa[31]. Jakkolwiek, zgodnie ze stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego „o tym, czy nieuznanie za dowód w postępowaniu podatkowym ksiąg prowadzonych przez podatnika było prawnie uzasadnione, decydują tylko te okoliczności, które zostały podane przez organ podatkowy w uzasadnieniu decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego"[32], to jednak, jak twierdzi Dariusz Malinowski, „poza jakąkolwiek wątpliwością jest to, że muszą one być poprzedzone protokołem z badania ksiąg podatkowych"[33]. Dodać należy, że nie jest wymagane sporządzenie protokołu z badania ksiąg w sytuacji, gdy ustalenia dotyczące badania ksiąg zawiera, sporządzony zgodnie z przepisami art. 290 Op, protokół kontroli podatkowej. Wynika to wprost z treści art. 290 § 5 Op. Protokół z kontroli podatkowej winien odwoływać się do art. 193 Op.

Jeżeli organ podatkowy nie zakwestionuje ksiąg podatkowych i stwierdzi ich prawidłowość albo, stwierdzając wadliwość, uzna jednocześnie, że wady nie są istotne, następuje kolejny etap badania ksiąg podatkowych. Polega on na zbadaniu, czy dane zawarte w prawidłowo prowadzonej księdze podatkowej umożliwiają określenie podsta-

30 *Ibidem*.
31 *Ibidem*, s. 180.
32 Wyrok NSA z dnia 6 marca 1984 r. Sygn. akt SA/Kr 26/84, ONSA 1984, nr 1, poz. 24.
33 D. Malinowski (red.), *op. cit.*, s. 181.

wy opodatkowania. Efektem tego badania może być stwierdzenie pozytywne albo negatywne. Zebranie dodatkowych dowodów wymaga przeprowadzenia postępowania podatkowego[34].

Zakres wymaganych dowodów i ich rodzaj zależy od stopnia użyteczności danych księgowych. Możliwa jest taka sytuacja, że dane z ksiąg podatkowych wymagają jedynie uzupełnienia dodatkowymi dowodami, celem uniknięcia przeprowadzania wymiaru podatkowego drogą oszacowania podstawy opodatkowania. Jeżeli jednak nie jest możliwe określenie podstawy opodatkowania na podstawie pewnych dowodów, konieczne staje się oszacowanie. W tym przypadku organ podatkowy zbiera w ramach prowadzonego postępowania dowodowego, będącego częścią postępowania podatkowego, dowody, które umożliwią mu zastosowanie odpowiedniej metody szacowania podstawy opodatkowania oraz oszacowanie tej podstawy w sposób możliwe jak najbliższy rzeczywistości[35]. Wysokość podatku określona w wyniku przeprowadzonego postępowania podatkowego powinna w jak najmniejszym stopniu odbiegać od tej, która byłaby określona, gdyby oszacowanie nie było konieczne, tj. gdyby organ miał dostęp do dowodów umożliwiających obliczenie podatku w sposób pewny[36].

Postępowanie podatkowe jest wszczynane także, gdy podatnik nie zgadza się z wynikiem kontroli, w tym z ustaleniami organu prowadzącego kontrolę co do prawidłowości ksiąg podatkowych. Jeżeli podatnik zgadza się z wynikiem kontroli podatkowej zawartym w protokole kontrolnym, jest zobowiązany jedynie poprawić deklarację podatkową oraz uregulować zobowiązanie podatkowe wraz z odsetkami. Podatnik będąc stroną postępowania podatkowego korzysta między innymi z zasady czynnego udziału zarówno w całym postępowaniu podatkowym, jak i w jego szczególnej części, jaką jest postępowanie dowodowe. Starając się podważyć ustalenia organu, który badał księgę podatkową i stwierdził jej nieprawidłowość, a tym samym podważyć wysokość obliczonego przez podatnika podatku, podatnik może wnosić o przeprowadzenie konkretnych dowodów na potwierdzenie swego stanowiska. Może na przykład żądać przeprowadzenia dowodu ze świadka na potwierdzenie autentyczności określonych dowodów księgowych będących podstawą dokonania zapisów księgowych, a podawanych w wątpliwość przez organ podatkowy.

Jako że księgi podatkowe stanowią podstawowe źródło danych niezbędnych dla prawidłowego obliczenia wysokości zobowiązania podatkowego, stwierdzenie ich nieprawidłowości niesie za sobą daleko idące skutki. Zgodnie z artykułem 23 § 1 Op organ podatkowy w razie niemożności określenia podstawy opodatkowania (co może mieć miejsce, gdy brak jest ksiąg podatkowych, dane z nich wynikające nie pozwalają na

[34] J. Kulicki, *Kontrola skarbowa*, Warszawa 2000, s. 232.
[35] *Ibidem*, s. 236.
[36] *Ibidem*, s. 232.

określenie podstawy opodatkowania albo gdy podatnik naruszył warunki uprawniające do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania) może dokonać oszacowania tejże podstawy. Tego, że określenie podstawy opodatkowania metodą szacunkową – często niekorzystną dla podatnika, mimo że nie ma ona charakteru sankcji – jest ostatecznością często określaną w doktrynie „złem koniecznym”[37], dowodzi fakt, że organ podatkowy powinien odstąpić od oszacowania, gdy dane wynikające z ksiąg podatkowych uzupełnione o inne dane zebrane w toku postępowania pozwalają na określenie podstawy opodatkowania.

W celu oszacowania zasadnicze znaczenie mają ustalenia zawarte w protokole badania ksiąg sporządzane w sytuacji, gdy organ podatkowy kwestionuje księgę podatkową jako dowód w sprawie. Należy podkreślić, iż możliwość określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania istnieje wyłącznie w części, w jakiej organ podatkowy nie uznał księgi podatkowej za dowód w sprawie. W pozostałym zakresie podstawa opodatkowania powinna zostać ustalona na podstawie danych wynikających z księgi podatkowej. Szacunkowe określenie podstawy opodatkowania stanowi bowiem odstępstwo od ogólnych zasad ustalania tej podstawy i może mieć miejsce jedynie wtedy, gdy spełnione zostaną przesłanki przewidziane przez prawo.

Jakkolwiek oszacowanie nie może doprowadzić do wymiaru podatkowego w rozmiarach przewyższających faktyczną podstawę opodatkowania, to jednak należy zauważyć, że żadna metoda szacunkowa nie jest metodą doskonałą, ale jest koniecznością wynikającą z nierzetelnego prowadzenia przez podatnika księgi podatkowej. Ustalenie podstawy obliczenia podatku w drodze szacowania zmierza do ustaleń zbliżonych do stanu rzeczywistego, ale nie tożsamych. Na organie podatkowym, zgodnie z zasadą prawdy materialnej, ciąży obowiązek podjęcia wszelkich niezbędnych kroków do ustalenia podstawy opodatkowania przez oszacowanie w sposób możliwie najbardziej zbliżony do jej autentycznej wysokości. Organ podatkowy nie może przyjmować za podstawę swoich rozstrzygnięć ustaleń dowolnych. Oszacowanie podstawy opodatkowania powinno być oparte na w miarę realnych założeniach, choć sposób ustalania podstawy opodatkowania tą drogą pozostawiony jest uznaniu organu podatkowego. Podejmowanie się oszacowania nie oznacza dowolności działania organu podatkowego. Wręcz przeciwnie, jest on zobligowany podjąć takie działania, które pozwolą na zbliżenie szacunkowo określonej podstawy opodatkowania do jej wielkości rzeczywistej. Z tym wiąże się wybór właściwej, określonej w art. 23 Op metody oszacowania[38].

W „szczególnie uzasadnionych przypadkach” organ podatkowy może w inny sposób oszacować podstawę opodatkowania. Te inne sposoby nie są normatywnie określone.

[37] W. Olszowy, *Podejmowanie decyzji podatkowej i jej sądowa kontrola w Polsce*, Łódź 1994, s. 62.
[38] http://www.epodatnik.pl/artykul/doradca_podatnika/1346/Szacunkowe_ustalenie_podstawy_opodatkowania.html.

Stanowią one opracowane przez ekonomistów i stosowane w praktyce metody ustalania określonych wskaźników pomocnych przy ustalaniu podstawy opodatkowania[39]

Wybór innej metody oszacowania niż te, które są wymienione enumeratywnie w art. 23 Op organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej jest zobowiązany uzasadnić.

Opisu wybranej metody oszacowania oraz przyczyn określenia podstawy opodatkowania tą drogą organ prowadzący postępowanie podatkowe dokonuje w decyzji wymiarowej, która kończy postępowanie[40].

Oszacowanie podstawy opodatkowania to niejedyna konsekwencja nieprawidłowego prowadzenia ksiąg podatkowych, wiąże się to także z odpowiedzialnością karną skarbową. Przepisem odnoszącym się do tego czynu jest art. 61 Kodeksu karnego skarbowego. Rozróżnia się w nim nierzetelne i wadliwe prowadzenie ksiąg. Nierzetelne, czyli niezgodnie ze stanem rzeczywistym, prowadzenie ksiąg ma charakter przepołowionego czynu karalnego. Jest uznawane za przestępstwo, za które grozi kara grzywny do 240 stawek dziennych, ale w wypadku mniejszej wagi będzie potraktowane jako wykroczenie[41]. Natomiast wadliwe, czyli niezgodnie z przepisami ustaw, ale także z przepisami aktów niższej rangi, wydanymi z upoważnienia ustawowego, prowadzenie księgi podatkowej jest wykroczeniem skarbowym[42].

Nieprawidłowe prowadzenie ksiąg podatkowych zaliczane jest do kategorii deliktów skarbowych indywidualnych[43]. Sprawcą czynu zabronionego z art. 61 Kks może być osoba zobowiązana do ich prowadzenia albo osoba, której powierzono usługowe ich prowadzenie. Odpowiedzialność karna skarbowa jest niezależna od posiadania uprawnień do usługowego prowadzenia ksiąg podatkowych. Podmiot zobowiązany do prowadzenia ksiąg podatkowych w praktyce może powierzyć ich prowadzenie każdemu, niezależnie od tego, czy zleceniobiorca ma odpowiednie uprawnienia formalne. Do odpowiedzialności natomiast nie można pociągnąć kogoś, kto nie będąc zobowiązanym do ich prowadzenia, czyni to z jakiegoś powodu[44].

Stroną podmiotową czynów określonych w art. 61 Kks jest umyślność. Czyny te mogą charakteryzować się zamiarem bezpośrednim lub ewentualnym. Instytucje te pochodzą z prawa karnego powszechnego. Zamiar bezpośredni (*dolus directus*) charakteryzuje się nastawieniem na realizację czynu zabronionego. Sprawca ma świadomość popełnienia czynu zabronionego i na to się godzi. Dąży do realizacji „rzeczywistości zabronionej". Natomiast zamiar ewentualny (*dolus eventualis*) polega na tym, że świa-

---

39 C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *op. cit.*, s. 243.
40 *Ibidem*, s. 239.
41 J. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 2007, s. 280.
42 J. Sawicki, *Zarys prawa karnego skarbowego*, Warszawa 2007, s. 125.
43 V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, *Prawo karne skarbowe*, Toruń 2005, s. 230.
44 J. Wilk, J. Zagrodnik, *op. cit.*, s. 280.

domości popełnienia czynu zabronionego nie towarzyszy chęć jego popełnienia, sprawca jednak na to się godzi[45].

Odpowiedzialność karną skarbową z analizowanego artykułu ogranicza ewentualna rozbieżność w interpretacjach przepisów prawa podatkowego. W takim wypadku możliwe jest przyjęcie błędu co do znamion wykluczającego umyślność. Winę natomiast wyłączyć mogą zdarzenia losowe, które są niezależne od osoby prowadzącej księgę. Co więcej, zgodnie z orzecznictwem, liczba błędów w zapisach nie przesądza o umyślności. Możliwe jest wprowadzenie umyślne do księgi jednego nierzetelnego zapisu oraz nieumyślne wprowadzenie wielu nierzetelnych zapisów wskutek niedbalstwa. Umyślności nie przypisuje się również komuś, kto dokonał w księdze zapisów nieodpowiadających rzeczywistości na podstawie nierzetelnych dokumentów, które od kogoś otrzymał, a co do których nie potrafił stwierdzić nierzetelności[46].

Obie formy nieprawidłowości w prowadzeniu ksiąg podatkowych mają charakter bezskutkowy i mogą zachodzić kumulatywnie w odniesieniu do tej samej księgi[47].

Wobec tak poważnych konsekwencji jak ewentualność określenia podstawy opodatkowania drogą szacowania – które co prawda nie ma charakteru sankcji stosowanej wobec niefrasobliwego przedsiębiorcy, to jednak w praktyce okazuje się rozwiązaniem zdecydowanie bardziej dotkliwym finansowo – a także odpowiedzialność karna skarbowa, nie dziwi fakt, że przedsiębiorcy, w trosce o rzetelność i niewadliwość ksiąg podatkowych rejestrujących zdarzenia gospodarcze zachodzące w prowadzonych przez nich podmiotach, często powierzają ich prowadzenie biurom rachunkowym.

Prawidłowym prowadzeniem ksiąg podatkowych zainteresowane są także organy podatkowe, gdyż księgi te stanowią pewne źródło informacji koniecznych do dokonania wymiaru. Co więcej, przeprowadzenie dowodu z ksiąg nie wiąże się z takimi kosztami, jak w przypadku wielu innych środków dowodowych, stosowanych, gdy istnieją wątpliwości, których wyjaśnienie nie jest możliwe jedynie za pomocą mających podstawowe znaczenie ksiąg, ewidencji i rejestrów.

[45] T. Bojarski (red.), *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 38–40.
[46] J. Wilk, J. Zagrodnik, *op. cit.*, s. 281.
[47] *Ibidem*.

Andrzej Huchla

Kształtowanie się kosztów uzyskania przychodów przedsiębiorcy w podatku dochodowym od osób prawnych

Słowa kluczowe:
podatek dochodowy od osób prawnych, dochód, koszty uzyskania przychodów

Koszty uzyskania przychodów to jeden z najważniejszych, a na pewno najbardziej charakterystyczny element konstrukcji podatków dochodowych. Wielkość kosztów bezpośrednio wpływa na poziom obciążenia tymi podatkami. Dlatego jest ona zawsze przedmiotem szczególnego zainteresowania podatników, którzy z oczywistych względów dążą do maksymalizacji wykazywanych kosztów i tym samym ograniczenia (albo nawet uniknięcia) opodatkowania.

Przede wszystkim jednak koszty uzyskania przychodów są kategorią normatywną i muszą zajmować znaczące miejsce w prawnych regulacjach opodatkowania dochodu. Kształtując instytucję kosztów, ustawodawca podatkowy ma na celu z jednej strony realizację uzasadnionych potrzeb fiskalnych, z drugiej – uniknięcie niekorzystnego oddziaływania na podatników (zwłaszcza przedsiębiorców), wreszcie z trzeciej – zapobieżenie stosowaniu zabiegów zmierzających do nienaturalnego zaniżania wysokości podatku. Dysponuje przy tym bardzo obszernym zestawem instrumentów legislacyjnych (ograniczonych praktycznie tylko ochroną wartości o randze konstytucyjnej), w szczególności różnorodnymi mechanizmami z zakresu elementów techniki podatkowej (konstrukcji podatków).

Zawsze w tych uprawnieniach mieści się oczywiście możliwość takiej zmiany stanu prawnego, by opodatkowanie lepiej – z punktu widzenia ustawodawcy – osiągało założone efekty. Właśnie zmiany przepisów dotyczących kosztów uzyskania przychodów warte są prześledzenia. Pozwoli ono zwrócić uwagę na niektóre kontrowersyjne rozwiązania, ujawnić pewne mechanizmy relacji podatników i władzy podatkowej, wreszcie – sformułować ocenę sposobu ich działania.

Rzecz jasna, tak założone ujęcie wymusza znaczące ograniczenia. Nie będzie to kompletny przegląd wszystkich nowelizacji (ani krytyka zbyt częstego ich wprowadzania oraz nierzadko przesadnego zakresu) – wręcz przeciwnie, z kilkudziesięciu wybrane zostaną stosunkowo nieliczne przykłady. Istotne są tu nie detale konstrukcji, a przedsię-

wzięcia legislacyjne, w których można się dopatrzyć realizacji jakichś charakterystycznych zamierzeń i tendencji. Nie chodzi także o dokładną prezentację konkretnych instytucji prawnych wykazujących związek z tematyką kosztów, tzn. omówienie regulacji prawnych, komentarz do przepisów czy ocenę ich oddziaływania. Ten aspekt podjęty zostanie jedynie o tyle, o ile będzie to niezbędne do przedstawienia motywacji zmian.

Analizie poddana zostanie ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych[1]. Do takiego zawężenia uprawnia spostrzeżenie, że jej obowiązywanie przypadło na okres zasadniczych zmian gospodarczych, w tym podejścia do problematyki podatkowej. Musiało to spowodować istotne implikacje także w warstwie normatywnej. Niezależnie od tego, updp jest bardziej charakterystyczną podstawą prawną opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych[2] z jednej strony znacząco wykracza poza ten zakres (regulując opodatkowanie osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej), z drugiej – nie obejmuje zjawisk wiążących się funkcjonowaniem przedsiębiorców – osób prawnych. Warto natomiast pamiętać, że na ile to możliwe, konstrukcja opodatkowania działalności gospodarczej jest ujednolicona i wiele z uwag dotyczących przepisów updp można bezpośrednio odnieść do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Pierwszy z zasadniczych, a wartych w tym kontekście wzmianki, problemów konstrukcji wykracza nieco poza zagadnienie samych tylko kosztów, choć również bezpośrednio go dotyczy. Dochód, a tym samym koszty uzyskania przychodów, są także instytucją z zakresu rachunkowości. Do właśnie rachunkowego rozumienia dochodu w różny sposób nawiązywały i przepisy podatkowe.

Przy takim założeniu za formułę wyjściową można uznać regułę wynikającą z art. 40 (później art. 44) ustawy z 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej[3]: *Podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym stanowi zweryfikowany zysk bilansowy, wykazany w rocznym sprawozdaniu finansowym, sporządzonym zgodnie z obowiązującymi podatnika zasadami rachunkowości, zwiększony o koszty i straty uznane za nieuzasadnione*. W takim ujęciu dochód podatkowy równał się, co do zasady, zyskowi bilansowemu ustalonemu na potrzeby sprawozdawczości księgowej. Korekta, o której mowa w ostatnim fragmencie cytowanego przepisu, stanowiła już element *stricte* podatkowy i regulowana była odrębnie rozporządzeniami Rady Ministrów, wydawanymi na podstawie ust. 2 (później ust. 4) tego artykułu. Ciekawa jest zresztą analiza kolejnych rozporządzeń. Pierwsze z nich, rozporządzenie Rady Ministrów

[1] T.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm. (dalej powoływana jako updp; nieoznaczone artykuły są przepisami tej ustawy).
[2] T.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.
[3] Dz. U. Nr 7, poz. 55 ze zm., później t.j. Dz. U. z 1987 r. Nr 12, poz. 77 ze zm.

z 15 listopada 1982 r. w sprawie kosztów i strat uznanych za nieuzasadnione przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym od jednostek gospodarki uspołecznionej[4], zawierało około 10 pozycji, tj. kategorii kosztów zwiększających dochód. Była to konstrukcja, którą można – wybiegając w przyszłość – porównać do obecnego katalogu kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, zwłaszcza że z dzisiejszego punktu widzenia tak samo należałoby traktować i koszty (np. przekraczające określony poziom wydatki na usunięcie wad wyrobów, obiektów i robót budowlanych), i straty (np. zawinione kary i odszkodowania, przedawnione wierzytelności) tam wskazane. Rozporządzenie Rady Ministrów z 27 grudnia 1983 r. w sprawie kosztów i strat uznanych za nieuzasadnione przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym od jednostek gospodarki uspołecznionej[5] praktycznie nie różniło się od poprzedniego, ale już rozporządzenie Rady Ministrów z 21 stycznia 1985 r. w sprawie kosztów i strat uznanych za nieuzasadnione przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym od jednostek gospodarki uspołecznionej[6] zawierało ponaddwukrotnie więcej tego rodzaju pozycji, przeważnie odnoszących się do bardziej szczegółowych przejawów działalności gospodarczej.

W późniejszej regulacji, ustawie z 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych[7], określenie dochodu podatkowego zawierał art. 5 ust. 3: *U podatników, którzy zgodnie z obowiązującymi ich zasadami księgowości sporządzają bilans i rachunek wyników, za dochód (...) uważa się zysk bilansowy wykazany na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg, zmniejszonych o dochody ze źródeł przychodów nie podlegających podatkowi dochodowemu lub wolne od tego podatku i zwiększony o niedobory ze sprzedaży rzeczy i praw majątkowych oraz o wydatki nie stanowiące kosztów uzyskania przychodów, określone w art. 11*[8]. Odniesienie do zysku bilansowego zostało więc zachowane, ale silniej zaznaczono konieczność modyfikacji wynikającej z przepisów podatkowych, tym razem zawartych w samej ustawie. Zestaw kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów (art. 11 tej ustawy) został praktycznie przepisany z rozporządzenia z 1985 r.

Wreszcie updp zrezygnowała ze wskazania do zysku bilansowego jako podstawy opodatkowania. Przez cały okres jej obowiązywania art. 7 ust. 2 określa dochód jako nadwyżkę sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania. Pewnego rodzaju nawiąza-

---

4 Dz. U. Nr 38, poz. 253.
5 Dz. U. Nr 75, poz. 336 ze zm.
6 Dz. U. Nr 9, poz. 29 ze zm.
7 Dz. U. Nr 3, poz. 12 ze zm.
8 Po zmianie obowiązującej od 1991 r. przepis ten brzmiał: *U podatników, którzy zgodnie z obowiązującymi ich zasadami księgowości sporządzają bilans i rachunek wyników, przedmiotem opodatkowania jest dochód (...) wykazany na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg, zmniejszony o dochody ze źródeł przychodów nie podlegających podatkowi dochodowemu lub wolne od tego podatku i zwiększony o niedobory ze sprzedaży rzeczy i praw majątkowych oraz o wydatki nie stanowiące kosztów uzyskania przychodów, określone w art. 11, jeżeli wydatki te zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów*.

niem do aspektów bilansowych jest tylko art. 9 ust. 1, zgodnie z którym *Podatnicy są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy* (od roku 2000 z uzupełnieniem: *a także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 16a–16m*).

Ta nowa formuła spowodowała, jak się okazało, sporo zamieszania. W początkowym okresie obowiązywania updp podatnicy mieli trudności z rozróżnieniem kryteriów rachunkowych i podatkowych, co powodowało częste spory. Między innymi dzięki ich rozstrzygnięciom, przede wszystkim przez sądy, wielokrotnie jednoznacznie i wyraźnie potwierdzona została zasada, że art. 9 ust. 1 nakazuje wykorzystanie do celów podatkowych dokumentacji księgowej, ale tylko jako materiału do zasadniczo odrębnych obliczeń, czyniących zadość wymogom podatkowej kwalifikacji przychodów i kosztów ich uzyskania[9]. Najbardziej chyba czytelne ujęcie tej kwestii znalazło się w uzasadnieniach wyroków NSA z 9 maja 1995 r., sygn. akt SA/Lu 1456/94[10]: *Przychodami i kosztami mającymi wpływ na ustalenie dochodu podatkowego są tylko te przychody i koszty, które zostały wyraźnie określone w przepisach prawa podatkowego. Wszelkie inne składniki wyniku finansowego, wynikające z ksiąg rachunkowych, nie mogą mieć wpływu na wysokość tego dochodu* i z 24 stycznia 1995, sygn. akt SA/Lu 666/94[11]: *Funkcją ksiąg handlowych jest rejestrowanie operacji gospodarczych i odpowiadających im operacji finansowych. Zapisy dokonywane w tych księgach nie mogą tworzyć ani modyfikować obowiązku podatkowego, gdyż obowiązek ten wynikać może wyłącznie z przepisów prawa materialnego*[12].

Mimo konsekwentnego wyjaśnienia tych relacji między rachunkowością a prawem podatkowym nie sposób jednak nie zauważyć, że wynikająca z aktualnie obowiązujących przepisów updp dwoistość ujęcia dochodu stanowi istotne, praktyczne utrudnienie w działalności przedsiębiorców[13].

---

9 Zob. np. A. Huchla, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 44–45.

10 „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 1998, nr 1, poz. 15.

11 „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 1998, nr 1, poz. 14.

12 Zob. również np. wyroki NSA: z 2 kwietnia 1996 r., sygn. akt SA/Lu 1405/95, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 1998, nr 2, poz. 56; z 10 kwietnia 1996 r., sygn. akt SA/Ł 2232/95, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 1998, nr 2, poz. 55; z 8 czerwca 1995 r., sygn. akt SA/P 3730/94, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 1997, nr 4, poz. 135.

13 Szczegółowe analizy bilansowych i podatkowych zasad kwalifikowania kosztów uzyskania przychodów prezentują: E. Walińska, A. Mariański, *Koszty w prawie bilansowym i podatkowym – pojęcie i zasady ich uznawania w zysku i dochodzie*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2007, nr 1, s. 74 i n.; *idem*, *Koszty uznane w prawie bilansowym i podatkowym a ich rozliczanie w czasie*, „Serwis Monitora Podatkowego" 2007, nr 3, s. 15–20.

Osobną kategorię stanowią oczywiście wszystkie zmiany w przepisach bezpośrednio regulujących zakres kosztów uzyskania przychodów. Jednak i w odniesieniu do nich nowelizacje miały różny kształt prawny i służyły różnorodnym, zwykle szczegółowym celom.

Zmieniana była, i to dwukrotnie, nawet definicja kosztów uzyskania przychodów. W pierwotnej wersji[14] zasadniczej części art. 15 ust. 1 zd. 1 określone one zostały jako *koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów oraz koszty funkcjonowania osoby prawnej*. Najszybciej jednak jak to było możliwe, tzn. od 1 stycznia 1993 r.[15], formułę tę zmieniono na *koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów*, czyli skreślono drugą część definicji. Zabieg ten z całą pewnością był niewłaściwy, a jego uzasadnienie – trudności organów podatkowych z interpretacją usuniętego, nieprecyzyjnego zwrotu – niezrozumiałe[16]. Zrezygnowano z naturalnego i odpowiadającego istocie procesów gospodarczych ujęcia stosowanego już w okresie przed- i powojennym (do 1972 r.)[17]. Zmiana spowodowała konieczność odwoływania się do jeszcze bardziej skomplikowanych zabiegów interpretacyjnych. Aby uzasadnić niektóre oczywiste kategorie kosztów, analizowano m.in. niemające normatywnego uzasadnienia określenia „koszty pośrednie", „koszty ogólnozakładowe", „koszty konieczne", „koszty pożyteczne" i inne podobne[18]. Spory dotoczyły przeróżnych, konkretnych rodzajów wydatków[19] – od przysłowiowych kosztów sprzątania do np. prenumeraty Dziennika Ustaw[20]. Ostatecznie, w szczególności w literaturze i orzecznictwie, zasadniczo potwierdzono możliwość uznania za koszty uzyskania przychodów nakładów niedających się bezpośrednio połączyć z przychodami, a ogólnie tylko związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Stan ten od 1 stycznia 2007 r. usankcjonowała[21] zmiana[22] rozszerzająca ustawową definicję kosztów o zwrot *lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów*. Mimo innej redakcji przepisu oznacza to powrót do stanu prawnego z roku 1992, czyli normalności.

Definicja z art. 15 ust. 1 zawsze była uzupełniana przez kolejne ustępy tego artykułu. Zawierają one dodatkowe wskazania wydatków uznanych za koszty uzyskania przy-

---

14 Dz. U. z 1992 r., Nr 21, poz. 86.

15 Art. 2 pkt 9 lit. a) ustawy z dnia 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 28, poz. 127).

16 I. Ożóg, *Koszty uzyskania przychodów – podstawowe zagadnienia (1)*, „Przegląd Podatkowy" 2001, nr 5, s. 19–20.

17 Zob. M. Łukasik, *Koszty uzyskania przychodu w orzecznictwie sądowym*, Lublin 1998, s. 4.

18 A. Huchla, *op. cit.*, s. 96.

19 *Ibidem*, s. 95 i n.; A. Gomułowicz, *Koszty uzyskania przychodów. Zasady ogólne*, Warszawa 2005, s. 29 i n.

20 Wyrok NSA w Rzeszowie z dnia 17 kwietnia 1998 r., sygn. akt SA/Rz 130/97, LEX nr 32943.

21 W. Nykiel, M. Wilk, [w:] W. Nykiel, A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Gdańsk 2012, s. 336; W. Nykiel, *Koszty uzyskania przychodów – zagadnienia podstawowe*, „Serwis Monitora Podatkowego" 2007, nr 3, s. 2.

22 Art. 1 pkt 9 lit. a) ustawy z dnia 26 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 217, poz. 1589).

chodów. Początkowo był to tylko ust. 2, zawierający 15-punktowy katalog, obejmujący różnorodne koszty stanowiące naturalny przejaw prowadzenia działalności gospodarczej. Usunięto go także już po niespełna roku[23], treść przenosząc – po odpowiednich przekształceniach redakcyjnych – do art. 16 ust. 1. Późniejsza ewolucja art. 15 polegała głównie na powrocie do formuły pozytywnego wyliczania kosztów uzyskania przychodów, ale w odniesieniu do szczególnej kategorii podmiotów i zdarzeń. Najpierw dotyczyło to wyszczególnionych wyraźnie kosztów instytucji finansowych – kolejno (w drodze kilku nowelizacji) ubezpieczycieli, uczestników rynku papierów wartościowych, towarzystw emerytalnych i banków. Było to wynikiem spostrzeżenia specyfiki finansowej tych podatników, wyrażającej się w szczególności w obowiązku tworzenia różnego rodzaju funduszów rezerwowych lub gwarancyjnych. Np. pierwsza z tych zmian, wprowadzona ustawą z 2 grudnia 1994 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw[24] jako art. 15 ust. 1b, doprecyzowała[25] zasady zaliczania do kosztów (i przychodów) ubezpieczycieli różnicy stanu rezerw techniczno-ubezpieczeniowych na początek i koniec roku. Wkrótce zresztą ten przepis rozwinięto, nieco poszerzając katalog kosztów tego rodzaju podatników – w szczególności o zwiększające ich fundusze prewencyjne odpisy[26]. Kolejne uzupełnienia art. 15 updp uwzględniły (od 1998 r.) m.in. koszty tworzenia przez banki rezerwy na ryzyko ogólne (ust. 1h pkt 1), ale także koszty działalności programów i funduszów emerytalnych (ust. 1d-1g). Przepisy te parokrotnie później nowelizowano, zwykle obejmując ich treścią następne szczegółowe sytuacje, ale bez zmiany ich zasadniczego modelu.

Kolejne, istotne uzupełnienie art. 15 dokonane zostało ustawą z 27 lipca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych[27]. Zwłaszcza ust. 1j i 1k są szczególnie warte wzmianki. Określiły bowiem szczegółowe zasady ustalania kosztów uzyskania przychodów w przypadku wniesienia oraz zbycia w zamian za wkład niepieniężny akcji i udziałów w spółkach oraz spółdzielniach. Był to pierwszy etap konstruowania skutków podatkowych tego rodzaju czynności w odniesieniu do kosztów (odnoszące się do takich czynności regulacje już wcześniej znajdowały się w innych fragmentach ustawy). Ta nowelizacja też zresztą wiązała się z rozszerzeniem pojęcia przychodu w równolegle dodanym art. 12 ust. 1 pkt 7[28]. Podobna motywacja legła u podstaw dodania do

[23] Art. 2 pkt 9 lit. c) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.
[24] Dz. U. z 1995 r. Nr 5, poz. 25.
[25] I. Ożóg, *Podatek dochodowy od osób prawnych*, „Przegląd Podatkowy" 1994, nr 12, s. 5.
[26] Art. 3 pkt 1 ustawy z 8 czerwca 1995 r. o zmianie ustawy o działalności ubezpieczeniowej, o zmianie rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej – Kodeks handlowy oraz o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 96, poz. 478).
[27] Dz. U. Nr 60, poz. 700.
[28] Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 6 kwietnia 2000 r., Druk Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej III kadencji nr 1854, s. 5, http://orka.sejm.gov.pl/Rejestrd.nsf/wgdruku/1854/$file/1854.pdf

art. 15 ust. 1l-1m (w związku z dodaniem art. 12 ust 1 pkt 8[29]), ust. 1o (w związku z dodaniem art. 12 ust. 4 pkt 3), ust. 1t (w związku z dodaniem art. 12 ust. 4 pkt 3a-3c[30]), a z nieco innych powodów[31] dodano ust. 1x – wszystkie te przepisy dotyczą różnych aspektów tej samej problematyki.

Zgodnie z systematyką ustawy następnym istotnym składnikiem regulacji prawnej kosztów uzyskania przychodów jest art. 16. Może on być nawet uznany za element samego pojęcia kosztów z art. 15 ust. 1, skoro tamten przepis do ustawowej definicji *expressis verbis* włącza art. 16 ust. 1. W istocie jednak funkcja art. 16 jest inna. Poprzez wyliczenie (w zasadzie negatywne) określonych rodzajów wydatków, nakładów, odpisów i kosztów ogranicza on zakres podatkowego tzw. zaliczania kosztów, czyli możliwości uznania za koszty uzyskania przychodów w rozumieniu ustawy.

Zawarty w art. 16 ust. 1 wykaz jest bardzo obszerny (ok. 70 punktów) i nie mniej zróżnicowany. Nie ma więc sensu analizowanie poszczególnych pozycji ani ich genezy, ale warto zauważyć niektóre z nich – charakterystyczne, ważne lub dające się zakwalifikować do jakiejś ogólniejszej kategorii.

Przede wszystkim jednak trzeba przypomnieć, że pierwotna wersja ustawy zawierała w tym miejscu tylko 19 punktów, a cały art. 16 składał się z jednego, mieszczącego je wszystkie ustępu. Niebywały rozrost objętości tych przepisów wynikał zasadniczo z dwóch powodów.

Po pierwsze, wielokrotnie uzupełniano w ten sposób zauważone w czasie obowiązywania ustawy luki. Chodziło oczywiście o takie luki, które – w przekonaniu decydentów – utrudniały realizację fiskalnej funkcji podatku. Inspiracją zmian była zwykle znaleziona i wykorzystywana przez podatników możliwość zaliczenia do kosztów jakiegoś rodzaju, niezbyt naturalnych dla prowadzenia działalności gospodarczej wydatków. Praktyka tego rodzaju okazywała się legalna; podatnikom nie można było zarzucić naruszenia przepisów, bo takowych, odnoszących się do analizowanej sytuacji, po prostu nie było. Po odpowiedniej nowelizacji, polegającej na dodaniu do art. 16 ust. 1 kolejnych punktów, stan prawny ulegał radykalnej zmianie i nie wchodziły już w grę stosowane wcześniej mechanizmy obniżania dochodu. Można było mówić o swoistym wyścigu z fiskusem: poszukiwaniu takich, korzystnych dla podatników rozwiązań, które nie zo-

[29] Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 17 kwietnia 2002 r., Druk Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej IV kadencji nr 411, s. 11–12, http://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/($vAllByUnid)/17610FDBD84F4855C1256BA0002D8FBD/$file/411.pdf

[30] Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne z 20 października 2010 r., Druk Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej VI kadencji nr 3500, s. 21–22 i 24–25, http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/55C68D36BB90D02FC12577C2004D0ADC/$file/3500.pdf

[31] Uzasadnienie do projektu ustawy o ograniczaniu barier administracyjnych dla obywateli i przedsiębiorców z 24 listopada 2010 r., Druk Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej VI kadencji nr 3656, s. 34, http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/72D4D2D2F517B2E7C12577EC0034D7FF/$file/3656.pdf

stały jeszcze rozpoznane przez urzędników aparatu skarbowego i jednocześnie legislacyjnych próbach wyprzedzania tego rodzaju pomysłów.

Już od 1993 r., w wyniku zmian wynikających z ustawy z 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw[32], art. 16 ust. 1 obejmował 52 punkty. Z tych, które eliminowały najłatwiejsze metody mnożenia kosztów, można wskazać *składki na rzecz organizacji, do których przynależność podatnika nie jest obowiązkowa* (pkt 37, początkowo niezawierający wyjątków). Wtedy też wprowadzono ograniczenia, które dotyczyły istotniejszych gospodarczo zjawisk i które wielokrotnie później modyfikowano.

Prawnie najciekawszym chyba elementem tych rozwiązań było i jest traktowanie dokonywanych przez podatnika odpisów na tworzone przez niego fundusze i rezerwy. Przy braku wyraźnego wyłączenia ich z kosztów (jak m.in. w pkt 9 i 27) uznawano za koszty np. odpisy dokonywane na rezerwy tworzone w myśl przepisów o rachunkowości, a nawet na fundusze dowolnie kształtowane przez samego podatnika. Obecnie obowiązuje wyrażona poprzez różne przepisy zasada, że uznawane za koszty są tylko odpisy na fundusze i rezerwy, co do których taką możliwość przewidują ustawy, z wyjątkiem ustawy o rachunkowości.

Wydatki na rzecz pracowników, pierwotnie nielimitowane jako koszty, a więc dające nieograniczone wręcz możliwości zmniejszania dochodu, ujęto (w pkt 35, już nieobowiązującym) jako tylko wynikające z ustaw lub układów zbiorowych pracy.

Interesujący zabieg, polegający na limitowaniu kosztów „zaliczalnych" zastosowano także w odniesieniu do kosztów związanych z eksploatacją samochodów osobowych (pkt 4 i 49). Uwzględniana na potrzeby kosztów jest tylko wartość albo jej część nieprzekraczająca 20 tys. euro (do 2001 r. 10 tys. euro). Ma to powściągać zapędy do wyposażania firm w zbyt luksusowe pojazdy. Osobnym problemem okazało się przy tej okazji odróżnienie samochodów osobowych od ciężarowych. Niedorzeczne homologacje uprawniały do uznania za samochody ciężarowe (a więc niepodlegających tym ograniczeniom zaliczania do kosztów) wyłącznie z tytułu zamontowania kratki w najmniejszych nawet pojazdach. Niezbędne okazało się zdefiniowanie (w art. 4a pkt 9) samochodu osobowego.

Obszerna regulacja dotyczy uznawania za koszty wierzytelności nieściągalnych i rezerw na nie. Kilkakrotne zmiany pkt 25 i 26 oraz dodanie do art. 16 ust. 2-2d doprowadziły do stworzenia restrykcyjnego systemu stwierdzenia nieściągalności, zapobiegającemu pochopnym decyzjom podatników.

W związku z ostatnimi trzema przykładami warto zwrócić uwagę na stosowany w art. 16 ust. 1 – nie tylko w powołanych przy tej okazji punktach – zabieg legislacyjny, polegający w istocie na wskazaniu (wbrew podstawowemu założeniu tego ustępu) moż-

[32] Dz. U. Nr 28, poz. 127.

liwości zaliczenia do kosztów. Pierwotnie wiązało się to ze wspomnianym wcześniej przeniesieniem regulacji z art. 15 ust. 2 do art. 16. Potem jednak konstrukcje takie były – i są do dzisiaj – o wiele liczniejsze.

To oczywiście tylko wybrane przykłady zmienności zasad zaliczania do kosztów uzyskania przychodów. Bodaj każdy punkt z art. 16 ust. 1 z jakiegoś punktu widzenia zasługuje bowiem na uwagę, a za wieloma z nich kryją się bardzo zaawansowane analizy prawne – od np. dylematów kwalifikacji wydatków na reprezentację i reklamę (do dzisiaj niejednoznacznej[33]) po kwestie przepływów pieniężnych między spółką bądź spółdzielnią a udziałowcami czy akcjonariuszami, czyli tzw. niedostateczną kapitalizację[34]. Relacje finansowe między ostatnio wskazanymi podmiotami mogą zresztą wyglądać bardzo różnie – np. ograniczenia kosztowego wymagały także rozmaite formy przekazywania środków spółek na rzecz członków ich organów.

Po drugie, art. 16 powiększał się także wskutek dodawania doń kolejnych ustępów. Wynikało to z włączania do tego artykułu wyjaśnień niektórych pojęć, zjawisk i trybów działania ujętych w wyliczeniu ust. 1. Niekiedy takie rozwinięcie jest bardzo obszerne, jak np. w odniesieniu do wierzytelności nieściągalnych (ust. 2a i 2b).

W ostatnich około 10 latach rozrost art. 16 jest znacznie powolniejszy. Jak można sądzić, jest to spowodowane wyczerpaniem się prostych rezerw interpretacyjnych, czyli ustaleniem wystarczającej formuły i redakcji przepisów[35].

Kolejne artykuły, 16a-16m, dokumentują jeszcze inne zjawisko związane z ewolucją regulacji kosztowych. Polega ono na włączeniu do ustawy (od 2000 r.) obszernych regulacji poświęconych jednorodnej instytucji prawnej, w której element kosztów uzyskania przychodów ma istotne znaczenie. Te konkretnie przepisy dotyczą amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, znaczącego kosztu uzyskania przychodów z działalności gospodarczej. Sama istota i potrzeba ujęcia amortyzacji w przepisach o podatku dochodowym nie budzi wątpliwości. Historycznie interesujące jest co najwyżej, że cały ten fragment przeniesiony został, po dokonaniu niewielkich zmian, z rozporządzeń ministra finansów[36], tradycyjnie uprzednio normujących całościowo to zagadnienie. Jako uzasadnienie podano konstytucyjny wymóg ustawowego kształtowania istotnych elementów konstrukcji podatków[37].

---

33 Zob. np. D. Strzelec, [w:] W. Nykiel, A. Mariański (red.), *op. cit.*, s. 482 i n. oraz tam powołane literatura i orzecznictwo.

34 Zob. np. Z. Kukulski, [w:] *ibidem*, s. 571 i n.

35 A. Huchla, *Glosa do wyroku NSA z dnia 13 grudnia 1996 r. (SA/Ł 2683/96)*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 1999, nr 1, s. 95.

36 Ostatnim z nich było rozporządzenie Ministra Finansów z 20 stycznia 1995 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także aktualizacji wyceny środków trwałych (Dz. U. Nr 7, poz. 34 ze zm.).

37 Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 5 listopada 1999 r., Druk Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej III kadencji nr 1499, s. 2, http://orka.sejm.gov.pl/Rejestrd.nsf/wgdruku/1499/$file/1499.pdf

Bardzo podobnie pod względem legislacyjnym wyglądało dodanie do ustawy – od 2001 r. – rozdziału 4a (art. 17a-17l) zatytułowanego *Opodatkowanie stron umowy leasingu*. W ten sposób dostosowano skutki podatkowe do nowo wprowadzonych do Kodeksu cywilnego regulacji tej umowy[38]. Tym razem wcześniej obowiązujące rozporządzenie[39], całkiem inaczej ujmujące tę problematykę, nie mogło być wykorzystane nawet w najmniejszym zakresie. Powstała więc zupełnie nowa konstrukcja podatkowa, istotna ze względu na powszechność stosowania tej formy gospodarowania majątkiem. Specyfiką rozdziału 4a ustawy jest natomiast równoległe określanie zarówno kosztów, jak i przychodów stron umowy.

Zmianom, nierzadko istotnym dla podatników, podlegała zdecydowana większość przepisów zarówno o amortyzacji, jak i dotyczących leasingu. Nie został jednak naruszony zasadniczy ich kształt normatywny.

Zamieszczone tu uwagi to ledwie sygnalizacja niektórych aspektów i problemów związanych z instytucją kosztów uzyskania przychodów i pewnego rodzaju wybór z istniejącego już i ciągle się powiększającego ogromu materiałów na ten temat. Za najważniejszy element tego zagadnienia, któremu poświęciłem relatywnie najwięcej uwagi, uznałem treści wynikające z brzmienia art. 15. Określa on od strony niejako pozytywnej zakres kosztów, a ponadto, co nie bez znaczenia, jego rozmiary pozwalają na nieco wnikliwszy wgląd w poszczególne sformułowania. W odniesieniu do innych, wzmiankowanych fragmentów ustawy (art. 16-16m i rozdziału 4a) trzeba było poprzestać na wyrywkowej prezentacji. I ona jednak uprawnia do pewnych uogólniających spostrzeżeń.

Charakterystyczne wydaje się częste wiązanie zmian przepisów o kosztach z nowelizacjami zasad zaliczania do przychodów. Jest to zrozumiale, gdyż w wielu sytuacjach pozwala zachować symetrię obliczeń dochodu.

Ciekawym zabiegiem jest wprowadzanie, poprzez przepisy ograniczające koszty, także – *a contrario*, najczęściej w granicach wyznaczonego pułapu – uprawnienia do uznania za koszty uzyskania przychodów. Jest to jeden z niezliczonych dowodów na istnienie wielu sposobów realizacji przyjętych założeń konstrukcji podatków.

Nie może być ponadto żadnej wątpliwości, że występowanie w rzeczywistości gospodarczej coraz bardziej złożonych zjawisk ekonomicznych i prawnych wymusza odpowiednią reakcję ustawodawcy, czyli legislacyjne uszczelnienie systemu podatkowego. Bardzo wyraźnie widać tę tendencję właśnie w obszarze kosztów. Ubocznym skutkiem tych procesów jest daleko idąca komplikacja przepisów – niedająca się pogo-

[38] Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustaw: o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o podatku dochodowym od osób prawnych z 24 kwietnia 2001 r., Druk Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej III kadencji nr 2822, s. 1, http://orka.sejm.gov.pl/Rejestrd.nsf/wgdruku/2822/$file/2822.pdf

[39] Rozporządzenie Ministra Finansów z 6 kwietnia 1993 r. w sprawie zaliczania przedmiotu umów najmu lub dzierżawy rzeczy albo praw majątkowych do składników majątku stron tych umów (Dz. U. Nr 28, poz. 129).

dzić z często wysuwanymi postulatami prostoty prawa podatkowego, ale chyba nieunikniona (choć osobna sprawą jest zbyt często spotykana nieudolność językowa lub redakcyjna). Uwagi te odnoszą się zresztą nie tylko do regulacji kosztowych.

Sprawa kosztów na pewno nie jest normatywnie zamknięta. Przeciwnie, należy się spodziewać ciągłych zmian, czyli prób nadążania za zachowaniami podatników. Pomysłowość wszystkich zaangażowanych w funkcjonowanie przepisów o kosztach bez wątpienia zapewni pole do nieustających analiz, dyskusji i sporów.

Agnieszka Kowalska, Magdalena Kowalska

Wybór formy rozliczania się z podatku dochodowego od osób fizycznych jako szczególne uprawnienie podatnika-przedsiębiorcy

Słowa kluczowe:
podatek dochodowy od osób fizycznych, ryczałt podatkowy, zryczałtowany podatek od przychodów ewidencjonowanych, karta podatkowa

Zagadnienie rozliczeń podatników wykonujących działalność gospodarczą na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest jednym z najbardziej interesujących problemów w obszarze prawa podatkowego. Jest to związane z funkcjonowaniem kilku form rozliczeń, z jakich może skorzystać podatnik-przedsiębiorca. Zróżnicowanie form opłacania podatku dochodowego od osób fizycznych wynika z konieczności realizacji różnorodnych celów, które obejmują nie tylko cel fiskalny, podstawowy dla ustawodawcy podatkowego, ale i inne, z których najważniejsze są cele gospodarcze i społeczne. Ich realizacja przez władzę publiczną wymaga wprowadzania różnych rozwiązań prawnych w zakresie konstrukcji przedmiotu i podstawy opodatkowania w podatku dochodowym, co w konsekwencji wpływa na formy rozliczania się podatnika z podatku dochodowego od osób fizycznych.

Prawo podatkowe należy do prawa publicznego, którego zadaniem jest ochrona interesu publicznego. Stosunek zobowiązaniowy na gruncie prawa podatkowego cechuje podporządkowanie jednej strony (podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku) drugiej stronie (wierzycielowi podatkowemu). Stosunki te nie są więc oparte na zasadzie równorzędności tak jak w prawie cywilnym. Owa nierównorzędność wynika z władztwa podatkowego państwa[1]. Dopuszczenie zatem przez ustawodawcę do decydowania przez podatnika o sposobie rozliczania się z należności podatkowych stanowi dla podatników istotne narzędzie kształtowania własnej sytuacji podatkowoprawnej. Wybór formy opodatkowania ma podstawowe znaczenie z punktu widzenia interesów przedsiębiorcy, jako że w podatku dochodowym poszczególne formy rozliczania różnią się zasadniczo i tym samym mają istotny wpływ na kształtowanie się sytuacji finansowej firmy.

[1] R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 16; A. Nita, *Stosunek podatkowoprawny*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 41–42; B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 102.

Wybór przez podatników formy opodatkowania, mieszczący się w ramach swobody tego wyboru, dokonywany jest w celu osiągnięcia określonych, przewidywanych konsekwencji podatkowoprawnych, ale także korzyści finansowych w ramach wykonywanej działalności gospodarczej. Uprawnienie to umożliwia przedsiębiorcy takie rozliczanie się z podatku dochodowego od osób fizycznych, które jest dla niego optymalne z punktu widzenia wielkości obciążeń podatkowych. Wybór formy opodatkowania determinowany jest przy tym takimi czynnikami, jak rodzaj wykonywanej działalności gospodarczej, wysokość obrotów, rodzaj i wysokość ponoszonych kosztów, proporcja przychodów do kosztów, a także łatwość rozliczania się z podatku dochodowego. Decyzja co do formy opodatkowania jest ważna także z tego względu, że wiąże ona podatnika – co do zasady – przez cały rok podatkowy.

Możliwość dokonania przez podatnika wyboru formy opodatkowania na zasadach ogólnych została przyznana ustawowo w art. 10 Ordynacji podatkowej[2]. Zgodnie z § 1 tego artykułu wprowadzenie zryczałtowanej formy opodatkowania nie pozbawia podatnika możliwości dokonania wyboru opodatkowania na zasadach ogólnych. W myśl zaś § 2 powołanego artykułu, przepisu § 1 nie stosuje się, jeżeli ustawy podatkowe nie przewidują możliwości wyboru przez podatnika formy opodatkowania. Pomimo iż ustawodawca nie posłużył się tutaj określeniem „uprawnienia", bez wątpienia możliwość wyboru formy opodatkowania jest uprawnieniem. Istotną cechą uprawnienia jest to, że podmiot ma pewną, przewidzianą prawem, możliwość zachowania się wywołującego skutki prawne, ale zachowanie to nie jest obowiązkiem tego podmiotu. Podstawowym elementem uprawnienia jest więc prawna możność zachowania się. W sytuacji prawnej uregulowanej przez art. 10 Ordynacji podatkowej, podatnik ma możliwość określonego zachowania się, tj. wyboru formy opodatkowania. Charakterystyczna dla uprawnienia jest także dobrowolność jego realizacji. Podatnik może zatem dokonać wyboru formy opodatkowania bądź zrezygnować z dokonania owego wyboru, a więc zrezygnować z realizacji uprawnienia. Wówczas o jego sytuacji podatkowoprawnej w zakresie formy rozliczania się z podatku dochodowego od osób fizycznych „decyduje" ustawodawca, nakładając na podatnika obowiązek rozliczania się na zasadach ogólnych.

Dla sytuacji prawnej podatnika związanej z wyborem formy opodatkowania istotne jest to, że organ podatkowy nie może wkraczać w sferę realizacji analizowanego uprawnienia. Organ podatkowy nie może więc utrudniać podatnikowi realizacji uprawnienia do wyboru formy rozliczania się z podatku dochodowego, gdy ustawa podatkowa takie uprawnienie przewiduje. Utrudnieniem takim byłoby na przykład nieprzyjęcie oświadczenia o wyborze formy opodatkowania. Organ podatkowy nie może także decydować za podatnika, którą formę opodatkowania wybrać.

[2] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.).

Uprawnienie do wyboru formy opodatkowania ma charakter mieszany, procesowo-materialny. Ukształtowana bowiem przez art. 10 Ordynacji podatkowej sytuacja prowadzi do powstania pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym więzi prawnych o charakterze materialnym i procesowym. W sferze materialnej wybór formy opodatkowania oddziałuje na wysokość podatku. Innymi słowy, kształtuje on sytuację materialnoprawną podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą poprzez wpływ na wysokość podatku dochodowego, który podatnik będzie musiał uiścić. Do zrealizowania owego uprawnienia konieczne jest jednak dokonanie czynności procesowej, tj. złożenie w określonym terminie w organie podatkowym stosownego oświadczenia. W tym ujęciu uprawnienie procesowe służy realizacji uprawnienia materialnego do opłacania podatku w określonej – wybranej – formie. Dopiero tak zrealizowane uprawnienie do wyboru formy opodatkowania prowadzi do ukształtowania sytuacji prawnej podatnika.

Ryczałt podatkowy może mieć zastosowanie albo *ex lege*, albo w drodze normatywnego określenia przesłanek prawnych i warunków, po których spełnieniu organ podatkowy może go zastosować[3]. Ryczałt w znaczeniu prawa materialnego jest obligatoryjny, natomiast ryczałt jako instytucja postępowania podatkowego jest uprawnieniem podatnika, z którego on może, lecz nie musi korzystać[4].

Zakres uprawnienia do wyboru formy opodatkowania należy rozpatrywać w aspekcie podmiotowym i przedmiotowym. W aspekcie podmiotowym owo uprawnienie przysługuje jedynie podatnikowi, a więc osobie fizycznej, na której ciąży powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych[5] bądź ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne[6]. Wymóg ten ma istotne znaczenie dla podatników, których przed organami podatkowymi reprezentują pełnomocnicy. Ponieważ wybór formy opodatkowania dokonywany jest przez złożenie oświadczenia woli, należy przyjąć, że owego oświadczenia nie może złożyć za podatnika pełnomocnik, na przykład doradca podatkowy. Możliwość udzielenia pełnomocnictwa w zakresie złożenia oświadczenia o wyborze formy opodatkowania nie wynika z żadnego przepisu prawa podatkowego.

Dla realizacji uprawnienia do wyboru formy opodatkowania istotny jest także aspekt przedmiotowy wprowadzający ograniczenia ze względu na rodzaj działalności gospodarczej. Ustawodawca wskazuje bowiem rodzaje działalności gospodarczej,

[3] T. Dębowska-Romanowska, *Ryczałt jako instytucja formalnego i materialnego prawa podatkowego*, Acta Universitatis Lodziensis, Folia Juridica 54, Łódź 1992, s. 73.

[4] C. Kosikowski, *Komentarz do art. 10 ustawy Ordynacja podatkowa*, LEX 2009.

[5] Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

[6] Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 1998 r. Nr 144, poz. 930 ze zm.); dalej określana jako ustawa o ryczałtach.

w przypadku których analizowane uprawnienie może być zrealizowane. Szerzej o ograniczeniach zakresu przedmiotowego owego uprawnienia będzie mowa dalej.

W podatku dochodowym od osób fizycznych ustawodawca podatkowy dopuszcza, w sytuacjach ściśle określonych w przepisach prawa materialnego, dokonanie przez podatnika wyboru formy rozliczenia się z tego podatku w postaci zasad ogólnych, uregulowanych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych bądź w formie zryczałtowanej, na podstawie ustawy o ryczałtach.

Z przyznania podatnikowi uprawnienia do wyboru ryczałtu podatkowego można wywieść zasadę, że podstawową formą rozliczania się przez podatnika wykonującego działalność gospodarczą z podatku dochodowego od osób fizycznych są zasady ogólne.

Podatnik może opłacać podatek według skali podatkowej lub podatek liniowy w wysokości 19% podstawy obliczenia podatku. Zasady ogólne są najbardziej skomplikowaną formą opłacania podatku dochodowego. Rozliczanie podatku dochodowego w ramach tej formy wymaga bowiem prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów albo ksiąg rachunkowych, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający ustalenie dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy. Zasady ogólne oraz podatek liniowy nie zawierają żadnych ograniczeń co do rodzaju wykonywanej działalności gospodarczej. W przypadku podatku liniowego ograniczenie możliwości wyboru tej formy dotyczy podatników, którzy uzyskują przychody ze świadczenia usług na rzecz byłego lub obecnego pracodawcy, odpowiadających czynnościom, które podatnik wykonywał lub wykonuje w roku podatkowym w ramach stosunku pracy lub spółdzielczego stosunku pracy (art. 9a ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

W ramach zryczałtowanych form opłacania podatku, ustawodawca przewidział dla podatników wykonujących działalność gospodarczą dwie formy opłacania podatku dochodowego, tj. ryczałt od przychodów ewidencjonowanych oraz kartę podatkową.

Analizując zagadnienie wyboru formy rozliczania podatku dochodowego od osób fizycznych w kategorii uprawnienia, należy zwrócić uwagę na trzy kwestie.

Po pierwsze, wybór ten nie zawsze jest możliwy, podlega on bowiem określonym ograniczeniom o charakterze zarówno podmiotowym, jak i przedmiotowym. Oznacza to, że uprawnienie do dokonania wyboru zryczałtowanej formy rozliczania podatku dochodowego nie jest bezwzględne. Zastosowanie ryczałtu podatkowego jest dopuszczalne jedynie w przypadkach ściśle określonych w przepisach ustawy o ryczałtach. Wybór ryczałtu determinowany jest takimi warunkami, jak: rodzaj działalności gospodarczej, wysokość przychodu uzyskanego w roku poprzedzającym, korzystanie z opodatkowania w formie karty podatkowej w przypadku rozpoczynania działalności w roku podat-

kowym[7]. Zarówno w przypadku ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, jak i karty podatkowej ustawodawca podatkowy wprowadził wyłączenia określonej kategorii podatników z opodatkowania w formie zryczałtowanej.

Ponadto w aspekcie przedmiotowym opodatkowaniu w formie ryczałtu mogą podlegać tylko niektóre, wyraźnie wskazane w ustawie o ryczałtach przychody. Niektóre zaś rodzaje działalności gospodarczej zostały wyłączone z opodatkowania w formie zryczałtowanej.

Po drugie, zastosowanie ryczałtu jako fakultatywnej i wyjątkowej metody rozliczania się z podatku dochodowego od osób fizycznych następuje wyłącznie na wniosek podatnika. Takie ukształtowanie zasad rozliczania się w formie uproszczonej oznacza, że na gruncie prawa podatkowego dopuszczana jest możliwość wyrażania woli przez podatników[8]. Rozwiązanie to zbliżone jest więc do prywatnoprawnej zasady autonomii woli stron. Wybór dokonany przez podatnika jest jednak wiążący dla organu podatkowego, jeśli spełnione zostaną określone w ustawie warunki uprawniające do jego dokonania.

Uprawnienie do wyboru formy opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych realizowane jest przez podatnika poprzez złożenie oświadczenia organowi podatkowemu (art. 9 ust. 1 ustawy o ryczałtach). Jedynym wymogiem w przypadku wyboru tej formy opłacania podatku jest pisemna forma oświadczenia. Taka forma chroni podatnika przed zarzutem niezłożenia tego oświadczenia. W razie sporu z organem podatkowym pozwala ona wykazać zarówno fakt, jak i datę złożenia oświadczenia.

Uprawnienie to nie jest jednak nieograniczone. Przede wszystkim to ustawodawca wskazuje możliwości, spośród których podatnik dokonuje wyboru. Po drugie, wybór ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych wchodzi w grę jedynie w sytuacji, gdy podatnik w roku poprzedzającym rok podatkowy uzyskał przychody z tej działalności, prowadzonej wyłącznie samodzielnie, w wysokości nieprzekraczającej 150 000 euro, a gdy działalność była prowadzona w formie spółki, suma przychodów wspólników spółki z tej działalności nie przekroczyła kwoty 150 000 euro[9] (art. 6 ust. 4–6 ustawy o ryczałtach).

Treść oświadczenia podatnika jest już sformułowana w przepisach prawa[10]. Oświadczenie podatnika musi zatem spełniać określone tam wymogi, dotyczące zarówno treści, jak i terminu złożenia. Nie można więc mówić o pełnej autonomii woli stron, typowej

---

7 Wyrok NSA w Katowicach z dnia 9 grudnia 2003 r. I SA/Ka 2747/02, LEX nr 103417; Wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 listopada 2008 r. I SA/Łd 1235/08, LEX nr 518965; Wyrok NSA w Warszawie z dnia 24 listopada 2006 r. II FSK 1386/05, LEX nr 262791.

8 M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999, s. 141.

9 Kwoty wyrażone w euro przelicza się na walutę polską według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, obowiązującego w dniu 1 października roku poprzedzającego rok podatkowy.

10 M. Balcerzak, A. Zalasiński, *Sądowo-administracyjna kontrola decyzji podatkowych a prawo do rzetelnego procesu (art. 6 ust. 1 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka)*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2002, Nr 1, s. 34.

dla prawa cywilnego. Zasadniczo bowiem autonomia woli stron stosunku zobowiązaniowego i możliwość jego swobodnego kształtowania, związane z cywilnoprawną metodą regulacji prawnej, nie odgrywają w prawie podatkowym żadnej roli[11]. Instytucja wyboru formy opodatkowania jest jednak charakterystyczna dla podatku dochodowego od osób fizycznych, zważywszy publicznoprawny charakter norm prawnych regulujących opodatkowanie tym podatkiem.

Prawo wyboru zryczałtowanych form rozliczania się z podatku dochodowego zostało ponadto ograniczone wyznaczeniem terminu, w którym podatnik może złożyć oświadczenie o wyborze zryczałtowanej formy opłacania podatku. W przypadku ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych oświadczenie takie podatnik składa w terminie do 20 stycznia roku podatkowego, a w przypadku rozpoczęcia działalności gospodarczej w trakcie roku podatkowego – do dnia poprzedzającego dzień rozpoczęcia działalności, nie później jednak niż w dniu uzyskania pierwszego przychodu. Termin ten ma charakter materialny i nie podlega przywróceniu ani przedłużeniu. Niezłożenie tego oświadczenia prowadzi zatem do utraty prawa do tej formy opodatkowania i powoduje obowiązek opłacania podatku dochodowego na zasadach ogólnych.

Natomiast w przypadku karty podatkowej podatnik składa wniosek właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego, nie później niż do dnia 20 stycznia roku podatkowego, a jeżeli podatnik rozpoczyna działalność w trakcie roku podatkowego – przed rozpoczęciem działalności (art. 29 ust. 1 ustawy o ryczałtach). Skorzystanie z tej formy nie jest więc obligatoryjne[12]. Wniosek o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej spełnia rolę zgłoszenia obowiązku podatkowego[13]. W przypadku wyboru tej formy opodatkowania czynność procesowa złożenia oświadczenia została jednak sformalizowana poprzez wskazanie przez ustawodawcę elementów, które powinien zawierać wniosek o opodatkowanie w tej formie.

Specyficznym rozwiązaniem w przypadku realizacji uprawnienia do wyboru karty podatkowej jest wykazanie przez podatnika we wniosku istnienia warunków uprawniających do zastosowania tej formy opodatkowania. Dopiero więc wykazanie przez podatnika spełnienia owych warunków pozwala organowi podatkowemu na wydanie decyzji ustalającej wysokość podatku (art. 30 ust. 1 ustawy o ryczałtach). W tym przypadku w istocie to organ podatkowy – poprzez wydanie decyzji – decyduje o zastosowaniu karty podatkowej.

---

11 R. Mastalski, *op. cit.*, s. 16.

12 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 marca 2007 r. III SA/Wa 3613/06, LEX nr 329035; Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 października 2008 r. III SA/Wa 742/08, LEX nr 514998; J. Patyk, *Zmiany form opodatkowania podmiotów gospodarczych*, [w:] A. Pomorska (red.), *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Lublin 2003, s. 306–309.

13 C. Kosikowski, *Postępowanie finansowe*, Warszawa 1986, s. 85.

W kategoriach uprawnienia podatnika do wyboru formy opodatkowania należy też rozpatrywać możliwość zmiany zryczałtowanej formy opodatkowania na jego zasady ogólne w kolejnych latach podatkowych. Ustawodawca przyjął bowiem zasadę kontynuacji formy opodatkowania, w myśl której jeżeli do dnia 20 stycznia roku podatkowego podatnik nie zgłosi likwidacji działalności gospodarczej lub nie dokona wyboru innej formy opodatkowania, uważa się, że nadal prowadzi działalność opodatkowaną w wybranej przez siebie formie, tj. ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych bądź karty podatkowej (art. 9 ust. 1 zd. ost. oraz art. 29 ust. 1 zd. drugie ustawy o ryczałtach). Podatnikowi przysługuje zatem uprawnienie do zrzeczenia się ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych za dany rok podatkowy na rzecz opodatkowania w formie karty podatkowej lub zasad ogólnych[14].

Innym uprawnieniem podatnika do wyboru formy rozliczania podatku dochodowego od osób fizycznych jest możliwość zrzeczenia się opodatkowania w formie karty podatkowej. Z uprawnienia tego podatnik może skorzystać, w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość podatku dochodowego w formie karty podatkowej bądź decyzji zmieniającej wysokość tego podatku, na rzecz zasad ogólnych albo ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, jeśli podatnik spełnia warunki do opodatkowania w tej formie, określone w rozdziale 2 ustawy o ryczałtach. W takim przypadku na podatniku ciąży obowiązek założenia i prowadzenia ksiąg podatkowych bądź ewidencji przychodów i stosownie do tego opłacania podatku na zasadach ogólnych bądź ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych (art. 32 ustawy o ryczałtach).

Instytucja zrzeczenia się opodatkowania w formie karty podatkowej umożliwia zatem podatnikowi rezygnację z opłacania podatku w tej formie, jeśli nie zgadza się on z wysokością ustalonej należności podatkowej. Można więc przyjąć, że wyrażenie przez podatnika zgody na ustaloną przez organ podatkowy wysokość podatku jest warunkiem zastosowania ryczałtu podatkowego w formie karty podatkowej. Oznacza to jednocześnie, że ryczałt nie jest formą opodatkowania przychodów bezwzględnie i zawsze obowiązującą w sytuacji wystąpienia ustawowych warunków takiego opodatkowania i wyboru tej formy przez podatnika.

W ramach ryczałtu ewidencjonowanego podatnik zobowiązany jest prowadzić – odrębnie na każdy rok – ewidencję przychodów, w której ewidencjonuje zdarzenia gospodarcze kształtujące podatkowoprawny stan faktyczny zaistniały w trakcie roku podatkowego (art. 15 ust. 1 ustawy o ryczałtach). Ta forma rozliczania się z podatku dochodowego charakteryzuje się tym, że nie występuje w niej element kosztów uzyskania przychodu. Podatek opłacany jest według stawki procentowej od osiągniętego przychodu.

[14] Wyrok NSA w Bydgoszczy z dnia 24 listopada 2003 r. SA/Bd 2107/03, LEX nr 138987.

Na gruncie ryczałtu podatkowego wyodrębnia się również takie sytuacje, gdy przy obliczaniu należności podatkowej nie mają znaczenia faktyczne wpływy i nakłady, wysokość należności podatkowej bowiem jest wyznaczona przez przepisy ustawy. Podstawami obliczania wielkości podatków zryczałtowanych w takich przypadkach mogą być oznaki zewnętrzne działalności podatnika, przewidywane obroty lub dochody, albo obrót rzeczywisty podatnika jako podstawa obliczenia dla kilku zryczałtowanych podatków[15]. Podstawa opodatkowania ustalona jest jako średnia szacunkowa wielkość należności, jednakowa dla całej grupy podatników zaliczonych do tej kategorii ryczałtu[16]. Takie zasady opodatkowania przyjęte zostały w karcie podatkowej.

Karta podatkowa jest najbardziej uproszczoną formą rozliczania się przedsiębiorcy z podatku dochodowego. Nie wymaga ona bowiem – w przeciwieństwie do zasad ogólnych i ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych – prowadzenia ksiąg podatkowych ani żadnych ewidencji zdarzeń gospodarczych.

Pomimo przedstawionych wyżej ograniczeń zawężających uprawnienie podatnika do wyboru formy opłacania podatku, niewątpliwie uprawnienie to kształtuje korzystnie sytuację prawną podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą i stwarza warunki do rozwoju owej działalności. Uprawnienie to umożliwia podatnikowi-przedsiębiorcy określenie strategii działania przy uwzględnieniu poziomu obciążeń podatkiem dochodowym. Możliwość wyboru formy opłacania podatku wiąże się z przewidywaniem wysokości owego obciążenia (przy założeniu pewności i stabilności opodatkowania). Może być korzystna szczególnie dla podatników rozpoczynających działalność gospodarczą.

Analizując sytuację prawną podatnika w kontekście uprawnienia do wyboru formy opłacania podatku, nie można również pominąć obszarów, w których realizacja owego uprawnienia nie przyniesie podatnikowi realnej korzyści. Jest to związane z tym, że ustawodawca podatkowy, konstruując owo uprawnienie, nie uregulował wszystkich sytuacji, w których może znaleźć się podatnik w związku z jego realizacją. W szczególności może powstać sytuacja, gdy podatnik dokona nieprawidłowego wyboru formy opodatkowania, ale okoliczność ta ujawni się dopiero po kilku latach. W praktyce podatkowej do takiej sytuacji dojdzie, gdy organ podatkowy weryfikując deklaracje podatkowe podatnika, dojdzie do wniosku, że podatnik dokonał błędnego wyboru formy opłacania podatku (na przykład podatnik wybrał ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, wykonując działalność, w odniesieniu do której jest on wyłączony). Sytuacja taka może prowadzić do bardzo dolegliwych dla podatnika-przedsiębiorcy konsekwencji finanso-

[15] R. Mastalski, *Ustalanie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, Ossolineum, Wrocław 1973, s. 127; N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Wydawnictwo Naukowe PWN Sp. z o.o., Warszawa 1992, s. 163.

[16] N. Gajl, *op. cit.*, s. 163.

wych. Wiąże się ona także z koniecznością zaprowadzenia właściwej dokumentacji podatkowej, między innymi podatkowej księgi przychodów i rozchodów.

W przypadku błędnego wyboru przez podatnika formy opodatkowania przepisy prawa podatkowego, w tym Ordynacja podatkowa, nie przewidują żadnych środków ochrony podatnika. Pomimo zatem, iż podatnik składa stosowne oświadczenie do organu podatkowego, który to oświadczenie przyjmuje, brak jest jakichkolwiek instrumentów prawnych pozwalających podatnikowi „uwolnić się" od negatywnych konsekwencji związanych z nieprawidłową realizacją uprawnienia do wyboru formy opodatkowania. Wydaje się zaś, że w takim przypadku podatnik nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji błędnego wyboru formy opodatkowania.

Wadliwość konstrukcji uprawnienia do wyboru formy opodatkowania polega na braku uregulowania obowiązku organu podatkowego dokonania weryfikacji oświadczenia pod względem zgodności z przepisami prawa materialnego w określonym ustawowo terminie od jego złożenia. Taka konstrukcja uprawnienia do wyboru formy opodatkowania niewątpliwie osłabia jego znaczenie, a nawet może prowadzić do zniechęcenia do korzystania z tego ważnego instrumentu kształtowania własnej sytuacji prawnej przez podatnika-przedsiębiorcę.

Innym czynnikiem utrudniającym prawidłową realizację omawianego uprawnienia są nieprecyzyjne przepisy regulujące zakres przedmiotowy zryczałtowanych form opodatkowania. Wybór bowiem formy opodatkowania w przypadku niektórych rodzajów działalności może budzić wątpliwości. Wątpliwości budzi także restrykcyjne uregulowanie terminu do wyboru formy opodatkowania. Materialny charakter tego terminu sprawia, że jego uchybienie prowadzi do utraty możliwości wyboru formy opodatkowania.

Pomimo stwierdzonych wątpliwości i mankamentów omawianego uprawnienia należy je niewątpliwie ocenić pozytywnie. W przepisach prawa podatkowego, należących do norm prawa publicznego, swoboda podatnika w wyborze najkorzystniejszego dla niego wariantu podatkowoprawnego stanu faktycznego oraz postaci powinności podatkowej należy do wyjątków od zasady kształtowania sytuacji prawnej podatnika zgodnie z zasadą władztwa podatkowego państwa. Przyznanie zatem podatnikowi możliwości oddziaływania na treść ciążącej na nim powinności w zakresie sposobu ustalania i realizacji świadczenia podatkowego wpływa też korzystnie na relację pomiędzy władzą publiczną a podatnikami.

Ilona Maj, Agnieszka Maślanka

Bank jako szczególny podatnik podatku dochodowego od osób prawnych

Słowa kluczowe:

gospodarka finansowa banków, rezerwy tworzone przez banki, fundusze tworzone przez banki, podatek dochodowy od osób prawnych, opodatkowanie dochodów banków

Definicja banku. Bank jako podmiot podatku dochodowego od osób prawnych

Legalna definicja banku zawarta jest w art. 2 ustawy Prawo bankowe[1]. Zgodnie z jego brzmieniem bank jest osobą prawną utworzoną zgodnie z przepisami ustaw, działającą na podstawie zezwoleń uprawniających do wykonywania czynności bankowych obciążających ryzykiem środki powierzone pod jakimkolwiek tytułem zwrotnym. Poszczególne elementy legalnej definicji banku należy określać przy uwzględnieniu ich charakteru prawnego oraz rozwinięcia zawartego w treści PrB. Posiadanie przez banki osobowości prawnej w rozumieniu prawa cywilnego oznacza prawną możliwość samodzielnego funkcjonowania jako podmiotu stosunków cywilnoprawnych (praw i obowiązków majątkowych)[2]. Niedopuszczalne jest prowadzenie banku w innej niż wymienione enumeratywnie w art. 12 PrB[3] strukturze prawnej. Specyficzna działalność banku jako osoby prawnej spowodowała, że ustawodawca do tej osoby prawnej odnosi szczególne regulacje prawne.

Banki, które są osobami prawnymi są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych[4]. Na zobowiązanie podatkowe w PodDochOsPr znaczący wpływ na kwotę zobowiązania mają rezerwy związane z działalnością banków.

Działalność specyficzna banku-rezerwy

Banki, aby zapewnić bezpieczeństwo ekonomiczne, są zobowiązane do tworzenia obok posiadanych odpowiednich funduszy własnych instrumentów ograniczenia ryzyka działalności bankowej[5]. Są to zasoby środków pieniężnych, które mają za zadanie niwe-

---

1 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r.– Prawo bankowe (Dz. U. z 2012 r. poz. 1376 z poźn. zm.); dalej: PrB.

2 S. Szuster, *Komentarz do artykułu 2 ustawy Prawo bankowe*, [w:] F. Zoll (red.), Zakamycze 2005.

3 art. 12 PrB wymienia następujące struktury prawne: banki państwowe, banki spółdzielcze oraz banki w formie spółek akcyjnych.

4 Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (T.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.); dalej: PodDochOsPr.

5 A. Jańczyk, *Rezerwa na ryzyko ogólne a rezerwy celowe i fundusz ogólnego ryzyka*, Prawo Bankowe 2000, nr 3, s. 49.

lować skutki ryzyka bankowego, mają wpływać na stabilność finansową banku, a przez to na zwiększenie się bezpieczeństwa depozytów bankowych[6]. Instrumenty, które ograniczają ryzyko działalności bankowej, to rezerwy celowe, fundusz ogólnego ryzyka i rezerwa na ryzyko ogólne. Można je podzielić na rezerwy obligatoryjne i fakultatywne.

Rezerwy celowe, które są rezerwami obligatoryjnymi, tworzone są na podstawie Rozporządzenia Ministra Finansów z 16 grudnia 2008 r. w sprawie zasad tworzenia rezerw na ryzyko związane z działalnością banków[7], które zostało wydane na podstawie delegacji zawartej w art. 81 ust. 2 pkt 8 lit. c ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Do instrumentów fakultatywnych zaliczamy rezerwę na ryzyko ogólne, tworzoną na podstawie art. 130 PrB oraz fundusz ogólnego ryzyka, który tworzony jest na podstawie art. 127 ust. 2 PrB. Banki ponoszą duże koszty w sensie ekonomicznym z powodu tworzenia rezerw na ryzyko, które związane jest z ich działalnością. Po spełnieniu określonych ustawowo warunków mogą jednak one być zaliczone jako koszty podatkowe[8].

Rezerwy celowe

Rezerwy celowe tworzone są w odniesieniu do ekspozycji kredytowych[9], które zaklasyfikowane są do:

1. kategorii „normalne" – w zakresie ekspozycji kredytowych wynikających z pożyczek i kredytów detalicznych;
2. kategorii „pod obserwacją";
3. grupy „zagrożone" – w tym do kategorii „poniżej standardu", „wątpliwe" lub „stracone".

Zasady klasyfikacji ekspozycji kredytowych i sposób zmiany kategorii ekspozycji kredytowych określa załącznik do rozporządzenia ministra finansów.

Rezerwy celowe na ryzyko związane z ekspozycjami kredytowymi wynikającymi z pożyczek i kredytów detalicznych, zaklasyfikowanych do kategorii „normalne", tworzy się w wysokości co najmniej 1,5% podstawy tworzenia rezerw celowych[10]. Nato-

[6] A. Zalcewicz, *Instrumenty ograniczania ryzyka działalności bankowej a zasady opodatkowania banków podatkiem dochodowym od osób prawnych (cz. I)*, Prawo Bankowe 2008, nr 4, s. 102.

[7] (Dz. U. Nr 235, poz. 1589, z późn. zm.); dalej: rozporządzenie MF.

[8] E. Rutkowska-Tomaszewska, *Rezerwy na ryzyko związane z działalnością banków jako koszty uzyskania przychodów*, [w:] W. Miemiec (red.), *Księga jubileuszowa profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, 2010, s. 377.

[9] Przez pojęcie „ekspozycje kredytowe" należy rozumieć bilansowe należności z tytułu kredytów i pożyczek, skupionych wierzytelności, czeków i weksli, zrealizowanych gwarancji, a także innych wierzytelności o podobnym charakterze oraz udzielone zobowiązania pozabilansowe o charakterze finansowym i gwarancyjnym, z wyłączeniem: odsetek i prowizji także skapitalizowanych, wierzytelności od podmiotów zależnych od banku, jeżeli: a) zaangażowanie kapitałowe banku w te podmioty wycenione jest metodą praw własności, na podstawie art. 63 ustawy o rachunkowości, oraz b) poziom rezerw tworzonych przez te podmioty jest nie niższy niż poziom obliczony zgodnie z zasadami określonymi w rozporządzeniu w sprawie zasad tworzenia rezerw na ryzyko związane z działalnością banków – § 1 rozporządzenia MF.

[10] Podstawę tworzenia rezerw celowych stanowi wartość bilansowa ekspozycji kredytowej bez uwzględnienia utworzonych rezerw celowych, ale z uwzględnieniem przewidywanej w związku z restrukturyza-

miast rezerwy celowe na ryzyko związane z ekspozycjami kredytowymi zaklasyfikowanymi do kategorii „pod obserwacją", „poniżej standardu", „wątpliwe" i „stracone" tworzy się na podstawie indywidualnej oceny ryzyka obciążającego daną ekspozycje, jednak w wysokości co najmniej wymaganego poziomu rezerw, stanowiącego w relacji do podstawy tworzenia rezerw celowych[11]:

1. 1,5% – w przypadku kategorii „pod obserwacją";
2. 20% – w przypadku kategorii „poniżej standardu";
3. 50% – w przypadku kategorii „wątpliwe";
4. 100% – w przypadku kategorii „stracone".

Na wniosek banku Komisja Nadzoru Finansowego może zezwolić na utworzenie rezerw celowych w innej wysokości, zwłaszcza na podstawie modeli ryzyka kredytowego, informując o udzielonym zezwoleniu ministra właściwego do spraw instytucji finansowych.

Rezerwy celowe tworzy się i aktualizuje co do wysokości oraz rozwiązuje najpóźniej w ostatnim dniu miesiąca kończącego kwartał, w którym dokonano przeglądu i klasyfikacji ekspozycji kredytowych.

Wymagany poziom rezerw celowych na ryzyko związane z ekspozycjami kredytowymi:

1. wynikającymi z pożyczek i kredytów detalicznych, zaklasyfikowanymi do kategorii „normalne" – pomniejsza się o kwotę równą 25% rezerwy na ryzyko ogólne;
2. zaklasyfikowanymi do kategorii „pod obserwacją" – pomniejsza się o kwotę równą 25% rezerwy na ryzyko ogólne.

Rezerwa celowa zostaje zmniejszona odpowiednio do:

1. zmniejszenia się kwoty ekspozycji kredytowej;
2. zmiany kategorii ekspozycji kredytowej na kategorię o niższym stopniu ryzyka w wyniku dokonanej klasyfikacji;
3. wzrostu wartości zabezpieczenia pomniejszającego podstawę tworzenia rezerw celowych;
4. wzrostu wartości rezerwy na ryzyko ogólne.

Rezerwy celowe tworzy się w ciężar kosztów i rozwiązuje się je po wygaśnięciu przyczyn ich utworzenia.

Rezerwa na ryzyko ogólne

Banki mogą tworzyć rezerwę na ryzyko ogólne, służącą pokryciu niezidentyfikowanego ryzyka związanego z prowadzeniem działalności bankowej. Banki samodzielnie

cją zadłużenia kwoty umorzenia części ekspozycji kredytowej – § 4 ust. 1 rozporządzenia MF.

[11] § 3 rozporządzenia MF.

tworzą ją i rozwiązują na podstawie oceny ryzyka, biorąc pod uwagę w szczególności wielkość należności oraz udzielonych zobowiązań pozabilansowych (art. 130 PrB). Rezerwa ta ma za zadanie stworzenie dodatkowych funduszy, aby zabezpieczyć ryzyko, które ze względu na swoją naturę nie dają się „przewidzieć" oraz „oszacować". Ustawa określa je jako niezidentyfikowane ryzyka[12]. Samo pojęcie niezidentyfikowanego ryzyka oznacza ryzyko, które trudno ustalić, przewidzieć. Ryzyko trudne do przewidzenia[13] wywołane jest czynnikami zewnętrznymi, które zmieniają warunki, w jakich funkcjonuje bank (jest to ryzyko zmian regulacji prawnych, sytuacji politycznej, warunków ekonomicznych, konkurencji rynkowej)[14]. Rezerwą tą powinny zostać pokryte ryzyka, na które nie utworzono rezerw celowych oraz niepokryte środkami funduszu ogólnego ryzyka[15].

Zgodnie z art. 130 PrB, banki mogą tworzyć w ciężar kosztów rezerwę na ryzyko ogólne. Banki tworząc rezerwę na podstawie oceny ryzyka, uwzględniają w szczególności wielkość należności oraz udzielone zobowiązania pozabilansowe. Ustawodawca reguluje wielkość rocznego odpisu na rezerwę na ryzyko ogólne i wprowadza dwa rodzaje limitów ograniczających wysokość odpisów na tę rezerwę.

Koszty uzyskania przychodów

W podatku dochodowym od osób prawnych podstawę opodatkowania stanowi dochód odpowiadający nadwyżce sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięty w danym roku podatkowym po odliczeniu wydatków wymienionych w art. 18 ust. 1 PodDochOsPr[16]. Prawodawca w PodDochOsPr dokładnie określił, co zaliczamy w poczet kosztów podatkowych. Art. 15 ust. 1 PodDochOsPr konkretyzuje, że kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 PodDochOsPr. Na podstawie art. 15 ust. 1h PodDochOsPr kosztem uzyskania przychodu banku jest:

1. rezerwa na ryzyko ogólne tworzona w roku podatkowym[17],
2. strata ze zbycia funduszowi sekurytyzacyjnemu albo towarzystwu funduszy inwestycyjnych tworzącemu fundusz sekurytyzacyjny wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek), stanowiąca różnicę pomiędzy kwotą uzyskaną ze zbycia a wartością wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek) – do wysokości

[12] M. Brożyna, *Prawo bankowe. Komentarz. Tom II*, [w:] F. Zoll (red.), 2005, s. 474.
[13] W naukach ekonomicznych dokonuje się dychotomicznego podziału na ryzyko przewidywalne i ryzyko trudne do przewidzenia.
[14] B. Gruszka, *Analiza ryzyka*, [w:] W. L. Jaworski (red.), *Współczesny bank*, Warszawa 1998, s. 280.
[15] J. Marciniuk (red.), *Podatek dochodowy od osób prawnych*, Warszawa 2011, s. 266.
[16] E. Rutkowska-Tomaszewska, *op. cit.*, s. 381.
[17] W przypadku rozwiązania rezerwy lub jej wykorzystania na inne cele niż niezidentyfikowane ryzyko związane z prowadzeniem działalności bankowej powstaje przychód – art. 12 ust. 6 lit. a PodDochOsPr.

uprzednio utworzonej na tę część wierzytelności rezerwy zaliczonej do kosztów uzyskania przychodów, zgodnie z niniejszą ustawą;

3. przekazane funduszowi sekurytyzacyjnemu albo towarzystwu funduszy inwestycyjnych tworzącemu fundusz sekurytyzacyjny:
   a. pożytki z sekurytyzowanych wierzytelności,
   b. kwoty główne z sekurytyzowanych wierzytelności,
   c. kwoty uzyskane z tytułu realizacji zabezpieczeń sekurytyzowanych wierzytelności
   – objęte umową o subpartycypację.

W przypadku odpłatnego zbycia nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie nabytych rzeczy lub praw, a także innych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie nabytych świadczeń, w związku z którymi, stosownie do art. 12 ust. 5–6a PodDochOsPr, określony został przychód, kosztem uzyskania przychodów z ich odpłatnego zbycia, z uwzględnieniem aktualizacji zgodnie z odrębnymi przepisami, jest:

1. wartość przychodu określonego w art. 12 ust. 5 i 6n PodDochOsPr albo
2. wartość przychodu określonego w art. 12 ust. 5a i 6a PodDochOsPr, powiększona o wydatki na nabycie częściowo odpłatnych rzeczy lub praw albo innych świadczeń

– pomniejszona o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1 PodDochOsPr.

Aby określony wydatek można było zaklasyfikować jako koszt uzyskania przychodu, musi być związany z prowadzeniem przez podatnika działalności gospodarczej[18] (w tym przypadku prowadzeniem banku). Koszty poniesione przez podatnika nie muszą być kosztami uzyskania przychodów, zachowania bądź zabezpieczenia źródła przychodów, ponieważ brak takiego skutku nie eliminuje danego kosztu jako kosztu uzyskania przychodu, jeżeli podatnik wykaże, że na podstawie dostępnej mu wiedzy mógł poprawnie przypuszczać, że poniesione koszty osiągną swój cel, czyli doprowadzą do osiągnięcia przychodów, zabezpieczenia lub zachowania źródła przychodów[19].

Taką konstrukcję prawną ustawodawca zastosował również w przypadku towarzystwa ubezpieczeniowego, ponieważ dokładnie wymienił, co w przypadku tego przedsiębiorstwa można uznać za koszt uzyskania przychodu (art. 15 ust. 1b i 1d PodDochOsPr).

Rezerwa na ryzyko ogólne jako koszt uzyskania przychodu

Zgodnie z art. 15 ust. 1h pkt 1 PodDochOsPr rezerwa na ryzyko ogólne tworzona w roku podatkowym zgodnie z art. 130 PrB jest zaliczana w poczet kosztów uzyskania

[18] *Koszty uzyskania przychodów*, *op. cit.*, s. 228.
[19] E. Rutkowska-Tomaszewska, *op. cit.*, s. 381; por. wyrok WSA z 21 stycznia 2004 r., III SA 919/02, LEX nr 704337.

przychodów. Banki mogą tworzyć w ciężar kosztów rezerwę na ryzyko ogólne, które służy pokryciu niezidentyfikowanego ryzyka związanego z prowadzeniem działalności bankowej. Banki tworzą rezerwę na podstawie oceny tego ryzyka, uwzględniające w szczególności wielkość należności oraz udzielonych zobowiązań pozabilansowych. Wielkość rocznego odpisu na ryzyko ogólne wynosi:

1. co najwyżej 1,5% niespłaconej kwoty kredytów i pożyczek pieniężnych pomniejszonej o kwotę kredytów i pożyczek pieniężnych, zaklasyfikowanych zgodnie z odrębnymi przepisami do kategorii straconych według stanu na koniec poprzedniego roku obrotowego,
2. nie więcej niż kwota odpisu dokonanego w bieżącym roku obrotowym z zysku za rok poprzedni na fundusz ogólnego ryzyka, na niezidentyfikowane ryzyko działalności bankowej.

Podział na kredyty i pożyczki stracone dokonywane jest na podstawie rozporządzenia MF i są to rezerwy celowe w wysokości 100% tych kredytów i pożyczek[20]. Zgodnie z wyrokiem WSA w Warszawie, jeżeli bank nie dokonał odpisu na fundusz ogólnego ryzyka nie wpływa to na możliwość określenia wysokości rezerwy na ryzyko ogólne i ma on prawo w takiej sytuacji zaliczyć odpis na taką rezerwę do kosztów podatkowych[21].

Odpis może być dokonywany nie częściej niż raz w miesiącu w równych kwotach. Do czasu dokonania odpisu na fundusz ogólnego ryzyka w bieżącym roku obrotowym podstawą wyznaczania kwot mogą być przewidywania lub propozycje tego odpisu zawarte w planie finansowym.

Banki, które sporządzają sprawozdanie finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości[22], mogą zaliczać do kosztów uzyskania przychodów[23] rezerwę na poniesione nieudokumentowane ryzyko kredytowe do wysokości rezerwy na ryzyko ogólne, która zostałaby utworzona zgodnie z art. 130 PrB (art. 38c ust. 1 PodDochOsPr). W celu zabezpieczenia wypłacalności banku tworzona jest rezerwa na poniesione nieudokumentowane ryzyko kredytowe (ang. *incurred but not reported loss*, dalej IBNR), która zbliżona jest, jeśli chodzi o cel i funkcję, do dotychczasowej tworzonej rezerwy na ryzyko ogólne[24]. Przepisy dotyczące przychodów podatkowych z tytułu rozwiązania lub wykorzystania w inny sposób rezerwy ogólnej utworzonej zgodnie z rozporządzeniem MF stosuje się odpowiednio do rezerwy IBNR utworzonej zgodnie z MSR. Ustawodawca celowo posłużył się trybem przypuszczającym w sformułowaniu do wysokości rezerw na ryzyko ogólne, która zostałaby utworzona, co ma za zadanie zagwarantować odpowiednie zasto-

[20] § 3 ust. 2 pkt 4 rozporządzenia MF.
[21] Wyrok WSA w Warszawie z 3 kwietnia 2007 r., III SA/Wa 121/07, Monitor Podatkowy 2007, nr 5, s. 3.
[22] Dalej: MSR.
[23] Na zasadach określonych w art. 15 ust. 1h pkt 1.
[24] E. Rutkowska-Tomaszewska, *op. cit.*, s. 382.

sowanie reguł rozpoznania jako kosztów uzyskania przychodów rezerwy na ryzyko ogólne – w takim samym zakresie jak może mieć to miejsce przy uwzględnieniu odmiennych porządków regulacyjnych obowiązujące banki stosujące polskie standardy rachunkowości oraz banków, które związane są z postanowieniami MSR[25]. Zgodnie z wyrokiem WSA we Wrocławiu rezerwa IBNR może być zaliczona do kosztów uzyskania przychodów banków sporządzających sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR tylko wówczas, gdy bank w roku podatkowym, z zysku za poprzedni rok podatkowy, dokona odpisu na fundusz ogólnego ryzyka[26]. Banki w koszty podatkowe najczęściej ujmują odpis na fundusz ogólnego ryzyka[27]. W przypadku niedokonania przez bank odpisu na fundusz ogólnego ryzyka z powodu niewypracowania zysku za poprzedni rok nie wpływa to na możliwość określenia rezerwy na ryzyko ogólne i tym samym określa wysokość rezerwy na poniesione nieudokumentowane ryzyko kredytowe, która może być zaliczona do kosztów uzyskania przychodów banku[28].

Problematyczną kwestią jest to, czy zgodnie z art. 38c PodDochOsPr wystarczającym warunkiem do zaliczenia rezerwy IBNR do kosztów podatkowych jest utworzenie jej zgodnie z MSR, a jedynym ograniczeniem jest wysokość tego kosztu. Banki wychodzą z założenia, że rezerwa IBNR zastąpiła w całości rezerwę na ryzyko ogólne i to zarówno dla celów rachunkowych, jak i podatkowych[29].

Tworzona rezerwa stanowi koszt podatkowy, dlatego rozwiązanie tej rezerwy w całości albo w części będzie stanowić przychód podatkowy[30].

Rezerwa celowa jako koszt uzyskania przychodu

Problem, który dotyczy opodatkowania rezerw celowych polega na sprzecznych interesach banków i organów nadzoru bankowego, dla których najlepsza sytuacja to możliwość zaliczenia rezerw celowych w całości w koszty oraz fiskusa i finansów publicznych, które zainteresowane są jak największym dopływem środków pieniężnych. Obecnie przyjęto rozwiązanie, w którym zalicza się rezerwy celowe w koszty podatkowe, ale tylko przy spełnieniu rygorów wynikających z PodDochOsPr[31]. Generalną zasa-

[25] U. Lewińska, A. Florczyk-Adamus, *Rezerwa na poniesione nieudokumentowane ryzyko kredytowe (IBNR) a koszty uzyskania przychodów*, Prawo i Podatki 2010, nr 11, s. 9–10.

[26] Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 stycznia 2010 r., I SA/Wr 1630/09, LEX nr 550029; por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 stycznia 2011, III SA/Wa 737/10, LEX nr 737423; por. A. Okrasiński, *Wielka niewiadoma*, Gazeta Bankowa, 6 lipca 2009, nr 27, s. 37–38.

[27] P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *Komentarz do art. 38(c) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, [w:] *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, LEX 2013.

[28] Pismo Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie z dnia 17 czerwca 2008 r., 1472/ROP1/423-1/08/MF, www.mofnet.gov.pl

[29] E. Rutkowska-Tomaszewska, *op. cit.*, s. 382.

[30] P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *op. cit*.

[31] A. Jaskuła, *Opodatkowanie rezerw w bankach hipotecznych*, [w:] P. Borszowski, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.), *Mała Księga Jubileuszowa dedykowana Panu Profesorowi Ryszardowi Mastalskiemu. Studia z zakresu prawa podatkowego*, Wrocław 2010, s. 68.

dą zawartą w PodDochOsPr jest to, że nie uważa się za koszt uzyskania przychodów rezerw tworzonych na pokrycie wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona. Wyjątkiem od tej zasady są właśnie rezerwy celowe[32]. Przypadki, w których rezerwy celowe można uznać za koszty podatkowe, to zamknięty katalog, w którym są także wskazane, jakie są to wysokości. Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 26 PodDochOsPr banki mogą uznać za koszty podatkowe, rezerwy, których nieściągalność została uprawdopodobniona, utworzone w sytuacjach:

1. przez jednostki uprawnione na podstawie odrębnych ustaw do udzielenia kredytów (pożyczek) – na pokrycie wymagalnych a nieściągalnych kredytów (pożyczek) oraz kredytów zakwalifikowanych do kategorii straconych, udzielonych przedsiębiorcom realizującym program restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw;
2. przez banki na pokrycie:
   a. wymagalnych a nieściągalnych należności z tytułu udzielonych po 1 stycznia 1997 r. (poręczeń) spłaty kredytów i pożyczek,
   b. należności zakwalifikowanych do kategorii straconych z tytułu udzielonych po 1 stycznia 1997 r. gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów i pożyczek, udzielonym przedsiębiorcom realizującym program restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw,
   c. 25% kwoty kredytów (pożyczek) zakwalifikowanych do kategorii wątpliwych oraz 25% zakwalifikowanych do kategorii wątpliwych należności z tytułu gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów i pożyczek – udzielonych po 1 stycznia 1997 r.,
   d. 50% kwoty kredytów (pożyczek) zakwalifikowanych do kategorii wątpliwych oraz 50% zakwalifikowanych do kategorii wątpliwych należności z tytułu gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów i pożyczek – udzielonych przedsiębiorcom realizującym program restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw.

Wierzytelności objęte rezerwami z tytułu kredytów (pożyczek) i udzielonych przez bank gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów i pożyczek pomniejsza się o wartość wskazanych w przepisach należności, do których zalicza się m.in. gwarancję bądź poręczenia Skarbu Państwa, Narodowego Banku Polskiego, Bankowego Funduszu Gwarancyjnego, banku centralnego lub rządu państwa należącego do OECD, banku mającego siedzibę w państwie będącym członkiem OECD – w sytuacji, gdy sytuacja ekonomiczno-finansowa tego banku nie budzi obaw, państwowej osoby prawnej (z wyłączeniem banków i zakładów ubezpieczeń), uprawnionej na podstawie odrębnych przepisów do ich udzie-

[32] E. Rutkowska-Tomaszewska, *op. cit*., s. 383–384.

lania w ramach realizacji powierzonych jej zadań państwowych, w przypadku gdy w budżecie państwa określone źródła sfinansowania ewentualnych zobowiązań.

Termin „uprawdopodobnienie" nie jest tożsamy z pojęciem dowodu. Uprawdopodobnienie jest środkiem niedającym pewności, tylko wskazującym prawdopodobieństwo wystąpienia określonego zdarzenia. Ciężarem uprawdopodobnienia obarczony jest podatnik[33], który musi dokonać uprawdopodobnienia najpóźniej na dzień utworzenia rezerwy[34]. Tylko w przypadku wymagalnych a nieściągalnych należności z tytułu udzielonych przez bank po dniu 1 stycznia 1997 r. gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów i pożyczek ustawa przewiduje, w jakich okolicznościach uprawdopodobnienie uważa się za dokonane. W pozostałych przypadkach zakwalifikowanie do kategorii wątpliwych lub straconych należy uznać, że doprecyzowanie to jest zamieszczone w rozporządzeniu MF, gdzie dokonana jest klasyfikacja ekspozycji kredytowych.

Rezerwa celowa na należność straconą może być kosztem uzyskania przychodów w pełnej wysokości tylko wówczas, gdy spełnia warunki uprawdopodobniające nieściągalność, została utworzona zgodnie z przepisami o rachunkowości oraz pomniejszona o określone wartości. Bez konieczności uprawdopodobnienia nieściągalności wierzytelności można zaliczyć 25% kwoty kredytów (pożyczek) zakwalifikowanych do kategorii wątpliwe oraz 25% zakwalifikowanych do kategorii wątpliwe należności z tytułu gwarancji, poręczeń, spłaty kredytów i pożyczek udzielonych po 1 stycznia 1997 r. oraz pod warunkiem uprawdopodobnienia nieściągalności wierzytelności, zgodnie z wymogami przepisów PodDochOsPr – 100% wymagalnych a nieściągalnych kredytów i gwarancji, określonego zdarzenia[35].

Zgodnie z art. 16 ust. 2a pkt 2 PodDochOsPr uprawdopodobnienie nieściągalności zachodzi, jeżeli:

a. dłużnik zmarł, został wykreślony z ewidencji działalności gospodarczej, postawiony w stan likwidacji lub została ogłoszona jego upadłość obejmująca likwidację majątku, albo
b. zostało wszczęte postępowanie upadłościowe z możliwością zawarcia układu w rozumieniu przepisów prawa upadłościowego i naprawczego lub na wniosek dłużnika zostało wszczęte postępowanie ugodowe w rozumieniu przepisów o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków, albo
c. opóźnienie w spłacie kapitału kredytu (pożyczki) lub odsetek przekracza 6 miesięcy, a ponadto:
   – wierzytelność jest kwestionowana przez dłużnika na drodze powództwa, albo

[33] *Koszty uzyskania przychodów*, *op. cit.*, s. 313.
[34] Wyrok NSA z 5 września 1995 r., sygn. akt SA/Łd 1082/94, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1998, nr 2, poz. 63.
[35] E. Rutkowska-Tomaszewska, *op. cit.*, s. 386.

– wierzytelność została skierowana na drogę postępowania egzekucyjnego, albo
– miejsce pobytu dłużnika jest nieznane i nie został ujawniony jego majątek mimo podjęcia przez wierzyciela działań zmierzających do ustalenia tego miejsca i majątku.

Wymienione kryteria, według których uznaje się, że nieściągalna wierzytelność jest uprawdopodobniona, stanowią katalog zamknięty i dla uznania o nieściągalności danej wierzytelności należy spełnić jeden z wyżej wymienionych kryteriów[36].

W przypadku uprawdopodobnienia nieściągalności wobec jednego, tego samego dłużnika, w przypadku skierowania na drogę postępowania egzekucyjnego jednej z tych wierzytelności, należy uznać, że uprawdopodobnienie nieściągalności wierzytelności powinno dotyczyć każdej z nich, mimo że dotyczą jednego i tego samego dłużnika[37].

Do banków zgodnie z art. 16 ust. 3e PodDochOsPr, które uczestniczą w programie restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw, w zakresie rezerw zaliczonych do straconych kredytów (pożyczek) oraz wierzytelności z tytułu gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów (pożyczek) udzielonych przez bank nie stosuje się przepisu dotyczącego uprawdopodobnienia nieściągalności wierzytelności.

Tylko cześć rezerw jest kosztem uzyskania przychodu. Banki, które chcą zoptymalizować koszty, mogą tworzyć rezerwę na ryzyko ogólne i na podstawie § 7 rozporządzenia MF wymagany poziom rezerw celowych na ryzyko związane z niektórymi ekspozycjami kredytowymi może zostać pomniejszony o kwotę równą 25% rezerwy na ryzyko ogólne. Całość rezerwy na ryzyko ogólne podlega do kosztów uzyskania przychodu, dlatego po utworzeniu rezerwy na ryzyko ogólne i pomniejszając wysokość rezerw celowych, banki będą mogły pomniejszyć przychód o wyższe koszty uzyskania przychodu przy tym samym poziomie rezerw, lecz innej konfiguracji zapisów[38].

Rezerwy nie mogą być uznane za koszty uzyskania przychodów w przypadku, gdy zostały utworzone na pokrycie kredytów (pożyczek) lub gwarancji (poręczeń) udzielonych z naruszeniem prawa, które zostało stwierdzone prawomocnym wyrokiem sądu[39].

Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są potrącane w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody (art. 15 ust. 4 PodDochOsPr). Ograniczenia czasowe kwalifikowania rezerw do kosztów uzyskania przychodów wynikają wyłącznie z art. 16 ust. 1 pkt 26 lit. a i art. 16 ust. 1 pkt 20 PodDochOsPr, wobec czego bank może zaliczyć rezerwy do kosztów uzyskania przy-

[36] *Ibidem.*
[37] J. Żak, K. Gawrych, *Rezerwy bankowe jako element podatkowy*, Prawo Bankowe 2008, nr 9, s. 95.
[38] A. Zalcewicz, *op. cit. (cz. II)*, s. 92.
[39] *Koszty uzyskania przychodów*, *op. cit.*, s. 315.

chodów od momentu uprawdopodobnienia nieściągalności kredytów (pożyczek) do czasu ich przedawnienia[40].

Zakończenie

Instrumenty ograniczania ryzyka działalności bankowej mają duże znaczenie, ponieważ wpływają na kwotę zobowiązania banków na gruncie PodDochOsPr, co pozwala na zmniejszenie kosztów w znaczeniu ekonomicznym. Przepisy regulujące te zagadnienie są niestety niejednoznaczne, a także nie są uregulowane w sposób wyczerpujący. Ich rozproszenie również powoduje trudności interpretacyjne.

Ustawodawca przez zastosowanie instytucji niezidentyfikowanego ryzyka stwarza wątpliwości co do określenia, kiedy rezerwa na ryzyko ogólne zostaje wykorzystana niezgodnie z jej przeznaczeniem.

Przy określaniu limitów odpisów na rezerwę na ryzyko ogólne występują trudności interpretacyjne z powodu braku wskazania, który z instrumentów fakultatywnych powinien być tworzony w pierwszej kolejności. W przypadku rezerwy celowej powstaje dylemat z powodu odmiennych momentów zaliczania ich do kosztów w rozumieniu przepisów o rachunkowości i do kosztów uzyskania przychodów na gruncie prawa podatkowego. Złożoność zasad tworzenia, pomniejszania i rozwiązywania rezerw na ryzyko związane z działalnością banków powoduje określone trudności w ich zastosowaniu.

W literaturze przyjmuje się, że objęcie tak specyficznej działalności, jaką prowadzą banki, jedną, uniwersalną ustawą podatkową to zadanie zbyt trudne do wykonania[41].

[40] E. Rutkowska- Tomaszewska, *op. cit.*, s. 387.
[41] J. Żak, K. Gawrych, *op. cit.*, s. 106.

Agata Małecka

Pojęcia nieostre w ramach odpowiedzialności osoby trzeciej za zobowiązania podatkowe podatnika ze szczególnym uwzględnieniem przedsiębiorcy

Słowa kluczowe:
odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe, odpowiedzialność podatkowa osób trzecich

Istotą odpowiedzialności, zarówno w prawie cywilnym, jak i w prawie podatkowym jest zabezpieczenie wykonania wierzytelności. Odpowiedzialność należy zakresowo odróżnić od długu, gdyż dług związany jest z obowiązkiem świadczenia dłużnika, a odpowiedzialność z ewentualnym obowiązkiem pokrycia długu. Z powodu „oderwania" tych pojęć – długu i odpowiedzialności – i ustanowienia odpowiedzialności jako instytucji akcesoryjnej względem długu możliwe jest objęcie zakresem podmiotowym odpowiedzialności szerokiego kręgu osób, do których można zaliczyć także osoby trzecie, czyli niezwiązane ze stosunkiem zobowiązaniowym będącym podstawą istnienia długu[1].

Odpowiedzialność w prawie podatkowym została ukształtowana z uwagi na istnienie zobowiązania podatkowego, czyli stosunku prawnego[2], którym zgodnie z art. 5 Ordynacji podatkowej[3] jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy podatku w wysokości, terminie oraz miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego.

Odpowiedzialność w prawie podatkowym można podzielić na dwie kategorie: na odpowiedzialność za własne zobowiązania – podatnika, płatnika i inkasenta – oraz odpowiedzialność za cudze zobowiązania – następcy prawnego i enumeratywnie wskazanych w Op osób trzecich. O ile charakter odpowiedzialności pierwotnych dłużników jest sytuacją typową nie tylko w prawie podatkowym, ale także w prawie cywilnym, o tyle odpowiedzialność podatkowa zwłaszcza osób trzecich w formie i zakresie ustanowionym w Op jest sytuacją specyficzną[4].

W prawie podatkowym zakres podmiotowy odpowiedzialności jest bardzo szeroki, gdyż obejmuje w pierwszej kolejności podatnika, płatnika i inkasenta, potem następcę

---

1 R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009, s. 267 i n.
2 P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Warszawa 2004, s. 30 i n.
3 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.); dalej: Op.
4 R. Mastalski, *op. cit.*, s. 268 i n.

prawnego wymienionych podmiotów oraz wskazane w art. 111–118 Op osoby trzecie. Odpowiedzialność pierwszych trzech podmiotów jest odpowiedzialnością osobistą, niejako podstawową, gdyż każdy z nich odpowiada za swoje zobowiązanie. Natomiast odpowiedzialność osób trzecich jest instytucją szczególną, dlatego jej zakres musi być określony w przepisach prawa bardzo dokładnie. *Ratio legis* pociągnięcia do odpowiedzialności podatkowej określonych kategorii osób trzecich są istniejące pomiędzy nimi a dłużnikiem pierwotnym szczególnego rodzaju związki, najczęściej o charakterze majątkowym, gospodarczym, ale także osobistym, jak przy odpowiedzialności małżonka podatnika, a także szczególnym uprzywilejowaniem wierzytelności publicznoprawnych[5], które nakazuje zapewnić zaspokojenie wierzyciela publicznoprawnego w stopniu jak najszerszym.

W prawie podatkowym odpowiedzialność osób trzecich ma charakter akcesoryjny, gdyż jest związana z istnieniem zobowiązania podatkowego, które nie zostało wykonane lub zostało wykonane nienależycie, a nie tylko z abstrakcyjnie wyrażonym obowiązkiem podatkowym[6]. Odpowiedzialność osoby trzeciej za zobowiązania podatkowe jest jednak oddzielona od samego zobowiązania. Nie jest ona bowiem następstwem niewykonania przez podmioty odpowiedzialne jakichkolwiek obowiązków materialnoprawnych lub procesowych wynikających z prawa podatkowego[7].

Przepisy dotyczące odpowiedzialności przedsiębiorców jako osób trzecich za zaległości podatkowe nie są ściśle wyodrębnione w rozdziale 15 działu III Op, gdyż odpowiedzialność osób trzecich nie jest uzależniona od podziału na przedsiębiorców i pozostałe podmioty. Niektóre przepisy dotyczą tylko tej kategorii podmiotów (art. 112, 112a, 114, 115, 117 Op), jednak inne ujmują zakres podmiotowy szerzej (art. 107–109, 111, 113, 117a Op), a inne węziej (art. 116 i 116a Op). Ustawodawca bowiem w tych przepisach zastosował wyodrębnienie nie tylko podmiotowe, określając dokładnie podmioty odpowiedzialne, ale także przedmiotowe – zakreślając granice sytuacji faktycznych i prawnych, w których określone podmioty odpowiadają jako osoby trzecie za zaległości podatkowe.

Pojęcia nieostre pojawiają się nie tylko w przepisach o odpowiedzialności podatkowej, ale również w przepisach dotyczących odpowiedzialności na gruncie cywilistycznym, gdzie zazwyczaj są wprowadzane, by zabezpieczyć pozycję wierzyciela. W prawie podatkowym jest inaczej, gdyż wierzyciel podatkowoprawny jest związany ustawą, nie działa na zasadzie swobody umów oraz jest z natury podatkowego stosunku prawnego jego stroną silniejszą. Stąd pojęcia nieostre nie powinny jednoznacznie chronić i wzmacniać jego pozycji przy omawianej instytucji, tylko właśnie z przedstawionych powodów

5 *Ibidem*, s. 269.
6 *Ibidem*, s. 280.
7 *Ibidem*, s. 267 i n.

równoważyć stosunki zobowiązaniowe pomiędzy organem podatkowym a osobą trzecią. Przy analizie elementów elastyczności tekstu prawnego w prawie podatkowym nasuwa się pytanie, czy nie dochodzi do sprzeczności z zasadą *nullum tributum sine lege*, zakładającą niemożność objęcia obowiązkiem podatkowym bez wyraźnego jego ustanowienia w przepisie prawnym rangi ustawy. Pojęcia nieostre, uelastyczniając prawo, jednocześnie zwiększają niepewność prawną. Od praktyki stosowania prawa, dopasowanej do charakteru konkretnej instytucji prawnej, zależy, czy elastyczne prawo będzie tworzyło dalsze niebezpieczeństwa w postaci braku pewności prawa.

Przedsiębiorca musi działać na rynku zgodnie z obowiązującym prawem zakładającym w art. 22 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej[8] swobodę działalności gospodarczej, której ograniczenie może nastąpić tylko na podstawie ustawy i ze względu na ważny interes publiczny. Jakie jest zatem uzasadnienie odpowiedzialności przedsiębiorcy za „nieswoje" zobowiązania podatkowe, czyli odpowiedzialności podatkowej jako osoby trzeciej?

Należy się także zastanowić, czy regulacje dotyczące odpowiedzialności osób trzecich – przedsiębiorców – za zobowiązania podatkowe nie są zbyt rygorystyczne.

Przedsiębiorcy (także oczywiście w rozumieniu Op, szczególnie w związku z jej art. 3 pkt 9) to kategoria wewnętrznie zróżnicowana. Nie sposób mówić o zakresie i zasadach odpowiedzialności podatkowej przedsiębiorców jako osób trzecich bez wyjaśnienia tego wewnętrznego zróżnicowania.

Przedsiębiorcami mogą być: osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, którym ustawa przyznaje zdolność prawną. Osoby fizyczne odpowiadają zazwyczaj za zobowiązania prawne osobiście – całym swoim majątkiem. Osoby prawne i jednostki organizacyjne odpowiadają co do zasady całym swoim majątkiem, a nie majątkiem osób wchodzących w skład jej organów. Rozróżnienie to ma szerokie implikacje praktyczne między innymi w kontekście instytucji odpowiedzialności, w tym odpowiedzialności podatkowej osób trzecich.

Pojęcia nieostre występujące w przepisach normujących odpowiedzialność podatkową osób trzecich, a dotyczące wyłącznie lub także przedsiębiorców, można podzielić na te, które ograniczają odpowiedzialność osoby trzeciej, oraz te, które preferują cel fiskalny i chronią interes wierzyciela publicznoprawnego.

Przesłanką aktualizującą egzekucję z majątku odpowiedzialnej osoby trzeciej jest bezskuteczność egzekucji – w całości lub w części – prowadzonej z majątku podatnika. Przesłanka bezskuteczności egzekucji w całości lub w części pojawia się w przepisach rozdziału 15 działu III dwukrotnie[9] – w art. 108 § 4 i w art. 116 § 1.

---

[8] Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 83 ze zm.); dalej: Konstytucja RP.

[9] Nie należy jednak, jakby mogło się wydawać, uznawać tych przesłanek za tożsame. Jak słusznie przyjmuje się w orzecznictwie, norma z art. 108 § 4 Op nie stanowi odpowiednika normy z art. 116 § 1 Op

Artykuł 108 § 4 Op wprowadza przesłankę wszczęcia postępowania egzekucyjnego[10], lecz nie uzależnia wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej od jej zaistnienia[11]. Decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej bez zaistnienia przesłanki bezskuteczności egzekucji w całości lub w części nie może zostać wykonana, ale może zostać wydana[12]. Jest to przepis ogólny o odpowiedzialności osób trzecich, zatem zasadniczo ich wszystkich dotyczy omawiana przesłanka.

Artykuł 116 § 1 Op zawiera natomiast przesłankę wydania decyzji o odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółki kapitałowej lub spółki kapitałowej w organizacji. Z uwagi na fakt, że członkowie zarządu nie mają statusu przedsiębiorcy, dalsze omawianie art. 116 Op wykracza poza ramy niniejszej pracy.

Ze względu na nieostrość znaczeniową omawianej przesłanki nie jest jasne, kiedy organ egzekucyjny będzie mógł stwierdzić bezskuteczność egzekucji na majątku podatnika w części uzasadniającej rozpoczęcie egzekucji z majątku osoby trzeciej.

Orzecznictwo jest w tej kwestii bogate. Za bezskuteczną należy uznać egzekucję, co do której nie ma żadnych wątpliwości, że nie zachodzi możliwość zaspokojenia egzekwowanej wierzytelności z jakiejkolwiek części majątku podatnika[13]. Wyrok ten traktuje jednak tylko o bezskuteczności egzekucji z majątku podatnika w całości. W powołanym orzeczeniu jest mowa także o konieczności wydania formalnego aktu organu egzekucyjnego o bezskuteczności egzekucji, gdyż tylko taka forma pełni funkcję ochronną wobec osoby trzeciej.

By mówić o bezskutecznej egzekucji, musi być ona prowadzona z całego majątku dłużnika podatkowego i z wykorzystaniem różnych sposobów prowadzenia egzekucji[14], a nawet wyczerpywać wszystkie możliwe jej sposoby[15]. Organ egzekucyjny nie może mieć żadnych wątpliwości[16] co do niemożności uzyskania zaspokojenia egzekwowanej wierzytelności z majątku dłużnika pierwotnego i takie stanowisko organu egzekucyjnego powinno zostać dokładnie wyrażone w postanowieniu o umorzeniu postępowania egzekucyjnego[17].

(wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 listopada 2008 r., I SA/Łd 1113/08, LEX nr 518967), gdyż należy odróżnić funkcje, jakie spełnia przesłanka bezskuteczności egzekucji w całości lub w części w obu przepisach. Przepisy art. 108 § 4 i art. 116 § 1 Op nie statuują jednak różnych znaczeń tego samego zwrotu. Ich odmienność ma charakter funkcjonalny, dotyczą bowiem innego rodzaju postępowań – w art. 108 § 4 postępowania egzekucyjnego, a w art. 116 § 1 postępowania podatkowego.

10 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 24 października 2007 r., (I SA/Gl 366/07), LEX 390799.

11 Wyrok WSA z Lublinie z dnia 26 października 2007 r., (I SA/Lu 479/07), LEX 314975.

12 Wyrok I SA/Łd 1113/08.

13 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 20 sierpnia 2008 r., (I SA/Sz 192/08), LEX 490121.

14 Wyrok I SA/Sz 192/08.

15 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 stycznia 2007 r., (III SA/Wa 2056/06), 205765.

16 R. Mastalski, [w:] B. Adamiak [i in.], *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2010*, Wrocław 2010, s. 536.

17 Wyrok III SA/Wa 2056/06.

Ponieważ żadne przepisy nie wyjaśniają pojęcia egzekucji bezskutecznej w całości lub w części, należy sięgnąć do znaczenia języka ogólnego[18]. Zgodnie z nim egzekucją jest przymusowe ściągnięcie należności skarbowych lub długów przysądzonych wierzycielowi[19]. Znamienne jest, że w orzecznictwie dużo częściej można znaleźć wyjaśnienie bezskuteczności egzekucji w całości niż w części, a właśnie to drugie sformułowanie budzi więcej interpretacyjnych wątpliwości. Z analizy dorobku judykatury można wywnioskować, że egzekucja jest bezskuteczna w części, gdy pomimo prowadzenia jej na całym majątku dłużnika przy wykorzystaniu wszystkich sposobów egzekucji[20], wierzyciel został zaspokojony tylko w części i dalsza egzekucja z jego majątku byłaby niecelowa. Ważne jest także, by ta nieskuteczność miała charakter trwały[21].

Nie jest natomiast wystarczającym do uznania egzekucji za częściowo bezskuteczną stwierdzenie w postanowieniu organu egzekucyjnego częściowej bezskuteczności egzekucji bez dokładnego wskazania nieskutecznych w danym przypadku środków egzekucyjnych. Generalne stwierdzenie bezskuteczności nie wyczerpuje przesłanek bezskutecznej egzekucji w całości ani w części[22]. Zgodnie z uchwałą 7 sędziów NSA z dnia 8 grudnia 2008 r.[23] stwierdzenie bezskuteczności egzekucji jest możliwe na podstawie każdego prawnie dopuszczalnego dowodu.

Judykatura, mimo że nieczęsto traktuje o bezskuteczności egzekucji w części, jest zgodna co do tego, że musi być ona przez organ egzekucyjny udowodniona i że nie można jej domniemywać. Takie stanowisko ma na celu ochronę słabszej strony stosunku prawnego, jaką względem wierzyciela podatkowego i organu egzekucyjnego jest osoba trzecia. Inne stanowisko godziłoby nadmiernie w wolność gospodarczą i prawo własności.

Przesłanka bezskuteczności egzekucji w całości lub w części jest wyrazem subsydiarności odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, jednak z uwagi na możliwość uruchomienia egzekucji na majątku osoby trzeciej przy wystąpieniu jedynie częściowej bezskuteczności egzekucji na majątku podatnika, wydaje się, że jest ona przede wszystkim emanacją podstawowego celu prawa podatkowego – celu fiskalnego. Rolę ochronną osób trzecich przyjęła w związku z interpretacją tej przesłanki judykatura, formułując restrykcyjne przesłanki stwierdzania bezskuteczności egzekucji. Brak takiej stwarzałby stan niepewności prawnej w stopniu znacznie przewyższającym konieczność i zasadę demokratycznego państwa prawnego.

---

18 Wyrok III SA/Wa 2056/06.

19 M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, t. I, Warszawa 1998, s. 485.

20 Podobnie wyroki: SN z dnia 11 maja 2006 r., (I UK 271/2005), OSNP 2007, nr 9–10 poz. 142; NSA z dnia 27 lutego 2007 r., (I FSK 46/06), LEX 302875; WSA w Warszawie z dnia 1 sierpnia 2007 r., (III SA/Wa 176/07), LEX 277945.

21 Wyrok I SA/Gl 366/07.

22 Wyrok I SA/Gl 366/07.

23 Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 8 grudnia 2008 r., (II FPS 6/08), ONSAiWSA 2009, nr 2, poz.19.

Stałe współdziałanie z podatnikiem w prowadzonej przez niego działalności gospodarczej oraz osiąganie z tej współpracy korzyści są przesłankami odpowiedzialności za zaległości podatkowe członka rodziny podatnika.

Członek rodziny podatnika stale współdziałający z podatnikiem w wykonywaniu działalności gospodarczej może być uznany za przedsiębiorcę w rozumieniu Op, gdy korzyści uzyskiwane przez niego będą spełniać przesłanki zarobku. Ponieważ członkami rodziny mogą być jedynie osoby fizyczne, to tylko ta kategoria przedsiębiorców będzie objęta hipotezą art. 111 Op. Bycie przedsiębiorcą jest istotne o tyle dla odpowiedzialnego członka rodziny oraz dla organu podatkowego i egzekucyjnego, że ciąży na nim odpowiedzialność osobista, tzn. całym swoim majątkiem, w skład którego wchodzą także zyski z prowadzonej przez członka rodziny działalności gospodarczej. Dookreślenie wymienionych przesłanek jest bardzo istotne, gdyż ich niejasna formuła może pośrednio wpływać destabilizująco na działalność gospodarczą odpowiedzialnej osoby trzeciej.

Przesłanka stałego współdziałania z podatnikiem w wykonywaniu przez niego działalności gospodarczej nie została wyjaśniona w przepisach Op, ubogie w tej kwestii jest także orzecznictwo. NSA[24] uznał współkierowanie zakładem rzemieślniczym przez syna podatnika za wyczerpujące znamiona stałego współdziałania w wykonywaniu przez podatnika działalności gospodarczej.

Pewne jest, że stałe współdziałanie musi odznaczać się cechą ciągłości, a nie sporadycznością i dorywczością. Doktryna nie jest zgodna, czy stałe współdziałanie może opierać się na zinstytucjonalizowanych i ujętych w ramy prawne formach, jak umowa o pracę, umowa o dzieło czy umowa zlecenia. Większość autorów przy milczeniu przepisu na ten temat opowiada się za niemożnością uznania[25] zinstytucjonalizowanego działania za przejaw stałego współdziałania z art. 111 § 1 Op, jednak pojawiają się także głosy przeciwne[26]. Z uwagi na przewagę głosów krytycznych oraz ich uzasadnienie logiczne należy podzielić głosy nieuznające zinstytucjonalizowanych form współdziałania za przejaw stałego współdziałania. Inna interpretacja byłaby interpretacją rozszerzającą, której przy przepisach ustanawiających po pierwsze obowiązek, a po drugie wyjątek od ogólnych reguł odpowiedzialności za długi, zastosować nie wolno. Ponadto zinstytucjonalizowana forma współdziałania podmiotów jest w większości przypadków objęta obowiązkiem podatkowym, zatem nie ma uzasadnienia dla objęcia takich podmiotów, którzy i tak są podatnikami, jeszcze odpowiedzialnością za cudze długi podatkowe.

---

[24] Wyrok NSA z dnia 15 lutego 1984 r., SA/Wr 41/84, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1992, nr 2, poz. 48.

[25] Na przykład: R. Dowgier, *Komentarz do art. 111 ustawy – Ordynacja podatkowa*, LEX 2011; A. Kaźmierczyk (red.), *Ordynacja podatkowa. Źródła i wykładnia prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 113; S. Babiarz, [w:] S. Babiarz [i in.], *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 576.

[26] Na przykład: I. Krawczyk, *Odpowiedzialność członków rodziny podatnika. Komentarz praktyczny*, ABC, nr 71010.

Z powodu braku wymogu zinstytucjonalizowanych podstaw do uznania współpracy członków rodziny za stałe współdziałanie, przesłanka ta pełni dla nich niewątpliwie funkcję ochronną, gdyż to na organie podatkowym spoczywa ciężar dowodowy w tym zakresie. Jest to powodowane, po pierwsze, wyjątkowym charakterem odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe, a po drugie, pozafiskalnym celem prawa podatkowego – celem społecznym. Wymóg, by współdziałanie z podatnikiem miało charakter stały powoduje dodatkowe utrudnienie dowodowe dla organów podatkowych, gdyż w przypadku braku zinstytucjonalizowania współpracy ona sama jest bardzo trudna do udowodnienia, nie mówiąc już o wykazaniu cechy stałości. Przesłanka ta jest wyrazem zasady proporcjonalności pomiędzy celami fiskalnymi i zabezpieczeniem roszczeń Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego a ochroną słabszej strony stosunku prawnego.

Stałe współdziałanie członka rodziny z podatnikiem w prowadzonej przez niego działalności gospodarczej nie wystarczy, by uznać odpowiedzialność takiej osoby trzeciej za zaległości podatkowe, jeżeli członek rodziny nie odnosił korzyści z takiego współdziałania. Przesłanka odnoszenia korzyści ze stałego współdziałania z podatnikiem nie tylko warunkuje powstanie odpowiedzialności podatkowej członka rodziny podatnika, ale także wyznacza granice tej odpowiedzialności, gdyż członek rodziny podatnika odpowiada całym swoim majątkiem tylko do wysokości odniesionych korzyści (art. 111 § 5 pkt 1 Op). Wyrok NSA z 1984 r. uznaje za korzyści ze stałego współdziałania wynagrodzenie z tytułu pracy w zakładzie ojca, jak również zakup przedmiotów ruchomych dużej wartości. Warto powtórzyć, że takie wynagrodzenie nie może być wypłacane na podstawie jakiejkolwiek z umów nazwanych prawa prywatnego (m.in.: umowy o pracę, o dzieło, zlecenia)[27].

Mimo że ustawodawca wprost nie określa, o jakiego rodzaju korzyści chodzi, doktryna stoi na stanowisku, że chodzi o wszelkie przysporzenia majątkowe[28], gdyż wynika to pośrednio z treści art. 111 § 5 pkt 1 Op[29] ustanawiającego granicę odpowiedzialności do wysokości odniesionych korzyści[30]. W praktyce największe trudności sprawia organom podatkowym ustalenie wartości korzyści majątkowych wyrażonych w formie innej niż pieniężna. Op nie wskazuje na zasady ustalania takich wartości[31], dlatego organ podatkowy zmuszony jest albo do jej oszacowania[32], albo do określenia tej wartości

[27] R. Dowgier, *op. cit.*
[28] S. Babiarz, *op. cit.*, s. 577.
[29] Na przykład: I. Krawczyk, *op. cit.*
[30] Tylko korzyści materialne, chociaż niekoniecznie wyrażone w pieniądzu, dają się przedstawić w formie wartości liczbowej, ponad którą członek rodziny podatnika nie odpowiada. Oprócz pieniędzy takimi korzyściami mogą być: utrzymanie, zapewnienie mieszkania czy innego typu usługi świadczone na rzecz członka rodziny podatnika, byleby dało się wartość tych usług wyrazić w pieniądzu.
[31] A. Kaźmierczyk (red.), *op. cit.*, s. 113.
[32] *Ibidem*, s. 112.

w sposób ścisły lub jak najdokładniejszy[33]. Ten drugi pogląd wydaje się właściwszy z uwagi na wyjątkowość regulacji prawnej dotyczącej odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe, a także w uwagi na fakt, że członek rodziny odpowiada do wysokości osiągniętych korzyści, zatem jej ustalenie jedynie na drodze oszacowania przez organy podatkowe godzić może w prawo własności w sposób zbyt daleko idący. Należałoby przyjąć możliwość posłużenia się oszacowaniem tylko w bardzo wyjątkowych i trudnych przypadkach, gdzie niewątpliwie mamy do czynienia z czerpaniem korzyści, ale wartość tych korzyści jest niemożliwa do precyzyjnego ustalenia.

W sukurs wierzycielowi publicznoprawnemu, za którego działa organ podatkowy, przychodzi ustawodawca, formułując przesłankę osiągania korzyści. Jeżeli przyjąć rozumienie tego pojęcia jako wszelkie przysporzenia majątkowe, to jego zakres jest niezwykle szeroki. Inną kwestią jest ciężar dowodowy, który spoczywa na organach podatkowych.

Przedsiębiorca jako osoba trzecia może odpowiadać za zaległości podatkowe, jeżeli nabędzie od podatnika przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa (art. 112 Op[34]). Nabycie przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa jest zatem przesłanką odpowiedzialności osoby trzeciej. Przepis art. 112 Op adresowany jest tylko do przedsiębiorców, gdyż nabywca przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, nawet jeżeli dotychczas nie prowadził działalności gospodarczej, z chwilą nabycia tych składników uzyskuje taki status. Nabyć przedsiębiorstwo może zarówno osoba fizyczna, jak i osoba prawna oraz jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej.

Niezbędne jest zatem ustalenie prawidłowego rozumienia pojęcia zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Jest to istotne także z punktu widzenia ograniczenia odpowiedzialności nabywcy zorganizowanej części przedsiębiorstwa do jej wartości[35]. Jakie składniki przedsiębiorstwa można zatem uznać za jego zorganizowaną część?

Pojęcie przedsiębiorstwa należy rozumieć zgodnie z art. 55[1] Kodeksu cywilnego[36], czyli obejmuje swym zakresem tylko aktywa. Pojęcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa nie zostało zdefiniowane ani w Kc, ani w Op[37]. Z powodu braku definicji usta-

---

33 R. Mastalski, [w:] B. Adamiak [i in.], *op. cit.*, s. 516.

34 Nabywca odpowiada osobiście i solidarnie z podatnikiem za zaległości podatkowe związane z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą, np. w podatku od towarów i usług, podatku dochodowym, podatku od nieruchomości (A. Kaźmierczyk (red.), *op. cit.*, s. 114).

35 Za wartość w chwili zbycia przyjmuje się cenę rynkową majątku w chwili jego zbycia, a nie kwotę należną za przedmiot transakcji (*Ibidem*, s. 115).

36 Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93 ze zm.).

37 W art. 5a pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.; dalej: updof), w art. 4a pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.; dalej: updop) oraz w art. 2 pkt 27e ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.) znajdują się definicje ustawowe omawianego pojęcia, jednak, po pierwsze, obejmują one swym zakresem także zobowiązania, co jest sprzeczne z definicją przedsiębiorstwa z art. 55[1] KC stosowanej na potrzeby art. 112 Op, a po drugie, zgodnie z wykładnią systemową wewnętrzną, przepisy zawarte w ustawach szczegółowego prawa podatkowego stosuje się wyłącznie do podatków, których one dotyczą (R. Mastalski, [w:] B. Adamiak [i in.], *op. cit.*, s. 516).

wowej zorganizowanej części przedsiębiorstwa w Op judykatura wykazywała i wykazuje w swych orzeczeniach cechy, jakie powinien zawierać zespół składników przedsiębiorstwa, by móc być uznanym za zorganizowaną część przedsiębiorstwa. NSA wypowiadał się, że zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa na potrzeby Op jest „część zespołu składników materialnych i niematerialnych podporządkowanych formom organizacyjnym i przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych”[38], a także „część mienia przedsiębiorstwa posiadająca potencjalną zdolność do niezależnego działania gospodarczego jako samodzielnego podmiotu gospodarczego, stąd składniki materialne i niematerialne muszą umożliwić nabywcy podjęcie działalności gospodarczej w ramach odrębnego przedsiębiorstwa, np. zakładu, sklepu”[39].

Na podstawie dorobku orzeczniczego doktryna sformułowała definicję funkcjonalną zorganizowanej części przedsiębiorstwa na potrzeby Op. Zgodnie z tą definicją zorganizowana część przedsiębiorstwa stanowi masę majątkową będącą zespołem praw, obowiązków i rzeczy połączonych węzłem organizacyjnym, przeznaczonych do realizacji celów gospodarczych, częścią przedsiębiorstwa wyodrębnioną organizacyjnie i funkcjonalnie, istniejącą w chwili sprzedaży, składnikami umożliwiającymi nabywcy podjęcie działalności gospodarczej tylko w oparciu o nabyte składniki[40]. Nie zmienia to jednak faktu, że wymienione elementy są jedynie pewną podstawową konstrukcją, na której powinny bazować podmioty stosujące prawo, oceniając *ad hoc*, czy dana masa majątkowa spełnia wymogi zorganizowanej części przedsiębiorstwa na potrzeby art. 112 Op[41].

Dzięki bogatemu dorobkowi doktryny i orzecznictwa pojęcie nieostre, jakim jest zorganizowana część przedsiębiorstwa, nie stwarza dużych problemów w praktyce stosowania Op. Fakt, że w jego zakres nie wchodzą zobowiązania nabywanej masy majątkowej, działa *in plus* dla nabywcy jako potencjalnej osoby trzeciej. Sytuacja przeciwna byłaby wyrazem nadmiernej ingerencji ustawodawcy w prawo własności i mogłaby wpływać ograniczająco na działalność gospodarczą.

Pojęcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa pojawia się także w art. 117 Op, gdzie stanowi przesłankę wyłączenia zastosowania tego artykułu. Dlaczego zatem ustawodawca zastosował pojęcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa w jednym miejscu tego samego rozdziału jako przesłankę odpowiedzialności (art. 112 Op), a w drugim jako przesłankę wyłączenia spod odpowiedzialności? Czy taki zabieg prawodawczy nie godzi w zasadę jedności i spójności systemu prawa?

---

38 Wyrok NSA z dnia 15 marca 1996 r., (SA/Lu 477/95), R. Dowgier, *Komentarz do art. 93c ustawy – Ordynacja podatkowa*, LEX 2011.

39 Wyrok NSA z dnia 26 czerwca 1998 r., (I SA/Gd 1097/96), *ibidem*.

40 S. Babiarz, *op. cit.*, s. 581.

41 R. Dowgier, *Komentarz do art. 93c* ...

Wyłączenie spod odpowiedzialności podatkowej nabywcy zorganizowanej części przedsiębiorstwa byłoby w tym przypadku zabiegiem nieuzasadnionym i godzącym w wymienione w poprzednim zdaniu wartości. W art. 117 wyłączenie przejęcia zorganizowanej części przedsiębiorstwa ma uzasadnienie, gdyż co prawda podmiot przejmujący nie jest odpowiedzialny jako osoba trzecia za zaległości podatkowe przejmowanej zorganizowanej części przedsiębiorca, ale staje się podatnikiem jej zobowiązań podatkowych na podstawie art. 93c Op. Zatem w przypadku art. 117 Op cel fiskalny zostanie osiągnięty, a w przypadku wyłączenia nabycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa w art. 112 Op, ustawodawca pozostawiłby ten obszar wolnym od opodatkowania, co byłoby prostym narzędziem do obchodzenia prawa podatkowego, a przez to zabiegiem nieuzasadnionym.

Nabywca przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części może się jednak uwolnić od tej odpowiedzialności, jeżeli mimo zachowania należytej staranności nie mógł wiedzieć przed nabyciem o istniejących zaległościach podatkowych (art. 112 § 1 Op). Powstaje zatem pytanie, jak powinien zachować się nabywca przedsiębiorstwa, by należytej staranności dochować.

Należytą staranność jako przesłankę ogólnego prawa podatkowego należy w pierwszej kolejności interpretować według reguł wykładni systemowej wewnętrznej, czyli z uwzględnieniem instrumentów podatkowoprawnych zawartych w Op. O jednym z takich instrumentów stanowi sam omawiany art. 112 w § 6 ograniczający odpowiedzialność nabywcy przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części do zaległości podatkowych wykazanych w zaświadczeniu, o którym mowa w art. 306g Op[42]. Błędem jednak

[42] Spór dotyczy tego, czy zaświadczenie z art. 306g Op chroni nabywcę będącego przedsiębiorcą tylko w przypadku, gdy on sam złoży wniosek o jego wydanie, czy wystarczy, że zapozna się z zaświadczeniem wydanym na wniosek zbywcy i na jego podstawie podejmie działanie zmierzające do nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Niektórzy autorzy uważają, że chodzi tylko o tę pierwszą sytuację, gdyż wobec nabywcy-przedsiębiorcy dokonującego obrotu profesjonalnego powinno się stawiać zwiększone wymagania i ewentualne korzyści dla niego należy interpretować zawężająco (S. Babiarz, *Komentarz do art. 112 Ordynacji podatkowej*, LexPolonica). Z drugiej strony, takie traktowanie sytuacji nabywcy-przedsiębiorcy nie znajduje uzasadnienia z uwagi na taką samą rangę prawną zarówno jednego, jak i drugiego zaświadczenia (R. Dowgier, *Komentarz do art. 112 ustawy – Ordynacja podatkowa*, LEX 2011; A. Kaźmierczyk (red.), *op. cit.*, s. 115). Ponadto warto przypomnieć o cesze wyjątkowości odpowiedzialności podatkowej osób trzecich niejednokrotnie podkreślanej przez sądy administracyjne (Na przykład wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 26 listopada 2009 r., (I SA/Rz 533/09), LEX 558776), która także każe przyznać osobom trzecim szeroki wachlarz uprawnień ochronnych. Należałoby także zastosować wykładnię literalną art. 112 § 6 i 7 Op, które powołują się na cały art. 306g Op, a nie tylko na jego § 1 pkt 2, pamiętając, że nakładając obowiązki na podmioty, jak również ograniczając ich uprawnienia ustawodawca winien posłużyć się ścisłymi wyrażeniami normatywnymi, a przy interpretacji takich przepisów powinno mieć miejsce zastosowanie przede wszystkim wykładni literalnej.Skoro ustawodawca w Op ustanowił instytucje zaświadczeń o zaległościach podatkowych podatnika, stawiając nacisk na zaświadczenia z art. 306g (gdyż to zaświadczenie może zostać wydane nie tylko na wniosek zbywcy, ale także na wniosek nabywcy za zgodą zbywcy), to nabywcy przedsiębiorstwa najłatwiej będzie posłużyć się właśnie nim, tym bardziej, że ustawodawca w art. 112 § 7 Op stworzył dodatkowe gwarancje zaufania do tego dokumentu w postaci 30-dniowego terminu ochronnego liczonego od dnia wydania zaświadczenia, w którym to okresie ewentualne zmiany *in minus* dla nabywcy

byłoby przyjęcie, że tylko to zaświadczenie może być przejawem należytej staranności wykazanej po stronie nabywcy, gdyż zbywający może uzyskać zaświadczenie o swoich zaległościach podatkowych także na podstawie innych przepisów Op, np. art. 306e Op[43]. Zgodnie bowiem z podstawową zasadą postępowania dowodowego przy udowodnieniu należytej staranności nabywca przedsiębiorstwa może się posłużyć wszelkimi dopuszczalnymi przez prawo dowodami (por. art. 180 § 1 Op).

Ze względu na spory doktrynalne i orzecznicze trudno jednoznacznie stwierdzić, czy przesłanka należytej staranności działa *in plus* dla nabywcy, skoro pojawia się tak dużo rozbieżności w jej stosowaniu. Z tego też powodu, przy regulacji prawnej głęboko ingerencyjnej i wyjątkowej, jak omawiana instytucja, należałoby opowiedzieć się za stroną słabszą tego stosunku prawnego, czyli za osobą trzecią i przyjąć szeroką interpretację powyższej przesłanki. Tylko w takim rozumieniu może ona spełniać funkcję ochronną nabywcy przedsiębiorstwa lub jej zorganizowanej części i przez to znaleźć uzasadnienie występowania w tym przepisie.

Pozostawanie dwóch podmiotów w związku o charakterze rodzinnym, kapitałowym lub majątkowym albo wynikającym ze stosunku pracy jest przesłanką odpowiedzialności właściciela, samoistnego posiadacza, użytkownika wieczystego (art. 114 § 1 Op), leasingodawcy, wynajmującego, wydzierżawiającego lub strony umowy o podobnym charakterze (art. 114 § 4) mającej za przedmiot rzecz lub prawo majątkowe oraz dzierżawcy lub użytkownika nieruchomości (art. 114a Op).

Zakres podmiotowy tego przepisu jest szeroki, gdyż obejmuje nie tylko przedsiębiorców, ale także podmioty nieprowadzące działalności gospodarczej, na co wskazuje między innymi wprowadzenie kryterium powiązań o charakterze rodzinnym. Co do przedsiębiorców, to z tego przepisu mogą odpowiadać zarówno podmioty gospodarcze będące osobami fizycznymi lub prawnymi, jak i jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej.

Odwołanie się do powiązań rodzinnym, kapitałowych, majątkowych lub wynikających ze stosunku pracy ma na celu przeciwdziałanie zjawisku uchylania się od opodatkowania przy wykorzystaniu wymienionych powiązań[44]. Stąd tak ważne jest, by je dookreślić.

w zaległościach podatkowych zbywcy nie będą brane pod uwagę w ramach odpowiedzialności na podstawie art. 112.

[43] Jeżeli nabywca przedsiębiorstwa działa opierając się na informacjach organu podatkowego zawartych w zaświadczeniu wydanym na podstawie art. 306e Op, to wyrazem dyskryminacji byłaby odmowa przyznania nabywcy atrybutu zachowaniu należytej staranności podczas działania na jego podstawie, gdyż zaświadczenie to ma także przymiot informacji urzędowej (R. Dowgier, *Komentarz do art. 112* ...). Ta kwestia nie jest jednak jednolicie rozumiana zarówno przez doktrynę (inaczej np. R. Mastalski, [w:] B. Adamiak [i in.], *op. cit.*, s. 518), jak i orzecznictwo (wyroki uznające tylko zaświadczenie wydane w trybie art. 306g Op jako uwalniające nabywcę przedsiębiorstwa od odpowiedzialności podatkowej: NSA z dnia 18 czerwca 2003 r. (SA/Bd 1591/03), Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2004, z. 5, poz. 97; WSA w Lublinie z dnia 27 listopada.2009 r. (I SA/Lu 576/09), LEX 558765.

[44] R. Dowgier, *Komentarz do art. 114 ustawy – Ordynacja podatkowa*, LEX 2011.

Ustawodawca wprowadzając przesłanki powiązań majątkowych, rodzinnych i kapitałowych, odwołał się do definicji tych pojęć w podatkach dochodowych. Odwołanie to jest problematyczne co najmniej z kilku powodów. Po pierwsze, w polskim systemie prawa podatkowego obowiązują dwie ustawy podatkowe, a ustawodawca nie wskazał, o którą ustawę chodzi lub czy chodzi o obie, po drugie – nie wskazał konkretnego przepisu lub przepisów, do których się odwołuje, a po trzecie, nie wszystkie z wymienionych powiązań znajdują swe odzwierciedlenie w ustawach o podatkach dochodowych[45].

Z analizy obu ustaw o podatkach dochodowych wynika, że w odniesieniu do powiązań kapitałowych chodzi o art. 11 updop i art. 25 updof. Zgodnie z tymi przepisami przez powiązania kapitałowe należy rozumieć sytuację, w której jeden z podmiotów posiada – bezpośrednio lub pośrednio – udział w kapitale innego podmiotu wynoszący co najmniej 5% (art. 11 updop) lub bierze udział w zarządzaniu innym podmiotem lub w jego kontroli (art. 25 updof). W tychże przepisach zostały sprecyzowane powiązania rodzinne; uważa się za nie małżeństwo oraz pokrewieństwo i powinowactwo do drugiego stopnia w linii prostej.

Problem pojawia się natomiast przy ocenie powiązań majątkowych, gdyż o nich nie ma mowy w żadnej z ustaw o podatku dochodowym[46]. Brak ten usunęła doktryna w oparciu o orzecznictwo cywilnoprawne i analizę przepisów Ordynacji podatkowej (art. 26, art. 29 § 1, art. 93c § 2 i art. 117 w zw. z art. 97 § 1)[47]. Za powiązania majątkowe należy uznać powiązania wynikające zarówno z praw, jak i obowiązków majątkowych pomiędzy podmiotami[48].

Powiązania wynikające ze stosunku pracy to natomiast takie, gdzie co najmniej jedna strona jest pracownikiem w rozumieniu przepisów Kodeksu pracy[49], zatem co najmniej jedna strona musi być osobą fizyczną, gdyż tylko ona może zgodnie z tymi przepisami uzyskać status pracownika.

Problemem w doktrynie stało się jednak określenie, czy samo istnienie powyższych powiązań wystarczy[50] do zaktualizowania się odpowiedzialności podatkowej osób trzecich na podstawie art. 114 i art. 114a Op, czy niezbędne jest istnienie powiązań ściślejszych[51]. Na przykład, czy już samo zawarcie umowy najmu czyni strony umowy powiązanymi majątkowo? Spór ten należy rozpatrywać z jednej strony z punktu widzenia istoty odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe, którą jest zabezpieczenie zaspokojenia wierzytelności publicznoprawnej oraz celu fiskalnego prawa podat-

45 R. Mastalski, [w:] B. Adamiak [i in.], *op. cit.*, s. 522.
46 S. Babiarz, *op. cit.*, s. 587.
47 *Ibidem*.
48 A. Kaźmierczyk (red.), *op. cit.*, s. 117.
49 Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (t.j. Dz. U. z 1998 r. Nr 21, poz. 94 ze zm.).
50 Tak np. R Mastalski, [w:] B. Adamiak [i in.], *op. cit.*, s. 522.
51 Tak A. Kaźmierczyk (red.), *op. cit.*, s. 117.

kowego, a zasadą wolności gospodarczej i wyjątkowością odpowiedzialności podatkowej osób trzecich z drugiej strony. Powstaje w związku z tym pytanie, czy wierzyciel podatkowy może bezwzględnie dążyć do zaspokojenia się z majątku osoby trzeciej? Czy przy cesze wyjątkowości omawianej odpowiedzialności i konstruowania prawa zgodnie z konstytucyjnym porządkiem, w tym przypadku głównie z poszanowaniem zasady nienaruszalności prawa własności, ustanawianie tak generalnych i nieostrych przesłanek odpowiedzialności jest właściwe? Analiza całokształtu problemu podpowiada, że nie, tzn. że potrzebne są więzy o ściślejszym charakterze.

Powyższe przesłanki warunkujące powstanie odpowiedzialności po stronie podmiotów wymienionych w art. 114 i 114a Op, są pojęciami nieostrymi, co więcej – są skonstruowane w sposób niewłaściwy ze względu na wymogi techniki prawodawczej. Jednym z takich wymogów jest niestosowanie „pustych" odesłań, jak w przypadku powiązań majątkowych. Z pojęciem powiązań rodzinnych i kapitałowych występuje mniejszy problem, gdyż odesłanie, mimo że skonstruowane niedokładnie, jest możliwe do zdefiniowania.

Zdecydowanie największym problemem staje się dookreślenie powiązań majątkowych – właśnie ze względu na brak skutecznego odesłania oraz spowodowany tym spór doktrynalny co do rozumienia tej przesłanki.

Jest to sytuacja bardzo niebezpieczna dla osób trzecich, w tym przedsiębiorców, niejasność bowiem sformułowań użytych przez prawodawcę do skonstruowania przesłanek odpowiedzialności, które nie są ponadto dookreślane jednolicie przez doktrynę i orzecznictwo, nie sprzyja osiąganiu bezpieczeństwa i pewności prawa, czyli wiodących postulatów dla tworzenia całego prawa podatkowego. Brak jednolitego rozumienia powyższych przesłanek, głównie przesłanki powiązań majątkowych, może sprawić, że organy podatkowe, bazując na różnym orzecznictwie i poglądach doktryny, będą je wykorzystywać do osiągnięcia celów wyłącznie fiskalnych. Jest to niebezpieczne dla działalności gospodarczej, bo wiadomo, że rozwija się ona w rzeczywistości prawnej charakteryzującej się pewnością przepisów, a podlega stagnacji w sytuacji przeciwnej.

Brak jednolitości orzeczniczej i doktrynalnej w tej kwestii może prowadzić do znacznego rozszerzenia zakresu uznania administracyjnego, które przy braku skutecznych narzędzi obrony w postaci dorobku doktryny i orzecznictwa może doprowadzić do dowolności postępowania organów podatkowych niedającej się pogodzić z art. 2 Konstytucji RP.

Wszystko to prowadzi do wniosku, że ocena regulacji prawnych odpowiedzialności podatkowej przedsiębiorców jako osób trzecich musi być zróżnicowana. Dyskusyjne może być to, że nie wszystkie przepisy rozdziału 15 działu III Op są elastyczne, zatem prawodawca różnicuje możliwość odpowiadania za cudze długi podatkowe w zależność od rodzaju podmiotu występującego w określonej przepisami prawa sytuacji. Z jednej

strony ustawodawca – czyniąc zadość powszechnie formułowanym postulatom – jednoznacznie rozstrzyga, w jakich sytuacjach i na jakich zasadach odpowiadają adresaci norm prawnych, ale z drugiej strony elementy uelastyczniające odpowiedzialność działają w niektórych przypadkach na korzyść adresata norm prawnych, zwiększając możliwości obrony jego interesów[52].

Generalnie sposób unormowania instytucji odpowiedzialności podatkowej osób trzecich daje wyraz priorytetowości celu fiskalnego. Tylko w nielicznych przypadkach ustawodawca wyposażył osobę trzecią w pewne dodatkowe narzędzia w postaci przede wszystkim elastycznego ujęcia niektórych przesłanek, na przykład stałego współdziałania czy należytej staranności. Inne elastyczne przesłanki zostały ustanowione w sposób na tyle niejasny, że w tym zakresie nawet judykatura nie jest w stanie ujednolicić orzecznictwa. Nieostre zwroty prawne, co do których judykatura i doktryna nie może ustalić jednolitego rozumienia, powinny być przez ustawodawcę zmienione w sposób uściślający, szczególnie gdy nieostrość i przez to niejednoznaczność powoduje zbyt dużą ingerencję w konstytucyjnie chronione wartości.

Należy unikać, zwłaszcza przy instytucji odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, jednostronnej (tylko z punktu widzenia celu fiskalnego) interpretacji prawa podatkowego, gdyż może do doprowadzić do zakłóceń w funkcjonowaniu instytucji cywilnoprawnych[53].

Powyższy stan prawny niewątpliwie nie sprzyja rozwojowi przedsiębiorczości w Polsce, gdyż niejasności w przepisach tak wyjątkowych powinny być po pierwsze rozwiązywane na korzyść adresata norm prawnych, a po drugie całe prawo, nie tylko podatkowe, powinno być tworzone w ramach konstytucyjnego porządku i zasad wyrażonych w ustawie zasadniczej. Z punktu widzenia omawianego tematu znaczenie mają zasady swobody gospodarczej i reguł jej ograniczania oraz zasada nienaruszalności prawa własności. Sam art. 22 Konstytucji RP stanowi o możliwości ograniczania swobody gospodarczej tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny. Bardzo restrykcyjne, faworyzujące interes fiskalny i niejasne przepisy dotyczące poruszanej materii są dla przedsiębiorców, bardziej niż dla innych odpowiedzialnych osób trzecich, uciążliwością tak znaczną, że mogą spowolnić gospodarkę poprzez przenoszenie inwestycji do innych krajów lub po prostu rezygnację z podejmowania samozatrudnienia. Natomiast interes publiczny należy oceniać nie doraźnie, a w dłuższej i rozszerzonej perspektywie, by nakładanie ciężarów podatkowych było równoważone rozwojem gospodarczym.

---

[52] Gdy przepis zawierający pojęcia niedookreślone pozostawia „furtkę" dla działania organów podatkowych, stwarza sytuację prawnie niebezpieczną, natomiast gdy uelastycznienie przepisów ma na celu ochronę drugiej strony stosunku prawnego, m.in. osoby trzeciej, należy uznać taki zabieg za dodatkową dla niej gwarancję, w szczególności gdy orzecznictwo jednolicie rozumie zwroty nieostre.

[53] R. Mastalski, glosa do wyroku SN z dnia 28 czerwca 2002 r. (I CKN 841/00), OSP 2003, nr 4, s. 233.

Marcin Maniak

Podatek katastralny a koszty prowadzenia działalności gospodarczej

Słowa kluczowe:
opodatkowanie nieruchomości, kataster, podatkowa zasada sprawiedliwości

Uwagi wprowadzające

Podatek katastralny jest w Polsce pewnego rodzaju tematem tabu. To śmiałe stwierdzenie oparte jest na spostrzeżeniu, że za każdym razem, gdy tylko kolejna ekipa rządząca choćby wspomni o konieczności wprowadzenia tego podatku, wyzwala zarówno wśród polityków, jak i obywateli falę oskarżeń o nieuzasadniony zamiar nakładanie dodatkowych (wygórowanych) obciążeń podatkowych. Opinia publiczna, skazana na wysłuchiwanie demagogicznych wypowiedzi, tak naprawdę nie wie, czym jest podatek katastralny, jaka jest jego istota i cel. Natomiast powszechnie funkcjonuje przekonanie, że wprowadzenie nowego systemu opodatkowania przyniesie więcej złego niż dobrego. Z jednej strony widać obawę przed zmianami (co w pewien sposób jest zrozumiałe i uzasadnione), z drugiej strony można dostrzec działanie lobby, w którego interesie jest utrzymanie dotychczasowego stanu prawnego.

Obecny system opodatkowania nieruchomości nie generuje – ogólnie rzecz biorąc – znacznych obciążeń finansowych dla przedsiębiorców ani nadmiernych kosztów poboru podatków. Większe znaczenie mają inne daniny publiczne, np. podatki dochodowe oraz podatek od towaru i usług. Niemniej jednak zmiana systemu opodatkowania nieruchomości z pewnością zwróci uwagę podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Wydaje się ona przesądzona (ze względu na harmonizację systemu prawnego, jak również potrzebę zapewnienia sprawiedliwości i równości opodatkowania), ale trudno wskazać realną datę wprowadzenia nowych regulacji.

Zastanawiające jest, czy nowy system opodatkowania nieruchomości będzie bardziej czy mniej korzystny dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą oraz jak wpłynie na sytuację różnych grup przedsiębiorców. Należy zaznaczyć, że podatek katastralny nie realizuje wyłącznie funkcji fiskalnej, ale również inne funkcje o charakterze ekonomicznym i społeczno-gospodarczym.

Celem pracy jest przedstawienie i porównanie kosztów (o charakterze podatkowym) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej na podstawie systemu opodatkowania nieruchomości od jej wartości – *ad valorem* – bądź też od jej powierzchni. Wska-

zane zostaną pozytywne i negatywne aspekty wprowadzenia podatku katastralnego dla przedsiębiorców.

Charakterystyka podatku katastralnego

Podatek katastralny to danina publiczna, która obciąża podatnika nieruchomości (gruntu, budynku, lokalu lub innego obiektu)[1] w zależności od wartości przedmiotu opodatkowania oraz która jest uzależniona od sposobu wykorzystywania tego przedmiotu. Elementem niezbędnym, zapewniającym prawidłowe naliczenie podatku, jest potrzeba utworzenia katastru[2], czyli urzędowego systemu informacyjnego[3]. Warto w tym miejscu wskazać, że kataster może mieć charakter zarówno prawny, jak i fiskalny.

Pierwszy rodzaj ukazuje aktualny stan prawny nieruchomości – przede wszystkim prawa własności i ograniczone prawa rzeczowe. Taka ewidencja zapewnia ochronę obrotu nieruchomościami. Jego wdrożenie musi być poprzedzone uporządkowaniem praw własności do poszczególnych nieruchomości i ustaleniem ich granic, co wymaga dużych środków finansowych (pomiary geodezyjne) oraz jest czasochłonne[4].

Kataster fiskalny jest ściśle powiązany z systemem podatkowym – tworzy się go, aby organy podatkowe posiadały niezbędne dane pozwalające ustalić należność podatkową. Należy zaznaczyć, że wprowadzenie tego rodzaju katastru nie jest tak skomplikowane i kosztowne jak katastru prawnego. Kataster fiskalny zawiera m.in. dane dotyczące podatnika, wartość rynkową nieruchomości, jak również dochody, które są uzyskiwane w związku z jej wykorzystywaniem. Oznacza to, że podmiot prowadzący działalność gospodarczą i będący posiadaczem nieruchomości zostanie obciążony podatkiem proporcjonalnie do osiąganych dochodów, które zależne są od wielu czynników (np. rodzaju prowadzonej działalności, mniejszej lub większej konkurencji na rynku, regionu, obszaru i lokalizacji funkcjonowania przedsiębiorcy).

W doktrynie wskazuje się cechy podatku katastralnego (będące jednocześnie jego zaletami), do których należą – oprócz istnienia wspomnianej bazy danych podatkowych – m.in.[5]:

---

1 Dalej w pracy, posługując się pojęciem „nieruchomości" będę rozumiał również grunty, budynki, lokale lub inne obiekty.

2 O funkcjach (zadaniach) katastru szerzej D. Obrębska, *Reforma podatku od nieruchomości – kataster i podatek katastralny*, [w:] Monitor Podatkowy 1994 nr 5, s. 135; autorka wymienia i opisuje cztery podstawowe funkcje: podatkową, nieruchomościową, techniczną, dokumentalną.

3 Kataster zawiera informacje dotyczące przedmiotów opodatkowania (tzw. przedmioty katastralne) oraz podmiotów (tzw. podmiotów katastralnych), które są właścicielami nieruchomości bądź przysługuje im do nich inny tytuł prawny

4 L. Etel, *Ogólna charakterystyka systemów opodatkowania nieruchomości*, [w:] L. Etel (red.), *Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości*, Warszawa 2003, s. 15.

5 Pełny katalog cech omawianego podatku wymienia L. Etel, *Czy warto w Polsce wprowadzać podatek katastralny?*, „Nieruchomości" 2004, nr 11.

1. praktycznie brak możliwości uniknięcia płacenia podatku, gdyż organy podatkowe posiadają dokładne informacje niezbędne do wymiaru podatku i wskazania osoby odpowiedzialnej za jego uiszczenie,
2. opodatkowanie wszystkich nieruchomości (ze zróżnicowaniem w zależności od sposobu wykorzystania – na potrzeby mieszkalne lub działalności gospodarczej),
3. przejrzysty katalog ulg i zwolnień podatkowych,
4. duży wpływ jednostek samorządu terytorialnego na wysokość podatku.

Drugim niezbędnym elementem pozwalającym właściwie funkcjonować podatkowi katastralnemu jest konieczność określenia odpowiedniego algorytmu, który na podstawie danych z katastru pozwalałby obliczyć wysokość podatku. Muszą być wzięte pod uwagę: rodzaj działalności gospodarczej, jej lokalizacja *in abstracto* oraz sytuacja ekonomiczna konkretnego podatnika. Wprowadzanie algorytmu musi łączyć się z unormowaniem katalogu ulg i zwolnień, które zapewnią prawidłowe funkcjonowanie systemu[6].

Warto podkreślić, że ilość cech negatywnych omawianego podatku jest – w ujęciu ogólnym – znikoma, a wynikają one przede wszystkim z kwestii technicznych związanych z wprowadzeniem podatku[7]. Wspomnieć w tym miejscu należy również o najważniejszej cesze, czy też istocie tej daniny publicznej, a mianowicie o sprawiedliwości opodatkowania. Jest to w mojej ocenie kluczowy argument za wprowadzeniem (niezwłocznie) nowych regulacji prawnych w zakresie opodatkowania nieruchomości.

Zasada sprawiedliwości opodatkowania

Idea sprawiedliwości opodatkowania zawiera w sobie pewną kierunkową dyrektywę, która jest adresowana do ustawodawcy podatkowego[8]. Wyraża postulat, by obciążenia podatkowe uwzględniały sytuację ekonomiczną podatnika – tak, aby podmiot zobowiązany mógł świadczenie podatkowe spełnić (tzw. zdolność świadczenia). W doktrynie wskazuje się, że zasada ta jest wyprowadzana z artykułu 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej[9], który stanowi: *Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej*. Sprawiedliwość rozpatrywana jest zarówno w kontekście materialnym (zasady równości i powszechności opodatkowania), jak i w aspekcie proceduralnym (forma i zasady legislacji podatkowej)[10].

---

6 Przedsiębiorca, który dopiero rozpoczyna wykonywać konkretną działalność, powinien mieć możliwość korzystania w okresie przejściowym z preferencyjnych warunków, tak aby *primo* umożliwiać w ogóle zaistnienie na rynku, *secundo* – nie ograniczać dostępu do prowadzenia działalności nowym podmiotom i tym samym nie ograniczać konkurencyjności.

7 Chodzi o niezbędną ilość czasu na utworzenie baz danych (katastrów), a także o sam proces legislacyjny, który w polskiej rzeczywistości może stanowić bezpośrednie zagrożenie dla funkcjonowania podatku katastralnego.

8 A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 127.

9 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

10 A. Gomułowicz, *op. cit.*, s. 116.

Samo pojęcie sprawiedliwości ani *expressis verbis* nie wynika z Konstytucji RP, ani nie jest przez ustawodawcę określone. W związku z tym powstają pytania: co jest sprawiedliwe, a co nie, za pomocą czego tę sprawiedliwość mierzyć i oceniać, kto powinien się do tej zasady stosować, a kto ją egzekwować. Jest to pozorna tylko komplikacja, należy bowiem zaznaczyć, że normatywne zdefiniowanie sprawiedliwości wydaje się niemożliwe[11]. Artykuł 2 Konstytucji RP w powiązaniu z innymi konstytucyjnymi zasadami obliguje legislatora do tworzenia przepisów prawa w zgodzie z ustawą zasadniczą. Organy administracji publicznej stosują normy prawne zgodnie z obowiązującymi przepisami, natomiast sądy są gwarantem prawidłowego stosowania i funkcjonowania zasady sprawiedliwości.

Stosowanie zasady sprawiedliwości w odniesieniu do opodatkowania nieruchomości jest zagadnieniem swoistym i odrębnym. Na pierwszy rzut oka wydaje się, że każdy powinien być zobowiązany do ponoszenia obciążeń podatkowych w sposób równy, tzn. za konkretny identyczny lub podobny obiekt uiszcza się taki sam podatek. Metoda obliczenia należności podatkowych jest wtedy niezwykle prosta, zrozumiała i tania (dla organów podatkowych). Niemniej jednak zaobserwować można, że w imię szeroko rozumianej sprawiedliwości opodatkowania należy dokonać po pierwsze podziału na nieruchomości mieszkalne i związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. W tym drugim zakresie zasadny jest dalszy podział, w którego wyniku nieruchomości związane z działalnością leśną oraz rolniczą są zdecydowanie mniej obciążone podatkami. Ponadto pewna „nierówność" może wynikać wyłącznie z lokalizacji, albowiem organy stanowiące gmin (w ramach władztwa podatkowego) mogą w określonym wymiarze kształtować wysokość stawek podatkowych. Biorąc pod uwagę wszystkie wskazane elementy, można się zastanawiać, czy sprawiedliwe i właściwe jest dokonywanie wyłomów w równości opodatkowania. Wymienione wcześniej odstępstwa nie budziły i u wielu nadal nie budzą większych zastrzeżeń. Należy jednak dokonać ich analizy i rozważyć, co było powodem wprowadzenia takich rozwiązań i czy istnieje konieczność utrzymywania obowiązujących obecnie konstrukcji.

W kraju, w którym niemalże wyłącznym właścicielem nieruchomości było państwo, które samo określało warunki ich przekazywania (w różnych formach prawnych), nie było możliwe funkcjonowanie wolnego rynku – rynku, który określałby realną wartość przedmiotu obrotu. W związku z tym, aby zapewnić sobie dochody z obiektów przekazanych, zagospodarowywanych przez konkretnych posiadaczy, państwo stworzyło system opodatkowania uzależnionego od powierzchni. Zmiany ustrojowe po roku 1989 doprowadziły do powstania wolnego rynku, w efekcie czego nastąpiło duże zróżnicowanie

[11] Nie należny tego oceniać jednak jako coś negatywnego, gdyż posługiwanie się klauzulami generalnymi ma na celu uwzględnienie kryteriów pozaprawnych, ustawodawca natomiast nie jest w stanie przewidzieć wszelkich możliwych okoliczności, które też ulegają ciągłym zmianom.

ekonomiczne związane z przeznaczeniem nieruchomości, które skutkowało znaczną zmianą ich wartości. Obecnie przeznaczenie nieruchomości ma istotny wpływ na wysokość uzyskiwanych przez konkretny podmiot dochodów, a co więcej, istnieje rzeczywista możliwość dokonania rynkowej wyceny nieruchomości. Należy więc zadać pytanie, czy ujęcie sprawiedliwości sprzed reformy ustrojowej odpowiada obecnemu stanowi faktycznemu, czy też nie. Aby spróbować na nie odpowiedzieć, przeanalizować trzeba różnorodne – ekonomiczne, gospodarcze i społeczne – aspekty zmienionej sytuacji.

W moim przekonaniu aktualny stan prawny chroni właścicieli i posiadaczy dużych nieruchomości, którzy je tylko „przetrzymują", tzn. w dużej mierze w ogóle nie wykorzystują ani w celach mieszkaniowych, ani *stricte* gospodarczych[12]. W sposób oczywisty wpływa to negatywnie na rozwój regionu, gdyż przedsiębiorcy chcący inwestować na konkretnym obszarze napotykają trudności, a samorządy nie otrzymują znaczących wpływów budżetowych. Warto wskazać, że obecny system opodatkowania może stanowić również barierę w prowadzeniu konkretnych rodzajów działalności gospodarczej (np. prowadzenie w Polsce pola golfowego jest w zasadzie niemożliwe z uwagi na wysokość obciążenia podatkiem od nieruchomości[13]). Trudno też uznać za sprawiedliwe jednakowe opodatkowanie np. ekskluzywnego i dochodowego sklepu jubilerskiego ulokowanego w centrum miasta i usytuowanego na jego obrzeżach niezagospodarowanego, nadającego się tylko do remontu budynku o takiej samej powierzchni. Sytuacje takie są możliwe, ponieważ zgodnie z ustawą z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych[14] sam fakt posiadania przez przedsiębiorcę przedmiotu opodatkowania skutkuje koniecznością ponoszenia obciążeń przy zastosowaniu stawek przewidzianych dla obiektów związanych z działalnością gospodarczą.

Charakterystyka aktualnego stanu prawnego w Polsce

System opodatkowania nieruchomości w Polsce tworzą przepisy trzech ustaw: ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie uregulowany jest podatek od nieruchomości, ustawy o podatku rolnym[15] oraz ustawy o podatku leśnym[16]. Od razu dostrzec można, że tworząc te regulacje, ustawodawca „zapomniał" o jednorodnym, jednolitym podejściu, mimo że przedmiot zainteresowania jest zbieżny. W pracy większy nacisk zostanie położony na upol, gdyż przepisy tego aktu normują prawnopodatkową sytuację

[12] L. Etel podkreśla, że systemy powierzchniowego opodatkowania sprzyjają spekulacjom, będącym wynikiem przetrzymywania nieruchomości, i wskazuje, że może to być poważne zagrożenie np. dla miast, gdzie trudno znaleźć grunty pod inwestycje.

[13] L. Etel, *Ogólna charakterystyka…*, s. 19.

[14] Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.), dalej: upol.

[15] Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz. U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 ze zm.).

[16] Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. Nr 200, poz. 1682 ze zm.).

podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, inną niż działalność rolnicza lub leśna. Ten pozornie prosty i przejrzysty akt prawny sprawia w praktyce bardzo wiele trudności zarówno podatnikom, jak i organom podatkowym oraz sądom[17].

Zgodnie z art. 3 ust. 1 upol *podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące: 1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych; 2) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych; 3) użytkownikami wieczystymi gruntów; 4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego*.

Przedmiotem opodatkowania są grunty; budynki lub ich części, a także budowle lub ich części, jeśli związane są z prowadzeniem działalności gospodarczej. Podstawę opodatkowania stanowią odpowiednio powierzchnia, powierzchnia użytkowa i – gdy przedmiotem opodatkowania jest budowla lub jej część – wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku[18]; gdy nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, podatnik jest zobowiązany do określenia wartości rynkowej budowli bądź jej części na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Przepis art. 5 upol określa maksymalną wysokość stawek podatkowych w zależności od przedmiotu opodatkowania, od tego, czy jest on przeznaczony na prowadzenie działalności gospodarczej oraz od jej rodzaju; dywersyfikacji oraz ustalenia wysokości stawek dokonuje rada gminy w drodze uchwały co *expressis verbis* wynika z ust. 2-4 tego artykułu. Ta ustawowa kompetencja daje teoretycznie i praktycznie organom stanowiącym gmin bardzo duży wpływ na prowadzenie samodzielnej i skutecznej polityki podatkowej, w tym pozwalającej zwiększyć wpływy budżetowe. Warto zauważyć, że sam fakt związania przedmiotu opodatkowania z prowadzeniem działalności gospodarczej zwiększa wymiar stawek w konkretnych przypadkach nawet kilkukrotnie. Rada gminy w ramach samodzielności i władztwa podatkowego może dokonywać różnicowania ze względu m.in. na rodzaj działalności czy też lokalizację nieruchomości. Takie kryterium może być niezwykle krzywdzące i nieskuteczne, gdy nie będzie oparte na rzetelnych danych dotyczących ekonomiczno-gospodarczej sytuacji podatników[19]. Dodatkowo ustawodawca zagwarantował konkretnym podmiotom preferencje podatkowe (kierując się szeroko rozumianym kryterium społecznego interesu), mimo że wysokość uzyskiwanych przez nich dochodów może być i często jest znaczna. Mowa o art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d), który

[17] W literaturze wskazuje się, że wielość orzeczeń sądowych jest nieporównywalna względem innych podatków; zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów*, Toruń 1994, s. 6.

[18] Zob. art. 4 ust. 1 pkt 3 upol.

[19] Rada gminy natomiast w ogóle nie analizuje i nie bierze pod uwagę sytuacji ekonomicznej podatnika, gdyż nie ma ani takiego obowiązku, ani kompetencji.

stanowi, że *od budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych stawki nie mogą przekroczyć 3,46 zł od 1 m^2 powierzchni użytkowej, podczas gdy* ust. 1 pkt 2 lit b) tego artykułu przewiduje, że *od budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej stawki nie mogą przekroczyć 17,31 zł od 1 m^2 powierzchni użytkowej*. Może więc zaistnieć sytuacja, że właściciel prywatnej przychodni, który świadczy specjalistyczne i drogie usługi, uzyskujący tym samym wysokie dochody, będzie płacił podatek w wysokości mniejszej (a nawet znacznie mniejszej) niż właściciel sklepu spożywczego usytuowanego *vis-à-vis* tej przychodni. Powyższy przykład wskazuje jednoznacznie na brak w analizowanych regulacjach racjonalności i obiektywizmu, a przede wszystkim realizacji wspomnianej wcześniej sprawiedliwości opodatkowania.

Potencjalne zagrożenia dla przedsiębiorców

Powszechnie spotyka się pogląd, że wprowadzenie systemu opodatkowania *ad valorem* znacznie zwiększy koszty prowadzenia działalności gospodarczej i to niezależnie od rodzaju, lokalizacji czy też wielkości przedsiębiorstwa. Obawy osób zainteresowanych wynikają z kilku czynników, m.in. z powszechnej niechęci do zmian, z niewiedzy oraz w wyniku braku zaufania do polskiego prawodawcy. O ile dwa pierwsze niepokojące czynniki można w sposób relatywnie prosty wyeliminować, np. poprzez kampanie promujące, konferencje naukowe czy warsztaty dla przedsiębiorców, o tyle ta ostatnia obawa może być w realiach polskich jak najbardziej uzasadniona.

Stanowienie dobrego prawa nie jest rzeczą łatwą, o czym bez trudu można przekonać się, analizując poszczególne ustawy podatkowe[20]. Ustawodawca wprowadzając zmiany, często zapomina o tym, że normy prawne tworzą system prawny, a więc dokonując nawet pojedynczej (pozornie drobnej) nowelizacji, należy zapewnić jej spójność nie tylko z tym jednym przepisem, ale i z całym systemem[21]. Tworzenie prawa podatkowego jest szczególnie trudne, a to dlatego, że mimo iż głównym celem nakładania podatków jest cel

[20] Należy pamiętać, że prawo ma być zrozumiałe zarówno dla podatników, jak i dla organów podatkowych. Nie jest tak jednak w sytuacji, gdy w systemie prawa występuje wielość definicji legalnych, które mają doprecyzowywać pojęcia, tak aby odpowiadały potrzebom ustawodawcy. Często stosuje się je zamiennie, więc warto byłoby dokonać ujednolicenia, zaczynając choćby od definicji pojęć „działalność gospodarcza" i „przedsiębiorca" (własna refleksja związana z wykładem P. Borszowskiego *Pojęcie podatnika a pojęcie przedsiębiorcy*, wygłoszonego podczas Ogólnopolskiej konferencji naukowej pt. Podatkowy slalom polskiego przedsiębiorcy, która odbyła się 10 grudnia 2010 r. na Wydziale Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego).

[21] Polski ustawodawca, chociaż zakłada się jego racjonalność, bardzo często racjonalnie nie postępuje. Jako przykład można wskazać przepisy art. 36 i 37 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz. U. Nr 80, poz. 717 ze zm.) W wyniku nowelizacji w art. 36 zmieniono pojęcie „sprzedaży" na pojęcie „zbycia", nie dokonano jednak takiej zmiany w kolejnym artykule i w związku z tym nie wiadomo, czy zbycie w sposób inny niż sprzedaż powinno być obciążone opłatą planistyczną.

fiskalny, to w mniejszym lub większym stopniu podatki oddziałują na stosunki gospodarcze[22] i społeczne. Inaczej bowiem niż w prawie cywilnym, prawo podatkowe nie może poprzestawać na regulacji ram obrotu prawnego, lecz musi szczegółowo ustalić podatkowoprawne skutki tego obrotu, zgodnie z zasadą *nullum tributum sine lege*[23].

Chcąc wprowadzić podatek katastralny, należy pamiętać, że ma to być pewnego rodzaju proces, który właściwie przeprowadzony będzie skutkował wprowadzeniem przejrzystych, zrozumiałych i sprawiedliwych przepisów. Nie będzie zatem właściwe szybkie uchwalanie aktu prawnego bez konsultacji z zainteresowanymi podmiotami (zwłaszcza jednostkami samorządu terytorialnego i przedsiębiorcami). Zachowane muszą być wszelkie reguły prawidłowej legislacji, w tym m.in. odpowiedni długi okres *vacatio legis* oraz niezbędne okresy przejściowe, aby podmioty prowadzące działalność gospodarczą mogły dokończyć przedsięwzięcia rozpoczęte wcześniej na podstawie przewidywanych założeniach podatkowych[24]. Wprowadzane regulacje muszą być jednoznaczne, aby nie występowały (tak jak jest obecnie) problemy interpretacyjne. Niedopuszczalne są interpretacje prowadzące do rozszerzenia obowiązku podatkowego ponad zakres wynikający z przepisów ustawy[25]. Pewność i sprawiedliwość opodatkowania są wartościami niekwestionowanymi, a często uważa się, że zasada pewności prawa ma właśnie służyć realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej w procesie stosowania prawa, gwarantując właściwy wymiar podatku[26].

Obawa, że wprowadzenie nowego systemu opodatkowania nieruchomości przyczyni się do upadku wielu przedsiębiorstw, jest niczym nieuzasadniona, gdyż ideą opodatkowania jest, aby podmiot zobowiązany do ponoszenia ciężarów podatkowych mógł je spełnić bez istotnego pogorszenia swojej sytuacji ekonomicznej (czego gwarancją może być wynikająca z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP zasada proporcjonalności). Cel ten zostanie zrealizowany, jeżeli proces legislacyjny będzie odpowiedni. Nie ma też wątpliwości, że obciążenia podatkowe wzrosną względem podmiotów, które w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą osiągają znaczne dochody, a obecnie odprowadzają relatywnie niskie podatki – wymaga tego zasada sprawiedliwości.

W tym miejscu należy również zaznaczyć, że wysokość uiszczanej daniny publicznej musi być odpowiednia względem uzyskiwanych dochodów, a nie dochodów potencjalnie możliwych do osiągnięcia – jest to postulat do ustawodawcy. Nie można bowiem

---

22 Prawo podatkowe może oddziaływać na wartość pieniądza, jak również na stopę inflacji.

23 R. Mastalski, *Charakterystyka ogólna prawa podatkowego*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego…*, s. 351.

24 Zob. orzeczenie TK z dnia 15 lipca 1996 r., K 5/96, OTK 1996, nr 4, poz. 30.

25 Takie interpretacje zdaniem Trybunał Konstytucyjnego naruszają art. 2 Konstytucji RP – zasadę demokratycznego państwa prawnego; zob. uchwała TK z dnia 26 kwietnia 1994 r. Sygn. akt W 11/93, OTK 1994, nr 1, poz. 22.

26 R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009, s. 117.

karać podatnika za to, że jest mniej lub bardziej przedsiębiorczy, bądź że ilość kosztów (w ogólności) mogłaby być mniejsza niż jest.

Wady i zalety podatku katastralnego – podsumowanie

O tym, że system opodatkowania *ad valorem* ma zdecydowanie więcej aspektów pozytywnych niż negatywnych, nie trzeba przekonywać. Wystarczy dokonać porównania regulacji prawnych występujących w krajach Europy Zachodniej i odpowiedzieć sobie na pytanie, czy system ten funkcjonowałby, gdyby nie był odpowiedni[27]. Zalety tego systemu odczuć mogą zarówno samorządy, przedsiębiorcy, jak i sami obywatele. Gdyby nie fakt, że wpływy z tytułu opodatkowania nieruchomości stanowią dochód gmin (a nie budżetu państwa) prawdopodobnie ta nowoczesna forma opodatkowania nieruchomości już by w Polsce obowiązywała. Tymczasem każda nowa władza wykonawcza w kraju jedynie planuje dokonanie zmian obecnego stanu, o czym świadczą przyjmowane przez Radę Ministrów kolejne Strategie Zarządzania Finansami Publicznymi, w których potrzeba wprowadzenia podatku katastralnego jest uwzględniana.

Gminy na pierwszych etapach wprowadzania systemu *ad valorem* na pewno początkowo będą obciążone koniecznością specjalistycznego wyszkolenia urzędników w zakresie ustalania wartości nieruchomości i pobierania należności podatkowych[28]. Niemniej jednak rekompensata w postaci zwiększonych wpływów budżetowych będzie dostrzegalna, a jednostki samorządowe będą mogły bardziej oddziaływać (poprzez politykę podatkową) na rozwój lokalny.

Podatnicy przedsiębiorcy są grupą najbardziej zainteresowaną wprowadzeniem bądź też niewprowadzeniem podatku katastralnego. Do tych ostatnich należą zwłaszcza posiadacze znacznych obszarów gruntów, powierzchni użytkowych budynków i lokali, którzy bądź uzyskują znaczne dochody, bądź przetrzymują w celach spekulacyjnych posiadane przez nich nieruchomości. Pozostali przedsiębiorcy są również zainteresowani dyskusją dotyczącą nowych rozwiązań, gdyż nie wiedzą, w jakim stopniu przyczynią się one do ewentualnego zwiększenia kosztów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (zarówno w ujęciu mikroekonomicznym, jak i makroekonomicznym). Wprowadzenie podatku katastralnego na pewno zwiększy podaż nieruchomości na rynku, co

---

[27] Zob. G. Nowecki, *Charakterystyka systemu katastralnego oraz systemu opodatkowania nieruchomości we Francji*, [w:] L. Etel (red.), *Europejskie systemy…*, s. 25 i n.; E. Wróblewski, *Opodatkowanie nieruchomości w Niemczech*, [w:] L. Etel (red.), *Europejskie systemy…*, s. 57 i n.; J. Marczak, *Podatek katastralny w Polsce? Szanse i zagrożenia*, [w:] Izabela Oślak (red.), *Polska samorządność w integrującej się Europie. I Forum Samorządowe*, Szczecin 2004, s. 333 i n.

[28] Trudno określić całkowite tego rodzaju obciążenia gmin bez znajomości ostatecznego kształtu rozwiązań. Podstawa opodatkowania może być bowiem wyliczana na podstawie różnych metod, np. oszacowania, autotaksacji, porównawczej, wartości księgowej. Patrz szerzej D. Obrębska, *op. cit.*, s. 8.

zwiększy mobilność kapitału i ludzi. Przedsiębiorcy będą mogli inwestować w nowe, dotychczas nieopłacalne rodzaje działalności (np. pola golfowe).

Podmiotami najbardziej obawiającymi się zmian są obywatele (osoby fizyczne) – podatnicy, którzy wykorzystują nieruchomości wyłącznie w celach mieszkalnych. Obserwujemy syndrom podobny jak u przedsiębiorców – obawę przed jakimikolwiek zmianami[29]. Ustawodawca, chcąc uzyskać akceptację społeczną, nie może wprowadzać zmian w sposób niezrozumiały dla obywateli. Funkcja mieszkalna nieruchomości zawsze była i będzie w nowych regulacjach traktowana w sposób preferencyjny, dlatego też nie należy spodziewać się ani znacznego wzrostu opodatkowania nieruchomości mieszkalnych, ani istotnych dywersyfikacji w zależności od standardu wykończenia mieszkania (domu).

Oprócz wskazanych zalet należy wspomnieć również istotną wadę wprowadzania podatku katastralnego. Są to przede wszystkim koszty finansowe związane z utworzeniem katastrów i czas, jakiego wymaga prawidłowe uporządkowanie danych (rejestrów) oraz sam proces wdrażania. Kraje Europy Zachodniej wprowadzały nowy system opodatkowania nieruchomości przez kilkadziesiąt lat. Nie oznacza to jednak, że Polska również będzie potrzebować tyle czasu, albowiem możemy skorzystać z gotowych, sprawdzonych regulacji, które z powodzeniem funkcjonują w innych krajach Europy.

[29] Funkcjonuje powszechnie przekonanie, że dokonanie remontu łazienki, kuchni itp. przyczyni się do wzrostu podatku, co jest przekonaniem całkowicie błędnym.

Mateusz Matyszczuk

Sytuacja prawna przedsiębiorcy obowiązanego do ponoszenia danin niepodatkowych na przykładzie wybranych opłat

Słowa kluczowe:
działalność gospodarcza, przedsiębiorca, opłaty publiczne

1. Przedsiębiorca, działalność gospodarcza – pojęcie i skutki prawnopodatkowe

Definicja przedsiębiorcy znajduje się w szeregu ustaw, do których między innymi zaliczymy: Kodeks cywilny[1], ustawę o swobodzie działalności gospodarczej[2], Prawo upadłościowe i naprawcze[3], ustawę o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji[4], ustawę o ochronie konkurencji i konsumentów[5], ustawę o cenach[6], Kodeks postępowania cywilnego[7]. Na tej podstawie można stwierdzić, iż ustawodawca zawarł w polskim prawie bardzo szerokie spektrum pojęcia przedsiębiorcy. Jednakże na potrzeby niniejszego opracowania poddam analizie dwie definicje przedsiębiorcy.

Jedna z nich zawarta jest w artykule 43(1) kodeksu cywilnego: *Przedsiębiorcą jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna, o której mowa w art. 33(1) § 1, prowadząca we własnym imieniu działalność gospodarczą lub zawodową.*

Druga definicja określająca przedsiębiorcę znajduje się w art. 4 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej: *Przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną – wykonująca we własnym imieniu działalność gospodarczą.* Zgodnie z ust. 2 tego artykułu *Za przedsiębiorców uznaje się także wspólników spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej.*

Definicje te dość istotnie się różnią. Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej rozszerza krąg przedsiębiorców o wspólników spółki cywilnej, a jednocześnie, inaczej niż Kodeks cywilny, rezygnuje z wyraźnego odróżnienia działalności zawodowej

---

1 Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. (Dz. U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93 ze zm.).
2 Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 ze zm.).
3 Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 1112 ze zm.).
4 Ustawa z dnia 16 kwietnia 1993 r. (t.j. Dz. U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1503 ze zm.).
5 Ustawa z dnia 16 lutego 2007 r. (Dz. U. Nr 50, poz. 331 ze zm.).
6 Ustawa z dnia 5 lipca 2001 r. (Dz. U. Nr 97, poz. 1050 ze zm.).
7 Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. (Dz. U. Nr 43, poz. 296 ze zm.).

i gospodarczej. Co więcej, Kodeks cywilny nie definiuje pojęć „działalność gospodarcza" i „działalność zawodowa", określa jedynie je jako przesłanki pozytywne, które muszą zaistnieć, by dany podmiot uznać za przedsiębiorcę. Na gruncie Kodeksu cywilnego działalność gospodarcza i zawodowa istnieją obok siebie jako dwie odrębne formy, czemu służy oddzielenie tych dwóch pojęć wyrażeniem „lub" stawiającym je na równi.

W obu przepisach ustawodawca wskazał przesłankę wykonywania działalności gospodarczej (zawodowej) we własnym imieniu, co oznacza *a contrario* niemożność prowadzenia działalności gospodarczej (zawodowej) za podmiot, który faktycznie trudni się tą czynnością.

W art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej zostało zdefiniowane pojęcie działalności gospodarczej: *Działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły.* Definicja enumeratywnie wymienia rodzaje działalności, które znajdują się w zakresie przedmiotowym frazy „działalność gospodarcza". W odróżnieniu od ujęcia w art. 43(1) Kodeksu cywilnego w tym zakresie mieści sie i „działalność zawodowa", dzięki czemu określenie to nie wymaga osobnego definiowania, a obie kategorie działań podejmowanych przez przedsiębiorców zostają zrównane.

Ciągłość i zorganizowanie wykonywania działalności nadaje jej charakter profesjonalizmu i wyklucza jednocześnie działania wykonywane sporadycznie, którym nie przyświeca cel, jakim jest prowadzenie działalności gospodarczej.

Należy dodać, iż ustawa o swobodzie działalności gospodarczej dokonuje rozróżnienia przedsiębiorców na mikroprzedsiębiorców, małych przedsiębiorców i średnich przedsiębiorców[8]. Taki podział nie rodzi określonych, z góry narzuconych, skutków podatkowych, ponieważ są one zależne od przesłanek zawartych w poszczególnych ustawach podatkowych.

Ważne jest również to, że mimo różnic obie definicje są niejako komplementarne w stosunku do siebie, wzajemnie się uzupełniając, ponieważ ani się nie wykluczają, ani nie odwołują się do siebie. Jednak fakt istnienia różnych ustawowych definicji przedsiębiorcy nie świadczy dobrze o jakości prawodawstwa. Powoduje to niejednolitość interpretacyjną, a zatem narusza pewność stosowania prawa. Ustawodawca niewątpliwie powinien unikać takich sytuacji.

O potrzebie istnienia definicji działalności gospodarczej świadczy też to, że w art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej[9] ustawodawca zdecydował się na sformułowanie kolejnej definicji działalności gospodarczej: *rozumie się przez to każdą działalność zarobkową*

[8] Zob. art. 104, 105 i 106 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.
[9] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. (t.j. Dz. U. z 2012 r, poz. 749 ze zm.).

w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną 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. Nie ulega żadnej wątpliwości, że jest ona zakresowo szersza niż ta z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Jednocześnie nasuwa się pytanie, czy tak szerokie ujęcie podmiotowe i przedmiotowe jest konieczne. Cytując za R. Mastalskim „(…) Definicja działalności gospodarczej z ustawy z 2004 r. jest na tyle pojemna, iż z powodzeniem można ją także wykorzystać do celów podatkowych, bez konieczności tworzenia – dla potrzeb prawa podatkowego – definicji legalnej tej działalności. Jest to bowiem niczym nieuzasadnione odejście od zasady jedności i spójności systemu prawa, utrudniające w istotnym stopniu interpretację prawa w ogóle, a prawa podatkowego w szczególności”[10]. Z punktu widzenia jedności i spójności systemu prawa, ten pogląd jest jak najbardziej słuszny, jednak należy pamiętać, że podstawową funkcją podatków (i w ogóle danin uiszczanych na rzecz podmiotów publicznoprawnych) jest funkcja fiskalna i to ona jest rzeczywistym uzasadnieniem tak szerokiego traktowania działalności gospodarczej w przepisach Ordynacji podatkowej. Ma to służyć temu, aby jak najwięcej podmiotów było adresatami poszczególnych danin, by maksymalnie zwiększyć dochody budżetu państwa lub jednostek samorządu terytorialnego[11].

Posiadanie statusu przedsiębiorcy, a co za tym idzie prowadzenie działalności gospodarczej (czy to w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, czy w rozumieniu Ordynacji podatkowej) jest czynnikiem, który powoduje skutki prawnopodatkowe, oddziałujące bezpośrednio lub pośrednio na przedsiębiorcę i jego działalność.

Liczne regulacje prawnopodatkowe stworzone są między innymi dla przedsiębiorców. Widać to w poszczególnych ustawach podatkowych, a także przepisach szczególnych niektórych innych ustaw, które nakładają obowiązek uiszczania danin na rzecz Skarbu Państwa bądź jednostek samorządu terytorialnego. Te właśnie przepisy wskazują moment powstania obowiązku prawnopodatkowego (prawnodaninowego), którego adresatem może być przedsiębiorca.

2. Należność niepodatkowa

Ordynacja podatkowa posługuje się wyrażeniem „należność niepodatkowa” już w części ogólnej działu pierwszego. Pojawia się ono w art. 2 § 1 pkt 1 i § 2 oraz w art. 3 pkt 3 i 8.

[10] R. Mastalski, [w:] B. Adamiak [i nnni], *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2010*, Wrocław 2010, s. 52.
[11] Takie działanie można porównać do próby uzyskania podatkowego efektu skali.

Definicja należności niepodatkowej znajduje się w art. 3 pkt 8: *rozumie się przez to niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych.* Natomiast w art. 2 kategoria ta służy określeniu zakresu stosowania przepisów Ordynacji podatkowej.

W definicji legalnej ustawodawca wprost określa zakres przedmiotowy „należności niepodatkowych", wskazując na takie świadczenia będące dochodem budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, które nie są podatkiem lub opłatą. Jednocześnie w pkt 3 lit. c) wskazanego artykułu wskazuje, że opłaty i należności niepodatkowe należy uznać za podatki[12].

Jest to sytuacja dość kuriozalna z punktu widzenia stosowania prawa. W jednym artykule nakazuje się traktować jako podatek coś, co obok definiowane jest jako świadczenie niebędące podatkiem. Definicja z pkt 8 i ustalenie zakresu podatku z pkt 3 to klasyczny błąd logiczny, ze względu na wzajemne wykluczanie się treści zawartej w tych przepisach. Mimo to w literaturze przyjmuje się, że rozszerzenie zakresu podatku ma charakter wyłącznie umowny, w celu ujednolicenia nazewnictwa należności publicznoprawnych, do których stosuje się Ordynację podatkową[13].

Pogląd taki można uznać za słuszny, jednak na tle pewności i równości stosowania prawa, a prawa podatkowego w szczególności, pojawiają się wątpliwości co do redakcji tych przepisów Ordynacji podatkowej. Może bowiem dojść do sytuacji, że ze względu na niejednolitą kwalifikację danin publicznych właściwe rzeczowo sądy będą w identycznych przypadkach orzekać w różny sposób, co w oczywisty sposób naruszyłoby konstytucyjną zasadę równości wobec prawa[14]. Ustawodawca racjonalny powinien wziąć pod uwagę powyższe obawy i wskazane przepisy w miarę możliwości przeredagować.

Odnosząc się do zakresu należności niepodatkowych, niezbędne jest odwołanie się do ustawy o finansach publicznych[15], w której w art. 60 ustawodawca podał wykaz środków publicznych będących należnościami niepodatkowymi, a które stanowią dochód budżetu państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Ze względu na szeroki zakres zastosowania „należności niepodatkowych" można uznać ich ustawowy wykaz za otwarty, w związku z trudnością doprecyzowania i skatalogowania tych obciążeń. Pomocnymi również w tej kwestii są art. 5 ust. 1 pkt 1 oraz ust. 2 ustawy o finansach publicznych, które między innymi wskazują i wymieniają dochody publiczne.

---

12 Zob. Wyrok NSA z dnia 28 listopada 2003 r., sygn. akt I SA/Łd 1449/02, LEX nr 84441.

13 J. Glumińska-Pawlic, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 860.

14 Wyrażona w art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

15 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. (Dz. U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1240 ze zm.).

Wskazane przepisy ustawy o finansach publicznych oraz Ordynacji podatkowej pozwalają jednoznacznie określić miejsce danin niepodatkowych w systemie polskiego prawa podatkowego. Bezsprzecznie stanowią one dochód budżetu państwa bądź jednostek samorządu terytorialnego, w tej kategorii fiskalnej stoją na równi z podatkiem, czemu również służy stosowanie tej samej procedury, przewidzianej dla należności podatkowych.

Problematyka danin niepodatkowych jest zagadnieniem bardzo szerokim, dlatego też podjęta zostanie wyłącznie problematyka w relacji do opłat. Opłata jako danina nie została zdefiniowana w Ordynacji podatkowej, w odróżnieniu do danin niepodatkowych. W literaturze podnosi się potrzebę stworzenia takiej definicji[16]. Przemawia za tym argument, że taka definicja mogłaby pomóc w bardziej szczegółowej klasyfikacji danin publicznoprawnych, co przyczyniłoby się do zwiększenia przejrzystości przepisów prawa podatkowego i mogłoby rozwiać wątpliwości, jakie daniny powinny być zaliczane do podatków, danin niepodatkowych lub opłat.

Opłata, oprócz funkcjonowania w roli „parapodatku", może również przybierać formę cywilistyczną i co za tym idzie bardziej upodabniać się do ceny niż do świadczenia o charakterze podatkowym. Przykładem opłaty o takim charakterze jest opłata za wywóz śmieci. Omawiana wcześniej definicja daniny niepodatkowej wyklucza takie rozumienie opłaty. Jednocześnie jednak ze względu na brak definicji opłaty publicznej należy przyjąć, że jest to szczególna forma daniny niepodatkowej[17].

Dla przedsiębiorcy skutkiem ponoszenia opłaty jest koszt ekonomiczny wyrażający się w uszczupleniu środków własnych w wyniku uiszczenia opłaty we wskazanej wysokości, ustalonej przez właściwy organ legitymowany do jej poboru. Ważne jest, z punktu widzenia podmiotu trudniącego się prowadzeniem działalności gospodarczej, czy tak nałożona opłata ma związek z wykonywaną działalnością. Jeśli tak, to jest to koszt jak najbardziej uzasadniony (a nawet konieczny), ponieważ przedsiębiorca tylko w ten sposób może wykonywać własną działalność. Opłata jest formą daniny, która cechuje się odpłatnością, w przeciwieństwie do podatku, którego jedną z głównych cech jest nieodpłatność. Opłata jest rodzajem zwrotu kosztów poniesionych przez organ w celu dokonania zawnioskowanej czynności. Inaczej ujmując, podmiot, który uiszcza opłatę, ma prawo żądania określonego zachowania właściwego organu, a organ ma obowiązek żądanie spełnić, chyba że jest to zabronione właściwymi przepisami. W związku z tym opłata nie jest daniną sankcjonującą działania przedsiębiorców. Ma ona charakter bardziej regulacyjny – w takim zakresie, w jakim wiąże się z charakterem działalności gospodarczej. Przykładami takich opłat są omówione dalej: opłata za użytkowanie wieczyste, opłata za usuwanie drzew lub krzewów, opłata środowiskowa.

[16] Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne,* Warszawa 2010, s. 25.

[17] J. Glumińska-Pawlic, *op. cit.*, s. 859.

3. Opłata roczna za użytkowanie wieczyste

Opłata za użytkowanie wieczyste została ustanowiona art. 71 ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami[18] (dalej uogn), który wprost stanowi, że oddanie nieruchomości gruntowej[19] w użytkowanie wieczyste powoduje nałożenie pierwszej opłaty i opłat rocznych. Sposób ustalania opłaty rocznej za użytkowanie wieczyste został ustalony w art. 72 ust. 1 uogn, zgodnie z którym wysokość opłaty rocznej ustala się procentowo w stosunku do ceny nieruchomości gruntowej, określonej na podstawie art. 67 uogn.

Jest to podstawowa reguła, która została rozwinięta w art. 72 ust. 3 uogn, poprzez zwrócenie uwagi na cel, na jaki nieruchomość oddana została w użytkowanie wieczyste. Wynikające z niego zróżnicowanie stawek kształtuje się w następujący sposób: 1) za nieruchomości gruntowe oddane na cele obronności i bezpieczeństwa państwa, w tym ochrony przeciwpożarowej – 0,3% ceny; 2) za nieruchomości gruntowe pod budowę obiektów sakralnych wraz z budynkami towarzyszącymi, plebanii w parafiach diecezjalnych i zakonnych, archiwów i muzeów diecezjalnych, seminariów duchownych, domów zakonnych oraz siedzib naczelnych władz kościołów i związków wyznaniowych – 0,3% ceny; 3) za nieruchomości gruntowe na działalność charytatywną oraz na niezarobkową działalność: opiekuńczą, kulturalną, leczniczą, oświatową, wychowawczą, naukową lub badawczo-rozwojową – 0,3% ceny; 3a) za nieruchomości gruntowe oddane na cele rolne – 1% ceny; 4) za nieruchomości gruntowe oddane na cele mieszkaniowe, na realizację urządzeń infrastruktury technicznej i innych celów publicznych oraz działalność sportową – 1% ceny; 4a) za nieruchomości gruntowe na działalność turystyczną – 2% ceny; 5) za pozostałe nieruchomości gruntowe – 3% ceny. Katalog ten różnicuje wysokości opłaty od nieruchomości przeznaczonych na cele mieszkalne dla osób fizycznych niebędących przedsiębiorcami i od osób (przedsiębiorców), których nieruchomości są przeznaczone na prowadzenie działalności gospodarczej. Widoczne jest to zwłaszcza w wysokości stawki opłaty rocznej, która w pierwszym przypadku wynosi 1% od wartości ceny nieruchomości, a w drugim jest trzykrotnie wyższa i kształtuje się na poziomie 3%. Sposób ustalenia opłaty zasadniczo jest czytelny dla podmiotów, które mają obowiązek jej uiszczania. Jednakże może się pojawić problem, gdy nieruchomość oddana w użytkowanie wieczyste jest przeznaczona zarówno na cele mieszkalne, jak i prowadzenie działalności gospodarczej (np. kancelaria, biuro itp.). W takim przypadku należy, jak z resztą odniósł się do tego ustawodawca w art. 73 ust. 1, uwzględnić cel umowy użytkowania wieczystego. Jeśli podstawowy jest cel mieszkalny, należy zastosować stawkę 1%, bez względu na to, że nieruchomość służy także działalności gospodarczej. Na-

[18] T.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 102, poz. 651 ze zm.
[19] Definicja ustawowa nieruchomości gruntowej znajduje się w art. 4 pkt 1 uogn.

tomiast gdy nadano inny cel przeznaczenia (art. 72 ust. 3 pkt 5), należy zastosować stawkę 3% i nie będzie miało znaczenia wykorzystywanie nieruchomości także do celów mieszkalnych. Co bardzo istotne, opłatę uiszcza się bez względu na to, czy korzysta się z nieruchomości, czy też nie – związane jest to z samym faktem zwarcia umowy użytkowania wieczystego, a nie z faktycznym użytkowaniem nieruchomości[20].

W wyroku z dnia 29 maja 2007 r. Sądu Najwyższego o sygn. V CSK 44/07[21] opłata roczna za użytkowanie wieczyste została zrównana z ceną. Nie można się zgodzić z tym poglądem, ponieważ samo oddanie nieruchomości w użytkowanie wieczyste nie może być traktowane jako usługa. Opłata roczna jest formą ekwiwalentu, za możliwość użytkowania wieczystego nieruchomości, które jako ograniczone prawo rzeczowe może zostać sprzedane. Dopiero wtedy można będzie mówić o cenie w sensie cywilnoprawnym, wywołującej także skutki podatkowe.

Z punktu widzenia przedsiębiorcy istotny jest –przewidziany w art. 77 uogn – mechanizm rewizji wysokości opłaty rocznej w związku ze wzrostem bądź spadkiem wartości nieruchomości oddanej w użytkowanie wieczyste. Ma to niebagatelne znaczenie, ponieważ znaczna część przedsiębiorców, inwestując w prowadzoną przez siebie działalność gospodarczą, może świadomie lub nie zwiększyć wartość użytkowanej nieruchomości, a co za tym idzie opłaty rocznej. W myśl art. 77 ust. 4-6 na poczet różnicy wysokości opłat zalicza się jedynie wartość nakładów poniesionych przez użytkownika wieczystego na budowę poszczególnych urządzeń infrastruktury technicznej oraz na polepszenie cech techniczno-użytkowych gruntu. W sytuacjach niemieszczących się w tych formułach może dojść do niesprawiedliwego, zwiększonego obciążenia fiskalnego przedsiębiorcy, zwłaszcza że w przeciwieństwie do osób fizycznych nie może on liczyć na ulgi związane z wysokością osiąganego dochodu (art. 74 uogn).

Wskazane przykłady ukazują nierówność w traktowaniu przedsiębiorców i podmiotów niebędących przedsiębiorcami.

4. Opłata za usunięcie drzew lub krzewów

Opłata za usunięcie drzew lub krzewów znajduje swoją podstawę prawną w art. 84 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody[22] (dalej uoop). Jest to opłata, którą można zaliczyć do opłat za korzystanie ze środowiska[23]. Nie odnosi się ona jednak do całości środowiska jako takiego, ale tylko do wybranych jego elementu w postaci drzew i krzewów, co wprost wyraził ustawodawca w przytoczonym artykule. Znaczącym ele-

[20] Zobacz: Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 17 grudnia 2008 r., sygn. akt I CSK 244/08, OSNC-ZD 2009, nr 3, poz. 82.
[21] LEX nr 447467.
[22] T.j. Dz. U. z 2013, poz. 627 ze zm.
[23] W. Radecki, *Rozliczanie opłat za usuwanie drzew*, Nowe Zeszyty Samorządowe 2010, nr 1, s. 37.

mentem art. 84 jest to, że ustawodawca określa podmioty obowiązane do ponoszenia opłaty jako posiadaczy nieruchomości. Nie dokonuje ich rozróżnienia na osoby fizyczne, prawne czy jednostki organizacyjne posiadające tzw. ułomną osobność prawną, nie klasyfikuje również tych podmiotów z uwagi na prowadzenie lub nie działalności gospodarczej. Istotny jest fakt posiadania nieruchomości i dokonania czynności usunięcia drzew lub krzewów. Są to dwie przesłanki wyrażone w ust. 1 art. 84. Kolejna określona jest w ust. 3 i polega na obowiązku uzyskania zezwolenia na usunięcie drzew lub krzewów, a w zezwoleniu musi zostać zakreślony termin usunięcia i wysokość naliczonej opłaty. Jednakże ust. 4 i 5 przewidują możliwość zarówno odroczenia, jak i umorzenia nałożonej opłaty. Związane jest to z przesadzeniem drzew lub krzewów (ust. 4 – odroczenie), jednak gdy drzewa lub krzewy zachowają żywotność lub gdy nie zachowają jej z przyczyn niezależnych od posiadacza, to organ ustalający opłatę dokonuje jej umorzenia (ust. 5).

Artykuł 85 ust. 1 uzależnia wysokość opłaty za usunięcie drzew od obwodu pnia oraz od rodzaju i gatunku drzewa. Przelicznik obwodu pnia znajduje się w ust. 2: stawki opłat za usuwanie drzew nie mogą przekraczać za jeden centymetr obwodu pnia mierzonego na wysokości 130 cm: 1) 270 zł – przy obwodzie do 25 cm; 2) 410 zł – przy obwodzie od 26 do 50 cm; 3) 640 zł – przy obwodzie od 51 do 100 cm; 4) 1 000 zł – przy obwodzie od 101 do 200 cm; 5) 1 500 zł – przy obwodzie od 201 do 300 cm; 6) 2 100 zł – przy obwodzie od 301 do 500 cm; 7) 2 700 zł – przy obwodzie od 501 do 700 cm; 8) 3 500 zł – przy obwodzie powyżej 700 cm. Szczegółowe stawki dla poszczególnych gatunków drzew są ustalane zgodnie z art. 85 ust. 4 uoop przez właściwego ministra do spraw środowiska.

Stawka za usunięcie krzewów również ma charakter kwotowy i wynosi 200 zł za każdy metr kwadratowy powierzchni zakrzewionej (art. 85 ust. 5 uoop).

Przewidziane jest również nadzwyczajne podniesienie opłaty o 100%, gdy krzewy i drzewa, które mają być usunięte, znajdują się na obszarach wskazanych w art. 85 ust. 6 uoop.

Zgodnie z ust. 7 tegoż artykułu stawki wskazane w ust. 2, ust. 4 pkt 1 i ust. 5 podlegają waloryzacji o coroczny wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych ogółem, przyjęty w ustawie budżetowej. Nowe stawki minister właściwy do spraw środowiska ma obowiązek ogłaszać w drodze obwieszczenia do dnia 31 października (art. 85 ust. 5 uoop).

W art. 86 ust. 1 pkt 1-13 wprowadzono wyłączenia przedmiotowe, dla przedsiębiorców o tyle istotne, że mogą spowodować uniknięcie obciążenia opłatą. Charakterystyczne, że pkt 2 tego wyliczenia nakazuje szczególne traktowanie osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej: tylko ich – a nie przedsiębiorców – dotyczy wyłączenie w razie usunięcia drzew, na podstawie zezwolenia. Na podstawie art. 86

ust. 2 w związku z art. 86 ust. 1 pkt 1-9 oraz 11 i 13 zasada ta stosuje się również do usuwania krzewów.

W art. 87 uoop określono termin uiszczenia opłaty (14 dni od dnia, gdy decyzja ustalająca opłatę stała się decyzją ostateczną – ust 3), a także przewidziano możliwość jej umorzenia (ust. 1), przesunięcia terminu uiszczenia lub rozłożenie opłaty na raty (ust. 6).

5. Opłata za korzystanie ze środowiska

Opłata za korzystanie ze środowiska przewidziana jest w art. 272 z ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska[24], zaliczającym ją do środków finansowo-prawnych ochrony środowiska.

Zasadniczo wyróżnia się dwa poglądy co do charakteru opłaty za korzystanie ze środowiska. Pierwszy nakazuje traktować ją jako opłatę publiczną, ze wskazaniem jej odpłatności w postaci umożliwienia korzystania ze środowiska. Drugi zalicza ją do podatków środowiskowych, cechujących się bezzwrotnością, przymusowością i nieodpłatnością, dodatkowo argumentując, że państwo nie wytworzyło środowiska, a jedynie dba o jego racjonalne wykorzystanie[25].

W stosunku do przedsiębiorcy opłatę środowiskową należy potraktować jako opłatę publiczną. Mimo że trafny jest argument niewytworzenia środowiska, to jest ono traktowane jako dobro wspólne i co za tym idzie podlega ochronie. Właśnie ustanowienie świadczenia daninowego ma m.in. chronić środowisko przed nadmierną ingerencją człowieka w wyniku prowadzonej działalności gospodarczej, a pobranie opłaty jest równoznaczne ze zgodą państwa na ingerencję w środowisko[26]. To cel istnienia określa charakter prawny opłaty, a z celu tego jasno wynika, że służy ona reglamentacji ingerencji (korzystania) w otoczenie naturalne, a to bez wątpienia nadaje świadczeniu charakter odpłatności.

W art. 273 Prawa ochrony środowiska ust. 1 i 3 został wprowadzony zakres przedmiotowy ponoszenia opłaty. W ust. 1 wymienia się: wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza; wprowadzanie ścieków do wód lub do ziemi; pobór wód; składowanie odpadów; natomiast ust. 3 odsyła do innych ustaw, które również regulują pobieranie opłat za korzystanie ze środowiska.

Dla przedsiębiorcy (ale nie tylko) ogromne znaczenie ma art. 274 Prawo ochrony środowiska. Ustala on, od czego zależy wysokość ponoszonego świadczenia, a łączyć go należy z art. 275, który określa podmioty zobowiązane do jego ponoszenia. Przy założeniu, że prowadzona działalność gospodarcza jest związana z przedmiotem opłaty,

---

[24] T.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 1232 ze zm.

[25] K. Gruszecki, *Prawo ochrony środowiska. Komentarz*., LEX, 2007, s. 192. Zob. też Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 28 lutego 2008 r. sygn. akt II SA/Bk 637/07, LEX 356707.

[26] K. Korpus, Glosa do wyroku WSA z dnia 21 lutego 2008 r., II SA/BK 637/07. Teza nr 1, LEX 120548/1.

kwota uiszczanego obciążenia jest kosztem poniesionym w celu uzyskania bądź zabezpieczenia źródła przychodu i oczywiście im opłata jest wyższa, tym większy jest koszt.

Środki finansowo-prawne ochrony środowiska są formą ograniczania działalności gospodarczej, co zgodnie z art. 22 Konstytucji RP może być dokonane wyłącznie ze względu na ważny interes społeczny. Niewątpliwie występuje on w odniesieniu do ochrony środowiska. Celem opłaty jest niestwarzanie uciążliwości w prowadzeniu działalności gospodarczej, a reglamentacja korzystania ze środowiska. Opłata jest więc formą racjonalnego gospodarowania zasobami naturalnymi. Dopiero gdy podmiot korzystający ze środowiska, w tym przypadku przedsiębiorca, przekracza zakres, na który otrzymał zezwolenie, ponosi tego konsekwencje przewidziane w art. 276 ustawy prawo ochrony środowiska. Konsekwencją korzystania ze środowiska bez stosownego zezwolenia jest obciążenie opłatą podwyższoną. Skutkiem przekroczenia uprawnień nadanych zezwoleniem bądź decyzją jest obowiązek zapłaty nie tylko opłaty podwyższonej, ale także administracyjnej kary pieniężnej. Wystąpienie tych przesłanek nadaje opłacie charakter sankcyjny.

Prawo ochrony środowisa określa w art. 290 ust. 1 górne jednostkowe stawki z zastrzeżeniem art. 291 ust. 1. Kształtują się one następująco: 1) 273 zł za 1 kg gazów lub pyłów wprowadzanych do powietrza; 2) 175 zł za 1 kg substancji wprowadzanych ze ściekami do wód lub do ziemi; 3) 20 zł za 1 dam^3 wód chłodniczych; 4) 200 zł za umieszczenie 1 Mg odpadów na składowisku; 5) 3 zł za pobór 1 m^3 wody podziemnej; 6) 1,50 zł za pobór 1 m^3 wody powierzchniowej; 7) 3 zł za 1 m^2 powierzchni na jeden rok, z której odprowadzane są ścieki, o których mowa w art. 3 pkt 38 lit. c; 8) 20 zł za każde rozpoczęte 100 kg przyrostu masy ryb innych niż łososiowate lub innych organizmów wodnych w ciągu cyklu produkcyjnego w obiektach chowu lub hodowli tych ryb lub tych organizmów, o ile zachodzą okoliczności, o których mowa w art. 3 pkt 38 lit. g. Ustęp 2 tego artykułu nadaje Radzie Ministrów uprawnienie do zmiany i różnicowania stawek Radzie Ministrów (w drodze rozporządzenia wykonawczego), a ust. 3 określa przesłanki, jakimi należy się kierować przy takiej zmianie.

Za wprowadzanie do powietrza gazów lub pyłów oraz pobór wód lub wprowadzanie ścieków do wód lub do ziemi bez zezwolenia wysokość opłaty podwyższa się o 500% (art. 292 Prawa ochrony środowiska). Opłata podwyższona za składowanie odpadów bez zezwolenia kalkulowana jest od jednostkowej stawki opłaty za umieszczenie odpadów na składowisku (art. 293 tej ustawy).

Kończąc omawianie tej daniny, należy wskazać, że jej wysokość nie zależy od prowadzenia działalności gospodarczej przez podmiot zobowiązany. Korzystający ze środowiska są zobowiązani do ponoszenia opłaty, ustalenia jej wysokości i wniesienia odpowiedniej kwoty na rachunek właściwego urzędu marszałkowskiego.

6. Wnioski

Opis unormowań wybranych danin niepodatkowych pozwolił ukazać sytuację obciążonych nimi przedsiębiorców. Z całą pewnością wielość danin niepodatkowych i ich złożoność nierzadko powodują problemy – nie tylko interpretacyjne, ale i w praktyce ich stosowania.

Zauważalne jest również to, że nie wszystkie z omówionych opłat różnicują sytuację prawną podmiotów będących przedsiębiorcami i tych, którzy nimi nie są.

Opłaty publiczne to nieodłączny element działalności przedsiębiorcy. Należy mieć tego świadomość, aby można je było uwzględniać w rachunku ekonomicznym prowadzonej bądź planowanej działalności gospodarczej oraz by uniknąć negatywnych konsekwencji ich niepłacenia.

Ustawodawca, stanowiąc takie formy obciążeń publicznoprawnych, nie miał na celu sankcjonowania działań przedsiębiorców. Opłaty jedynie ustalają pewne ramy korzystania z wybranych zasobów. Służy temu ich odpłatny charakter, tzn. ich poniesienie jest jednocześnie i kosztem, i korzyścią, ponieważ w zamian właściwy organ publicznoprawny zezwala na korzystanie z zasobu będącego jakimś rodzajem dobra wspólnego.

Sabina Moczko-Wdowczyk

Opodatkowanie usług kształcenia zawodowego lub dokształcania

Słowa kluczowe:
podatek od towarów i usług, opodatkowanie usług edukacyjnych

Z dniem 1 stycznia 2011 r. weszła w życie ustawa z dnia 29 października 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 226, poz. 1476) – dalej jako ustawa o VAT. Przepisy wskazanej nowelizacji wprowadziły istotne zmiany w katalogu zwolnień od podatku. W szczególności wskazana nowelizacja uchyliła załącznik nr 4 do ustawy, zawierający wykaz usług zwolnionych od podatku, który w pozycji 7 wymieniał jako zwolnione usługi w zakresie edukacji (ex 80). Uregulowania dotyczące tej tematyki zostały natomiast przeniesione do treści ustawy. Zasadnicze znaczenie ma w tym przypadku dodanie do art. 43 ustawy punktów 26-29, regulujących zwolnienia od podatku działalności edukacyjnej. Co istotne, przy określaniu zakresu zwolnień, które dotychczas były ujęte w załączniku nr 4 do ustawy, odstąpiono od ich identyfikacji za pomocą klasyfikacji statystycznych, określając ich zakres z wykorzystaniem treści zapisów prawa unijnego i krajowego oraz orzecznictwa sądów.

Zasadniczym powodem odejścia od stosowania klasyfikacji statystycznych przy określaniu zakresu zwolnień od podatku było zapewnienie pełniejszej implementacji przepisów unijnych, w szczególności Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. L Nr 347, str. 1 ze zm.).

Zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. i ww. Dyrektywy, państwa członkowskie zwalniają od podatku VAT kształcenie dzieci lub młodzieży, kształcenie powszechne lub wyższe, kształcenie zawodowe lub przekwalifikowanie, łącznie ze świadczeniem usług i dostawą towarów ściśle z taką działalnością związanych, prowadzone przez odpowiednie podmioty prawa publicznego lub inne instytucje działające w tej dziedzinie, których cele uznane są za podobne przez dane państwo członkowskie.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej podkreślał przy tym wielokrotnie, że zakres zwolnień przewidzianych w Dyrektywie nie może być interpretowany w sposób rozszerzający. Czynności zwolnione zgodnie z Dyrektywą stanowią bowiem autonomiczne pojęcia prawa wspólnotowego, a ich ujednolicona interpretacja ma służyć unikaniu rozbieżności w stosowaniu systemu podatku od wartości dodanej w poszczególnych

państwach członkowskich. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem „pojęcia używane do opisania zwolnień wymienionych w art. 13 Szóstej Dyrektywy powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ stanowią one odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda dostawa towarów i każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika" – tak wyrok TSUE z dnia 19 listopada 2009 r. C-461/08 w sprawie Don Bosco Onroerend Goed BV.

Poza usługami kształcenia powszechnego i wyższego zwolnienie od podatku, w okolicznościach wskazanych w Dyrektywie, stosuje się zatem do usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania, świadczonych przez odpowiednie podmioty prawa publicznego lub inne instytucje działające w tej dziedzinie, których cele uznane są za podobne przez dane państwo członkowskie.

Pojęcie kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania definiuje przy tym stosowny przepis rozporządzenia wykonawczego do Dyrektywy 112. W celu jednolitego stosowania przez wszystkie państwa członkowskie systemu podatku od wartości dodanej, opartego na postanowieniach Szóstej Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich, dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa opodatkowania (77/388/EEC ze zmianami), Państwa Członkowskie przyjęły stosowne rozporządzenie wykonawcze do Dyrektywy – rozporządzenie Rady (WE) nr 1777/2005 z dnia 17 października 2005 r. ustanawiające środki wykonawcze do Dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. L. Nr 288 str. 1). Przepisy rozporządzenia weszły w życie w dniu 1 lipca 2006 r. Rozporządzenie wiąże wszystkie państwa członkowskie i jest stosowane bezpośrednio. Oznacza to, iż przepisy tego rozporządzenia z dniem 1 lipca 2006 r. stały się częścią porządku prawnego, obowiązującego na terytorium Rzeczpospolitej Polskiej, bez konieczności ich implementacji w drodze ustawy.

Zakres pojęcia usług kształcenia zawodowego i przekwalifikowania wyjaśniał przepis art. 14 ww. rozporządzenia nr 1777/2005. W myśl tego przepisu usługi w zakresie kształcenia zawodowego i przekwalifikowania zapewniane na warunkach określonych w art. 13 część A ust. 1 lit. i Dyrektywy 77/388/EWG (analogiczne zwolnienie zawiera art. 132 ust. 1 lit. i obowiązującej od dnia 1 stycznia 2007 r. Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, która to dyrektywa zastąpiła wcześniej obowiązującą VI Dyrektywę), obejmują nauczanie pozostające w bezpośrednim związku z branżą lub zawodem, tak samo jak nauczanie mające na celu uzyskanie lub uaktualnienie wiedzy do celów zawodowych. Czas trwania kursu w zakresie kształcenia zawodowego bądź przekwalifikowania nie ma znaczenia do tego celu.

W dniu 1 lipca 2011 r. weszły w życie przepisy rozporządzenia Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. L Nr 77 str. 1). Rozporządzenie Rady nr 282/2011 wiąże wszystkie państwa członkowskie i jest stosowane bezpośrednio. Przyjęte zostało w celu jednolitego stosowania obecnego systemu VAT, poprzez określenie przepisów wykonawczych do dyrektywy 2006/112/WE, w szczególności w odniesieniu do podatników, dostawy towarów i świadczenia usług oraz miejsca transakcji podlegających opodatkowaniu. Zgodnie z art. 44 obowiązującego od dnia 1 lipca 2011 r. rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do Dyrektywy w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L z 2011 r. nr 77/1) usługi w zakresie kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania świadczone na warunkach określonych w art. 132 ust. 1 lit. i) Dyrektywy 2006/112/WE obejmują nauczanie pozostające w bezpośrednim związku z branżą lub zawodem, jak również nauczanie mające na celu uzyskanie lub uaktualnienie wiedzy do celów zawodowych. Czas trwania kursu w zakresie kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania nie ma w tym przypadku znaczenia.

Obecnie zatem pojęcie usług kształcenia zawodowego lub dokształcania należy interpretować na gruncie ww. rozporządzenia Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. w powiązaniu z art. 132 ust. 1 lit. i Dyrektywy 112.

Celem niniejszego artykułu jest przeanalizowanie zasad stosowania zwolnienia od podatku VAT do usług kształcenia zawodowego lub dokształcania – do katalogu usług edukacyjnych świadczonych na rzecz osób dorosłych, z wyłączeniem usług świadczonych przez uczelnie, jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk oraz jednostki badawczo-rozwojowe w zakresie kształcenia na poziomie wyższym, które to usługi korzystają ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. b ustawy o VAT. Analizując wskazane zagadnienie, uwzględnić należy art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a i pkt 29 ustawy o VAT, jak i § 13 ust. 1 pkt 19 i 20, obowiązującego od dnia 6 kwietnia 2011 r., Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (t. j. Dz. U. z 2013 r., poz. 247).

Na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o VAT zwalnia się od podatku:

a. usługi świadczone przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w zakresie kształcenia i wychowania,
b. dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane.

Zgodnie natomiast z art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy o VAT zwalnia się od podatku usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, inne niż wymienione w pkt 26:

a. prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach, lub
b. świadczone przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów o systemie oświaty – wyłącznie w zakresie usług objętych akredytacją, lub
c. finansowane w całości ze środków publicznych
oraz świadczenie usług i dostawę towarów ściśle z tymi usługami związane.

W myśl natomiast § 13 ust. 1 pkt 19 i 20. Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 73, poz. 392) zwalnia się od podatku:

a. usługi w zakresie kształcenia, inne niż wymienione w art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy, świadczone przez uczelnie, jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk oraz instytuty badawcze oraz świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane,
b. usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, finansowane w co najmniej 70% ze środków publicznych oraz świadczenie usług i dostawę towarów ściśle z tymi usługami związane.

Analizując możliwość zastosowania do określonej usługi zwolnienia od podatku, w pierwszej kolejności należy rozważyć możliwość zastosowania do niej zwolnienia określonego w art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a ustawy. Jeśli powyższe ze względu na brak spełnienia stosownych kryteriów ustawowych nie będzie możliwe, konieczna jest analiza spełnienia przesłanek pozwalających na zastosowanie zwolnienia przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy, z uwzględnieniem wskazanych powyżej przepisów rozporządzenia.

1. Usługi świadczone przez jednostki objęte systemem oświaty

Na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o VAT, zwalnia się od podatku:

a. usługi świadczone przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w zakresie kształcenia i wychowania,
b. dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane.

Wskazane zwolnienie znajdzie zatem zastosowanie, jeśli określone usługi:

a. są świadczone przez jednostki objęte systemem oświaty i
b. świadczone przez te jednostki usługi stanowią usługi w zakresie kształcenia i wychowania.

Stosownie do art. 2 pkt 3a ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (t.j. Dz. U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572 ze zm.), system oświaty obejmuje placówki kształcenia ustawicznego, placówki kształcenia praktycznego oraz ośrodki dokształcania i doskonalenia zawodowego, umożliwiające uzyskanie i uzupełnienie wiedzy ogól-

nej, umiejętności i kwalifikacji zawodowych. Stosownie do art. 2 pkt 9 ustawy system oświaty obejmuje zakłady kształcenia i placówki doskonalenia nauczycieli.

Zgodnie z art. 3 pkt 16 ww. ustawy, ilekroć w dalszych przepisach jest mowa bez bliższego określenia o kształceniu ustawicznym, należy przez to rozumieć kształcenie w szkołach dla dorosłych, a także uzyskiwanie i uzupełnianie wiedzy, umiejętności i kwalifikacji zawodowych w formach pozaszkolnych przez osoby, które spełniły obowiązek szkolny.

Zgodnie z art. 82 ustawy o systemie oświaty osoby fizyczne i prawne mogą zakładać placówki niepubliczne po uzyskaniu wpisu do ewidencji prowadzonej przez jednostkę samorządu terytorialnego obowiązaną do prowadzenia odpowiedniego typu placówek publicznych.

W myśl art. 82 ust. 3 ww. ustawy organ, o którym mowa w ust. 1, dokonuje wpisu do ewidencji w ciągu 30 dni od daty zgłoszenia oraz z urzędu doręcza zgłaszającemu zaświadczenie o wpisie do ewidencji, a kopię zaświadczenia przekazuje właściwemu kuratorowi oświaty oraz organowi podatkowemu. Stosownie do art. 82 ust. 3a ustawy o systemie oświaty zaświadczenie o wpisie do ewidencji, o którym mowa w ust. 2b i 3, zawiera:

1. nazwę organu, który dokonał wpisu do ewidencji szkoły lub placówki;
2. datę i numer wpisu do ewidencji;
3. nazwę oraz odpowiednio typ i rodzaj szkoły lub placówki;
4. osobę prawną lub fizyczną prowadzącą szkołę lub placówkę;
5. adres szkoły lub placówki;
6. w przypadku szkoły prowadzącej kształcenie zawodowe – nazwy zawodów, w jakich szkoła kształci.

Zgodnie z art. 82 ust. 5 ww. ustawy osoba prowadząca szkołę lub placówkę jest obowiązana zgłosić organowi, o którym mowa w ust. 1 i 1a, w ciągu 14 dni zmiany w danych zawartych w zgłoszeniu, powstałe po wpisie do ewidencji.

Placówki niepubliczne mogą zatem być zakładane i prowadzone przez osoby fizyczne lub osoby prawne niebędące jednostkami samorządu terytorialnego.

Pierwszy ze wskazanych powyżej warunków dla zastosowania zwolnienia – świadczenie usług przez podmiot objęty systemem oświaty, będzie zatem spełniony, jeśli świadczeniodawca będzie objęty systemem oświaty i spełni kryteria wskazane w ww. ustawie o systemie oświaty.

W szczególności warunek ten będzie spełniony, gdy usługodawca będzie posiadał wpis do ewidencji szkół i placówek niepublicznych – tak Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji z dnia 11 października 2011 r., IPTPP2/443-325/11-4/JN. Przykładowo zatem zwolniona od podatku będzie usługa kształcenia świadczona przez jed-

nostkę objętą systemem oświaty, jest realizowana na podstawie Rozporządzenia Ministra Edukacji i Nauki z dnia 3 lutego 2006 r. w sprawie uzyskiwania i uzupełniania przez osoby dorosłe wiedzy ogólnej, umiejętności i kwalifikacji zawodowych w formach pozaszkolnych (Dz. U. Nr 31, poz. 216), podlega – tak Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji z dnia 11 października 2011 r., IPTPP2/443-325/11-4/JN.

Warunek ten będzie spełniony także w wypadku, gdy usługi świadczone są przez placówkę kształcenia ustawicznego, która jest objęta systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, a zatem wszelkie świadczone przez nią usługi w zakresie kształcenia i wychowania zwolnione są od podatku VAT – tak Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 20 września 2011 r., IPP1-443-985/11-2/AS.

Jak wskazano powyżej, zgodnie z przepisem art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a) ustawy zwolnione od podatku są usługi świadczone przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w zakresie kształcenia i wychowania oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane. Ograniczenie umożliwiające skorzystanie z niniejszego zwolnienia ma zatem charakter przedmiotowo-podmiotowy. Aby możliwe było skorzystanie ze zwolnienia nie wystarczy, by dany podmiot był jednostką objętą systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty. Podmiot ten musi bowiem świadczyć usługi w zakresie kształcenia i wychowania. Nie jest przy tym konieczne, by usługa w zakresie kształcenia była jednocześnie usługą w zakresie wychowania. Na podstawie przedmiotowego przepisu zwolnieniem od podatku mogą być objęte zarówno usługi w zakresie kształcenia, jak i usługi w zakresie wychowania. Przy czym jak wskazano w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 22 września 2011 r., ILPP1/443-883/11-5/AW, z uregulowań zawartych w wyżej cytowanym art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a ustawy wynika, że zwolnienie od podatku od towarów i usług obejmuje usługi w zakresie kształcenia i wychowania świadczone przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane. Zatem aby możliwe było skorzystanie ze zwolnienia, przewidzianego w powołanym przepisie ustawy, dany podmiot musi być jednostką objętą systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty oraz musi świadczyć usługi w zakresie kształcenia. Natomiast jeśli chodzi o kwestię wychowania, należy wskazać, iż jest ona przypisana podmiotom, do których uczęszczanie jest obowiązkowe i regulowane przepisami. Należy zatem zauważyć, że to szkoły obowiązkowe mają za zadanie realizować program wychowywania. Nie jest przy tym konieczne, by usługa w zakresie kształcenia była jednocześnie usługą w zakresie wychowania. Na podstawie przedmiotowego przepisu zwolnieniem od podatku mogą być objęte zarówno usługi w zakresie kształcenia, jak i usługi w zakresie wychowania. Powyższy przepis ma jednak zastosowanie wyłącznie do tych usług kształ-

cenia, które są przedmiotem zakresu działania podmiotu jako jednostki objętej systemem oświaty – tak np. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji z dnia 11 października 2011 r., IPTPP2/443-325/11-4/JN. Zwolnione z VAT są także usługi szkoleniowe prowadzone przez spółdzielnię, która jest jednostką objętą system oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty. W interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 1 kwietnia 2011 r., ITPP2/443-106/11/MD organ wskazał przy tym, iż co prawda placówka prowadzi pozaszkolne formy kształcenia dla osób dorosłych, stąd szkolenia te nie mają w pełni charakteru wychowawczego (tak jak szkolenia dzieci i młodzieży), niemniej jednak należy przyjąć, iż każde szkolenie poszerzające wiedzę zawodową dorosłych nie tylko kształci, ale również w jakimś stopniu wychowuje.

Reasumując, na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a zwolnione będą usługi świadczone przez podmioty spełniające kryteria do uznania ich za objęte systemem oświaty, jeśli świadczą one usługi kształcenia. Nie jest przy tym bezwzględnie konieczne, by usługa posiadała równocześnie charakter wychowawczy.

2. Usługi kształcenia zawodowego lub dokształcania

Jeżeli w stosunku do danej usługi nie jest możliwe zastosowanie zwolnienia zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a ustawy, konieczne jest przeanalizowanie możliwości zastosowania zwolnień, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy zwalnia się od podatku usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, inne niż wymienione w pkt 26:

a. prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach, lub
b. świadczone przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów o systemie oświaty – wyłącznie w zakresie usług objętych akredytacją, lub
c. finansowane w całości ze środków publicznych

oraz świadczenie usług i dostawę towarów ściśle z tymi usługami związane.

Podstawowym warunkiem, od którego zależy możliwość zastosowania wskazanego zwolnienia, jest przy tym to, by świadczone usługi miały charakter kształcenia zawodowego bądź dokształcania.

Usługi przeprowadzania szkoleń spełniają definicję usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy, gdy mają na celu podnoszenie przez ich uczestników kwalifikacji zawodowych, doszkolenie, kształcenie zawodowe i przekwalifikowanie zawodowe, gdy pomagają osobom biorącym w nich udział poszerzyć ich kwalifikacje, nabyć nowe umiejętności, niezbędne do wykonywania określonego zawodu, czy też uzupełnić posiadaną wiedzę, wymaganą na danym stanowisku – tak interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu

z 22 września 2011 r., ILPP1/443-883/11-5/AW. Usługi szkolenia mieszczą się zakresie usług kształcenia zawodowego, gdy pozostają w bezpośrednim związku z zawodem osób biorących udział w szkoleniu i mają na celu uaktualnienie i poszerzenie wiedzy do celów zawodowych – tak interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 9 września 2011 r., IPTPP1/443-290/11-4/AK.

Jeśli spełniony jest wskazany warunek, konieczne jest także przeanalizowanie, czy spełniona jest jedna z dalszych przesłanek, a mianowicie usługi:

a. prowadzone są w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach, lub
b. świadczone przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów o systemie oświaty – wyłącznie w zakresie usług objętych akredytacją, lub
c. finansowane w całości ze środków publicznych (z zastrzeżeniem wynikającym z przepisów rozporządzenia).

Tylko te usługi, które spełniają łącznie oba kryteria, a zatem stanowią usługi w zakresie kształcenia zawodowego i dokształcania, i jednocześnie:

a. prowadzone są w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach, lub
b. świadczone są przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów o systemie oświaty – wyłącznie w zakresie usług objętych akredytacją, lub
c. finansowane są w całości ze środków publicznych (z zastrzeżeniem wynikającym z przepisów rozporządzenia),

korzystają ze zwolnienia od podatku.

2.1. Usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach

Ze zwolnienia korzystają usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach.

Ustawa o VAT nie definiuje zatem przepisów, których zastosowanie umożliwi skorzystanie, w stosunku do danej usługi, ze zwolnienia od podatku. Ustawa ta odsyła natomiast podmioty świadczące określone usługi do odrębnych przepisów.

Spełnienie drugiego z warunków określonych w art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a ww. ustawy o podatku od towarów i usług jest zatem możliwe tylko wtedy, gdy istnieją przepisy prawa regulujące formy i zasady kształcenia zawodowego.

Zgodnie z art. 87 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78, poz. 483, z późn. zm.) źródłami powszechnie obowiązującego

prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia.

Odesłanie więc w art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a ustawy o VAT do „odrębnych przepisów" odnosić się może wyłącznie do ustaw oraz rozporządzeń (ewentualnie ratyfikowanych umów międzynarodowych), nie zaś do uchwał będących aktami normatywnymi o charakterze wewnętrznym. Podkreślić należy, że ustawy i rozporządzenia, będąc źródłem prawa powszechnie obowiązującego, podlegają obowiązkowi ogłoszenia w Dzienniku Ustaw (co jest warunkiem ich wejścia w życie) – interpretacja Ministra Finansów z dnia 16 sierpnia 2011 r., PT8/033/13/SBA/11/PT-982.

Ze zwolnienia korzystać zatem będą przykładowo szkolenia w zakresie ochrony roślin, tj. obrotu i konfekcjonowania środków ochrony roślin, stosowania środków ochrony roślin, integrowanej produkcji, gdyż są prowadzone w formie i na zasadach przewidzianych w rozporządzeniu MRiRW z dnia 16 grudnia 2010 r. w sprawie szkoleń w zakresie ochrony roślin (Dz. U. nr 256, poz. 1721) – tak interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 22 września 2011 r., IBPP1/443-995/11/LG.

Zwolniona od podatku będzie także działalność polegająca na organizowaniu kursów kwalifikacyjnych dla pielęgniarek i położnych, kursów specjalistycznych dla pielęgniarek i położnych oraz seminariów dla ratowników medycznych – spełnia definicję usług kształcenia zawodowego, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy o VAT. Biorąc pod uwagę, iż forma i zasady przedmiotowych szkoleń regulowane są przez odrębne przepisy – Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 29 października 2003 r. w sprawie kształcenia podyplomowego pielęgniarek i położnych, na podstawie art. 10u ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o zawodach pielęgniarki i położnej (Dz. U. z 2001 r. Nr 57, poz. 602 i Nr 89, poz. 969 oraz z 2003 r. Nr 109, poz. 1029), działalność szkoleniowa prowadzona w powyższym zakresie będzie korzystać ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy. Natomiast działalność polegająca na organizowaniu seminariów dla osób dorosłych oraz kursów dla osób dorosłych – jako skierowana do osób niewykonujących zawodów medycznych (dla osób, dla których tego rodzaju szkolenia nie wiążą się ściśle z wykonywanym zawodem) – należy opodatkować według stawki podstawowej, od dnia 1 stycznia 2011 r. w wysokości 23% – tak interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 19 kwietnia 2011 r., ILPP2/443-133/11-2/MN.

Ze zwolnienia skorzystają także świadczone przez podatnika usługi organizacji i prowadzenia szkoleń w zakresie wymaganych kwalifikacji przy eksploatacji urządzeń i instalacji określonych w Rozporządzeniu Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z 28 kwietnia 2003 r. w sprawie szczegółowych zasad stwierdzania posiadania kwalifikacji przez osoby zajmujące się eksploatacją urządzeń, instalacji i sieci (Dz. U. Nr 89, poz. 828 ze zm.), prowadzone w ramach kształcenia ustawicznego dorosłych i pozostałe formy

kształcenia nigdzie indziej niesklasyfikowane (80.42.B) – tak interpretacja Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu z 8 kwietnia 2011 r., ILPP1/443-40/11-4/MK.

Ze wskazanego zwolnienia nie może natomiast korzystać przykładowo działalność Izby Doradców Podatkowych, która to prowadzi wprawdzie działalność szkoleniową na podstawie ustawy o doradcach podatkowych, jednakże w formach i na zasadach przewidzianych w przepisach wydanych na jej podstawie, w szczególności w uchwałach Zjazdu oraz Rady, w tym w Zasadach Etyki doradców podatkowych (załącznik do uchwały Zjazdu z dnia 22 stycznia 2006 r., ze zm.). Jak bowiem wskazał minister finansów w interpretacji z dnia 16 sierpnia 2011 r., PT8/033/13/SBA/11/PT-982, w tym wypadku szczegółowe formy oraz zasady wykonywania działalności szkoleniowej przewidziane zostały w przepisach wydanych przez organy Izby, zgodnie z delegacją ustawową zawartą w art. 51 ww. ustawy o doradztwie podatkowym, tj. w uchwałach Zjazdu oraz Rady, w tym w szczególności w Zasadach Etyki doradców podatkowych (załącznik do uchwały Zjazdu z dnia 22 stycznia 2006 r., z późn. zm.). Minister finansów zauważył bowiem, że przepisy ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym nie regulują form ani zasad kształcenia zawodowego doradców podatkowych. Fakt uregulowania form i zasad kształcenia zawodowego doradców podatkowych w uchwałach Zjazdu oraz Rady nie pozwala, w ocenie ministra, uznać za spełnioną przesłankę, określoną w przepisie art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a ustawy o VAT, aby usługi kształcenia zawodowego prowadzone były w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach. Tym samym omawiane usługi świadczone przez organy i jednostki organizacyjne Izby nie podlegają zwolnieniu od podatku przewidzianym w tym przepisie.

Reasumując, do usług kształcenia i przekwalifikowania zawodowego można zastosować zwolnienie, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a ustawy o VAT, jeśli zasady kształcenia, dokształcania lub przekwalifikowania uregulowane są w przepisach ustaw bądź rozporządzeń. Dla zastosowania wskazanego zwolnienia nie jest wystarczające uregulowanie zasad kształcenia, dokształcania czy przekwalifikowania w przepisach innej rangi, a w szczególności w wewnętrznych regulacjach korporacyjnych.

2.2. Usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego świadczone przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów o systemie oświaty – wyłącznie w zakresie usług objętych akredytacją

Zwolnienie od podatku znajdzie zastosowanie także do tych usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, które są świadczone przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów o systemie oświaty. Zwolnienie znajdzie jednak zastosowanie wyłącznie do tych usług, które zostaną objęte akredytacją.

Zgodnie z art. 83a ust. 2 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty działalność oświatowa nieobejmująca prowadzenia szkoły, placówki, zespołu, o którym mowa w art. 90a ust. 1, lub innej formy wychowania przedszkolnego, o której mowa w przepisach wydanych na podstawie art. 14a ust. 7, może być podejmowana na zasadach określonych w przepisach ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej.

W określonych przypadkach ustawa o systemie oświaty daje zatem możliwość prowadzenia działalności oświatowej na zasadzie swobody podejmowania działalności gospodarczej, o której mowa w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej. Jednakże w takim wypadku zastosowanie do określonej usługi zwolnienia będzie możliwe wyłącznie pod warunkiem uzyskania przez usługodawcę akredytacji, zgodnie z regulacjami ustawy o systemie oświaty.

W myśl art. 68b ustawy o systemie oświaty, placówki i ośrodki, o których mowa w art. 68a ust. 1 pkt 2 – placówki kształcenia ustawicznego, placówki kształcenia praktycznego, ośrodki dokształcania i doskonalenia zawodowego, prowadzące kształcenie ustawiczne w formach pozaszkolnych, mogą uzyskać akredytację, stanowiącą potwierdzenie spełniania określonych wymogów i zapewniania wysokiej jakości prowadzonego kształcenia. Akredytacja może obejmować całość lub część prowadzonego kształcenia. Akredytację przyznaje kurator oświaty właściwy dla siedziby placówki lub ośrodka, w drodze decyzji administracyjnej wydawanej po przeprowadzeniu przez zespół powołany przez kuratora oświaty oceny działalności danej placówki lub ośrodka.

Akredytację może uzyskać placówka lub ośrodek, które:

1. zapewniają bazę wyposażoną w środki dydaktyczne,
2. zatrudniają wykwalifikowaną kadrę,
3. opracowują i udostępniają materiały metodyczno-dydaktyczne.

Kurator oświaty w drodze decyzji administracyjnej może cofnąć akredytację, jeżeli stwierdzi niespełnianie przez placówkę lub ośrodek warunków wymaganych do uzyskania akredytacji.

Regulacje art. 68b ustawy o systemie oświaty stosuje się również do placówek niepublicznych prowadzonych zgodnie z przepisami rozdziału 8 oraz do działalności oświatowej, o której mowa w art. 83a ust. 2.

Szczegóły dotyczące procesu, warunków oraz wymogów, których spełnienie niezbędne jest do uzyskania akredytacji określają przepisy Rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej i Sportu z dnia 20 grudnia 2003 r. w sprawie akredytacji placówek i ośrodków prowadzących kształcenie ustawiczne w formach pozaszkolnych (Dz. U. z 2003 r. Nr 227, poz. 2247, z późn. zm.).

Jeśli zatem określony podmiot świadczący usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania spełni przesłanki 68b ustawy o systemie oświaty i uzyska stosowną akredytacje, do świadczonych przez niego usług, objętych odpowiednią akredytacją, znajdzie zastosowanie zwolnienie od podatku VAT. Jeśli natomiast dany podmiot świadczy, poza usługami objętymi akredytacją, także inne usługi, to dla opodatkowania powyższych znajdzie zastosowanie stawka podstawowa – aktualnie w wysokości 23%.

2.3. Usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego finansowane w całości ze środków publicznych

Jeśli określone usługi finansowane są w określonym stopniu ze środków publicznych, korzystają one ze zwolnienia od podatku.

Stosownie do treści ustawy, dla skorzystania z przedmiotowego zwolnienia konieczne jest, by dana usługa finansowana była w całości ze środków publicznych. Ustawa wymaga zatem 100% finansowania środkami publicznymi. W myśl natomiast § 13 ust. 1 pkt 19 i 20, obowiązującego od dnia 6 kwietnia 2011 r., Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług zwalnia się od podatku także usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, finansowane w co najmniej 70% ze środków publicznych oraz świadczenie usług i dostawę towarów ściśle z tymi usługami związane. Przepisy rozporządzenia pozwalają zatem na zastosowanie zwolnienia także do usług częściowo współfinansowanych ze środków innych niż środki publiczne. To współfinansowanie nie może jednak przekroczyć 30% kosztu usługi. Dla możliwości zastosowania zwolnienia ustawodawca przewidział bowiem próg minimalnego finansowania środkami publicznymi w wysokości 70%. Zakres pojęcia środków publicznych określa art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.). Należy również zauważyć, iż w przepisie art. 9 ww. ustawy o finansach publicznych, określono zakres podmiotów tworzących sektor finansów.

Możliwość skorzystania ze wskazanego zwolnienia uzależniona jest zatem od tego, czy podmiotem finansującym jest podmiot tworzący sektor publiczny, jak i od tego, z jakich środków usługobiorca sfinansuje realizowane na jego rzecz świadczenie.

Jeśli dany usługodawca od 1 stycznia 2011 r. organizuje szkolenia będące przedmiotem wniosku, które są faktycznie finansowane ze środków publicznych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, to korzystają one ze zwolnienia przedmiotowego na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c ustawy. Natomiast szkolenia, które nie są finansowane z tych środków należy opodatkować 23% stawką podatku – tak interpretacja Dyrektora IS w Poznaniu MF z dnia 9 czerwca 2011 r., ILPP2/443-460/11-5/EN.

Ze zwolnienia zatem korzystać będą spełniające ww. kryteria szkolenia i inne usługi w zakresie kształcenia zawodowego i przekwalifikowania, finansowane m.in. ze środków Unii Europejskiej, jednostki samorządu terytorialnego czy uczelni publicznych.

Usługi podnoszące kwalifikacje zawodowe lub umożliwiające przekwalifikowanie zawodowe świadczone dla pracowników instytucji publicznych tzn. jednostek samorządu terytorialnego (urzędów gmin, miast, starostw powiatowych) i jednostek organizacyjnych jednostek samorządu terytorialnego (jednostek oświatowych, zespołów obsługujących jednostki oświatowe, ośrodków pomocy społecznej, instytucji kulturalnych), jeśli są finansowane w 100% ze środków publicznych, korzystają ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c ustawy. Gdy usługi te finansowane są w co najmniej 70% ze środków publicznych, korzystają one ze zwolnienia na podstawie wskazanego przepisu rozporządzenia.

Przy czym zwolnienie usług szkoleniowych, które będą finansowane w całości lub w co najmniej 70% ze środków publicznych, przysługuje jedynie – jeżeli środki, którymi zleceniodawca zapłaci za usługi szkoleniowe, będą środkami wydatkowanymi przez zleceniodawcę jako środki publiczne – tak Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 19 października 2011 r., DIPTPP2/443-328/11-4/AW.

3. Świadczenia dodatkowe

Zgodnie z treścią art. 43 ust. 1 pkt 26, pkt 29 ustawy, jak i § 13 ust. 1 pkt 19 i 20, Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, zwolnienie od podatku VAT obejmuje nie tylko wskazane w ww. przepisach usługi, ale także dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane.

„Dostawa towarów i świadczenie usług ściśle związane z usługami zwolnionymi", to np. usługi polegające na zapewnieniu odpowiednio wyposażonych sal szkoleniowych, kadry dydaktycznej, udostępnieniu uczestnikom pomocy audiowizualnych, materiałów szkoleniowych – tak np. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 22 września 2011 r., IBPP1/443-995/11/LG.

Przy czym stosownie do art. 43 ust. 17 ustawy w brzmieniu obowiązującym od 1 kwietnia 2011 r. zwolnienia, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18, 18a, 22-24, 26, 28, 29, 31, 32 i 33 lit. a, nie mają zastosowania do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, jeżeli:

1. nie są one niezbędne do wykonania usługi podstawowej, zwolnionej zgodnie z ust. 1 pkt 18, 18a, 22-24, 26, 28, 29, 31, 32 i 33 lit. a lub

2. ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia.

Ponadto, w myśl art. 43 ust. 17a ustawy, w brzmieniu obowiązującym od 1 kwietnia 2011 r. zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 18a, 23, 26, 28, 29 i 33 lit. a, mają zastosowanie do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, dokonywanych przez podmioty świadczące usługi podstawowe.

Na podstawie § 13 ust. 8 ww. rozporządzenia w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 lipca 2011r. zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 19, 20, 24, 25 i 26, stosuje się do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi dokonywanych przez podmioty świadczące usługi podstawowe.

W myśl § 13 ust. 9 ww. rozporządzenia w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 lipca 2011 r. zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 19, 20, 24, 25 i 26, stosuje się do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, pod warunkiem że:

1. są one niezbędne do wykonania usługi podstawowej, zwolnionej zgodnie z ust. 1 pkt 19, 20, 24 i 25 oraz art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy, lub
2. ich głównym celem nie jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia.

Zwolnienie dostaw towarów i świadczenia usług ściśle związanych ze świadczeniem usługi zwolnionej od podatku obejmuje zatem wyłącznie usługi świadczone przez ten sam podmiot, który świadczy usługę główną – zwolnioną z opodatkowania. Ponadto dostawa towarów i świadczenie usług ściśle związanych z usługami podstawowymi musi być niezbędne do wykonania usługi podstawowej, zwolnionej od podatku VAT oraz ich głównym celem nie może być osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykonanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia.

4. Podsumowanie

Analizując zasady opodatkowania usług kształcenia zawodowego i dokształcania, stwierdzić należy, iż ze zwolnienia korzystać będą te usługi, które:

– dotyczą kształcenia i wychowania i świadczone są przez jednostki objęte systemem oświaty, lub
– stanowią usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego i równocześnie:

a. prowadzone są w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach, lub
b. świadczone są przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów o systemie oświaty – wyłącznie w zakresie usług objętych akredytacją, lub
c. są finansowane w co najmniej 70% ze środków publicznych.

Zwolnione od podatku obejmuje także świadczenie usług i dostawę towarów ściśle z tymi usługami związane.

Jeśli żadna ze wskazanych powyżej przesłanek nie jest spełniona, usługa podlega opodatkowaniu w wysokości stawki podstawowej (obecnie 23%).

Paweł Selera

Holding jako forma prowadzenia działalności gospodarczej

Glosa aprobująca do wyroku TS z dnia 20 czerwca 1991 r. w sprawie C-60/90 *Polysar Investments Netherlands BV v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Arnhem*[1]

Słowa kluczowe:

holding, podatek od towarów i usług, opodatkowanie holdingów

Holding definiuje się w literaturze zwykle jako organizację grupującą różne samodzielne pod względem prawnym podmioty gospodarcze w sposób mniej lub bardziej wyraźny powiązane ze sobą, przy czym jeden z podmiotów ma w tym powiązaniu pozycję dominującą i podporządkowuje sobie pozostałe. Istotą holdingu jest zarządzanie przez jedną organizację innymi podmiotami oraz kontrolowanie (prowadzenie i koordynowanie) działalności dzięki zależnościom kapitałowym lub personalnym. Holding jest więc formą kumulacji kapitału. W przypadku spółek kapitałowych polega na stworzeniu piętrowego systemu własności kapitału, gdzie spółka matka posiada większość udziałów w kilku spółkach córkach, które z kolei posiadają udziały większościowe w spółkach niższego piętra zarządzania[2].

Definiując holding jako formę aktywności, należy posłużyć się także sposobem jego pojmowania powstałym na gruncie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości (dalej: ETS lub Trybunał) i wypracowanym przez doktrynę podatkową. Mając powyższe na uwadze, należy wyróżnić trzy rodzaje holdingów: (1) finansowy/administracyjny (działalność ogranicza się jedynie do posiadania i zarządzania udziałami podmiotów zależnych); (2) zarządzający (aktywnie uczestniczy i ingeruje w bieżącą działalność spółki córki, nie zadowalając się jedynie posiadaniem i zarządzaniem udziałów, które w niej posiada) oraz (3) mieszany (ingeruje w bieżącą działalność jednych spółek, spełniając funkcje typowego holdingu finansowego, w przypadku innych pełni funkcję biernego posiadacza udziałów, czerpiącego swe korzyści wyłącznie z faktu ich posiadania)[3].

---

1 Wyrok TS z dnia 20 czerwca 1991 r. w sprawie C-60/90 *Polysar Investments Netherlands BV v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Arnhem*, ECR [1991] I-3111.

2 H.H. Rüth, *Umsatzsteuerliche Fragen im Zusammenhang mit dem Halten von Beteiligungen – BMF- Schreiben IV A 5 – S 7300 – 10/07, vom 26. Januar 2007*, Umsatzsteuerberater (UStB) 2007.

3 Por.: J. Eggers/R.Korf, *Umsatzsteuerliche Fragen im Zusammenhang mit dem Halten von Beteiligungen – Anmerkung zu dem BMF Schreiben v. 26. 1. 2007*, Der Betrieb z dnia 16 lutego 2007, nr 7, s. 361.

W sprawie *Polysar* Trybunał rozważał kwestię podmiotowości podatkowej na gruncie podatku VAT tzw. holdingu finansowego, w szczególności uprawnienie do odliczenia podatku naliczonego spółki, której aktywność ograniczała się wyłącznie do posiadania udziałów w spółkach zależnych, otrzymywania od tych podmiotów dywidendy i jej wypłaty swoim udziałowcom.

Punkt wyjścia – podmiotowość holdingu na gruncie podatku VAT

Definicja podatnika jest jednym z centralnych zagadnień w podatku od towarów i usług. Od tego, czy dany podmiot może być uznany za podatnika w rozumieniu art. 9 Dyrektywy 2006/112/WE[4] (dalej: Dyrektywa VAT) poprzednio art. 4 VI Dyrektywy[5], odpowiednio art. 15 ustawy o podatku od towarów i usług[6] (dalej: ustawa o VAT), zależy, czy jego działalność będzie podlegała opodatkowaniu tym podatkiem. Uznanie, iż działalność danego podmiotu spełnia te kryteria, determinuje nie tylko fakt podlegania temuż podatkowi, ale także konstytuuje prawo podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o ile nie dokonuje transakcji to prawo wyłączających. Kryteria uznania bądź nie danej działalności jako podlegającej podatkowi VAT nie zależą od formy prawnej danego podmiotu, lecz od sposobu i rodzaju wykonywanej działalności.

Definicję działalności gospodarczej na gruncie podatku VAT trzeba pojmować możliwie szeroko. Należy podkreślić, co jest istotne dla sprawy *Polysar*, iż zgodnie z obecnie obowiązującymi regulacjami Dyrektywy VAT: *Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu* (art. 9 akapit 2 zd. 2 Dyrektywy VAT, poprzednio – choć nieco odmiennie zredagowany – art. 4 ust. 2 zd. 2 VI Dyrektywy).

Fakt uznania działalności podmiotu za działalność podlegającą podatkowi VAT otwiera możliwość do odliczenia podatku naliczonego. Brak statusu podatnika w podatku VAT powoduje, iż podmiot dokonujący określonej działalności (nie uznawanej za gospodarczą na gruncie ustawy o VAT) nie może odliczyć podatku naliczonego powstałego w związku z prowadzeniem danej działalności. W efekcie podmiot ten traktowany jest z punktu widzenia podatku VAT jako ostateczny konsument, bez prawa do odliczenia podatku naliczonego w rozumieniu art. 86 ust. 1 ustawy o VAT. W porównaniu z pod-

[4] Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1).

[5] Dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. WE L 177 z 13.06.1977, s. 1).

[6] Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.).

miotami spełniającymi kryteria określone art. 15 ustawy o VAT podmiot taki znajduje się w gorszej sytuacji, gdyż ponosi większe koszty działalności (nie może odliczyć podatku naliczonego, staje się on dla niego kosztem).

Posiadanie udziałów jako działalność gospodarcza?

Trybunał, rozpatrując kwestię podmiotowości prawnopodatkowej holdingu finansowego, odwołał się w pierwszej mierze do specjalnego znaczenia definicji podatnika VAT w obowiązującej wówczas VI Dyrektywie, podkreślając szeroki zakres definicji „działalność gospodarcza". Powołując się na swe ustalenia w sprawie *Van Tiem v. Staatssecretaris van Financiën*[7], ETS słusznie podkreślił, iż sformułowanie „wykorzystywanie" (ang. *exploitation*), którym posługuje się w ustępie 2 art. 4 VI Dyrektywy dotyczy wszystkich transakcji, bez względu na ich formę prawną, które ukierunkowane są na uzyskiwanie w sposób częstotliwy dochodu z określonych dóbr. Jak słusznie zauważył Trybunał, za takie wykorzystywanie majątku w celu uzyskiwania stałego dochodu trudno uznać samo posiadanie udziałów, nawet jeżeli spółka otrzymuje dywidendę. Dywidenda bowiem jest wyłącznie efektem posiadania majątku w postaci udziałów, a nie efektem wykorzystania tych udziałów do działalności gospodarczej.

Argumentacja Trybunału jest w pełni przekonująca. Trybunał, słusznie skoncentrował się na istocie funkcjonowania holdingu finansowego i jego cechach, a następnie zestawił działalność holdingu finansowego z „działalnością gospodarczą" w rozumieniu wówczas obowiązującego art. 4 VI Dyrektywy. Powyższe doprowadziło ETS do wniosku, iż samo posiadanie udziału i czerpanie z tego tytułu korzyści, jakim jest prawo do dywidendy, nie jest wystarczające, aby uznać podmiot dominujący (beneficjenta dywidenda) za podatnika VAT, który wykonuje jedynie swe uprawnienia właścicielskie określone w prawie prywatnym (prawie handlowym).

„Pośrednie lub bezpośrednie zaangażowanie w zarządzanie spółkami"

W orzeczeniu w sprawie C-60/90 ETS wskazał jednak pewien wyjątek od powyższej reguły, który wzbudził wiele kontrowersji dotyczących jego znaczenia. W opinii składu orzekającego w sprawie *Polysar* spółka holdingowa może uzyskać status podatnika, jeżeli jest ona „pośrednio lub bezpośrednio zaangażowana w zarządzanie spółkami"[8], w których posiada udziały (tzw. holding zarządzający), z wyłączeniem czynności, które wykonuje w związku z pełnieniem funkcji właścicielskich. Jednocześnie Trybunał nie wskazał, co rozumie przez pojęcie „pośrednie lub bezpośrednie zaangażowanie

---

7 Wyrok TS z dnia 4 grudnia 1990 r. w sprawie C-186/89 *Van Tiem v Staatssecretaris van Financiën*, ECR [1990] I-4363.

8 Trybunał użył sformułowania: *"direct or indirect involvement in the management of the companies"*.

w zarządzanie spółkami" i czy w takim przypadku dywidenda może stanowić wynagrodzenie za podejmowaną działalność zarządczą. Drugą z tych wątpliwości rozwiał Trybunał w kolejnym orzeczeniu w sprawie C-333/91 pomiędzy *Sofitam SA a Ministre chargé du Budget*[9] (Francja) dotyczącym spółek holdingowych. Trybunał w pełni oparł się na wnioskach zaprezentowanych w sprawie *Polysar*. Dodał jednak, co prawda na potrzeby wyjaśnienia wątpliwości związanych z proporcjonalnym rozliczeniem podatku naliczonego, że dywidenda nie stanowi wynagrodzenia za jakąkolwiek działalność gospodarczą. Tym samym nie może być uznana za zapłatę za świadczenie usług zarządczych[10].

W kolejnych orzeczeniach ETS, doprecyzowując pojęcie bezpośredniej lub pośredniej ingerencji w zarządzanie spółkami córkami, zaostrzył to kryterium, podkreślając, iż taka ingerencji wtedy tylko może być uznana za działalność gospodarczą, o ile dotyczy transakcji, o których mowa w art. 2 VI Dyrektywy (obecnie także art. 2 Dyrektywy VAT), a zwłaszcza świadczone są usługi o charakterze administracyjnym, finansowym, handlowym i technicznym na rzecz określonych spółek, w których holding ma udziały[11].

Holding a grupa podatkowa dla celów podatku VAT

Negatywne konsekwencje wynikające z nieuznawania danego holdingu i jego działalności za działalność gospodarczą, a w konsekwencji braku prawa do odliczenia podatku naliczonego mogłyby zostać (przynajmniej w ramach danego kraju) zniwelowane przez wprowadzenie tzw. grupy podatkowej (art. 4 ust. 4 VI Dyrektywy, obecnie art. 11 Dyrektywy VAT). Taka grupa niezależnych prawnie podmiotów powiązanych organizacyjnie, finansowo i gospodarczo traktowana jest wówczas jako jeden podatnik VAT, a transakcje pomiędzy podmiotami tworzącymi grupę są neutralne z punktu widzenia tegoż podatku.

Z uwagi jednak na fakt, iż Dyrektywa VAT statuuje jedynie możliwość wprowadzenia przez państwa członkowskie grup podatkowych, wiele państw UE (w tym Polska) nie posiada regulacji wewnętrznych zezwalających na grupowanie przedsiębiorstw dla celów VAT. Ministerstwo Finansów – przynajmniej w najbliższych latach – nie planuje wprowadzać tego typu uproszczeń w ustawie o VAT[12]. Z drugiej jednak strony – co obrazuje przykład niemiecki – również wprowadzenie regulacji dotyczących grup podat-

---

9 Wyrok TS z dnia 22 czerwca 1993 r. w sprawie C-333/91 *Sofitam / Ministre chargé du Budżet*, ECR [1993] I-3513.

10 J. Fornalik, *Komentarz do art. 9*, [w:] K. Sachs, R. Namysłowski (red.), *Dyrektywa VAT. Komentarz*, LEX, 2008.

11 Porównaj w tym względzie zwłaszcza: wyrok TS z dnia 14 listopada 2000 r. w sprawie C-142/99 *Floridienne/Berginvest*, ECR [2000] I-9567 oraz wyrok TS z dnia 27 września 2001 r. w sprawie C-16/00 *Cibo Participations,* ECR [2001] I-6663.

12 Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia ministra – na interpelację nr 7598 w sprawie tzw. grup VAT-owskich.

kowych (w Niemczech: *Organschaft*[13]) nie musi koniecznie zapobiegać negatywnym skutkom nieuznawania działalności danego holdingu za działalność gospodarczą. Orzecznictwo niemieckie[14] przewiduje bowiem, iż również sama spółka dominująca (*Organträger*) w ramach grupy musi być *bezpośrednio* podatnikiem/przedsiębiorcą[15].

Koncepcja pośredniego prowadzenia działalności

Kryteria ETS wyznaczające granicę, gdzie holding traktowany jest na potrzeby podatku VAT jako podatnik (prowadzi działalność gospodarczą), nastręczają w praktyce opodatkowania wielu trudności interpretacyjnych. Niewątpliwie Trybunał nie powiedział ostatniego słowa w tej sprawie. Nie jest wykluczone, iż poglądy ETS mogą ulec w przyszłości modyfikacji w kierunku preferowanej przez niektórych przedstawicieli nauki prawa podatkowego koncepcji pośredniej formy prowadzenia działalności gospodarczej przez holding (poprzez spółki zależne).

Zwolennicy tej koncepcji podkreślają, iż wymagane przez ETS bezpośrednie podejmowanie przez holding czynności podlegających podatkowi VAT wypacza sens funkcjonowania spółki jako holdingu, gdyż jej działalność determinowana jest przede wszystkim przez koordynowanie i kierowanie działalnością gospodarczą spółek zależnych. Postuluje się, by holding uznać zasadniczo za podatnika podatku VAT (abstrahując od wypracowanych przez ETS formalnych kryteriów), gdyż holding podejmuje działalność gospodarczą (statuując go jako podmiot podatku VAT) za pośrednictwem swych spółek zależnych. Podnosi się także, iż legalna definicja podatnika nie wymaga koniecznie dokonywania transakcji jako „transakcji własnych" (dostawy towarów, świadczenia usług)[16].

Trybunał może także w ogóle nie podjąć na gruncie VAT wspomnianej koncepcji i ewentualnie doprecyzowywać kryteria podmiotowości podatkowej holdingu, co się zresztą działo na przestrzeni wielu lat.

---

[13] Porównaj: § 2 Abs. 2 Nr 2 niemieckiej ustawy o podatku obrotowym (niem. *Umsatzsteuergesetz*, UStG 2005 in der Fassung der Bekanntmachung vom 21.Februar 2005, BGBI. I S. 386).

[14] Porównaj: orzeczenie niemieckiego Federalnego Sądu Finansowego (niem. *Bundesfianazhof*, BFH) z dnia 9 października 2002 r., VR 64/99, BSTBL. II 2003, 375.

[15] Ustawodawstwo niemieckiego posługuje się pojęciem „przedsiębiorcy" (niem. *Unternehmer*, § 2 UStG), choć niemiecka wersja językowa Dyrektywy VAT – jak i poprzednio VI Dyrektywy – definiuje podmiot podatku jako „podatnika" (niem. *Steuerpflichtiger*).

[16] H. Stadie, [w:] G. Rau, E. Dürrwächter (red.), *Umsatzsteuergesetz, Kommentar*, Band I, Kolonia 2006, § 2, Nb 206.

Ewelina Skwierczyńska

Przesłanki uznania świadczenia nieodpłatnego za świadczenie odpłatne na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług

Słowa kluczowe:
podatek od towarów i usług, świadczenia nieodpłatne, opodatkowanie świadczeń nieodpłatnych

Wstęp

Świadczenie jest przedmiotowo istotnym elementem stosunku zobowiązaniowego zarówno na gruncie prawa cywilnego, jak i prawa podatkowego. Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług obejmuje zasadniczo świadczenia odpłatne, tj. za wynagrodzeniem. Jednakże część czynności wykonywanych nieodpłatnie także podlega opodatkowaniu jako czynności zrównane odpowiednio z odpłatną dostawą towarów oraz z odpłatnym świadczeniem usług. Zakres pojęciowy świadczeń nieodpłatnych w rozumieniu prawa podatkowego nie został jednak przez ustawodawcę skorelowany z ich znaczeniem na gruncie prawa cywilnego. Celem niniejszego opracowania jest analiza i próba oceny przyjętej przez ustawodawcę podatkowego konstrukcji opodatkowania świadczeń nieodpłatnych podatkiem od towarów i usług.

Świadczenie nieodpłatne na gruncie zobowiązaniowego stosunku prawnego

Zagadnienie stosunku prawnego w ogóle rozpatrywane jest szeroko przez teorię prawa. Stosunek prawny rozumiany jest jako zjawisko istniejące wyłącznie w świadomości ludzkiej, a nie poza nią, a więc nie jest zjawiskiem realnym[1]. Wskazuje się, że stosunek prawny jest jedynie pojęciem, który nie ma swego bytu – zarówno materialnego[2], jak i idealnego[3]. Stosunek prawny ujmowany jest jako konstrukcja pozwalająca przełożyć, przetłumaczyć treść normy prawnej na jednoznacznie określony wzorzec postępowania konkretnego podmiotu[4]. Stosunek prawny istnieje więc wtedy, gdy prawo

---

1 F. Longchamps, *O użytkowaniu pojęć w naukach prawnych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Wrocławskiego, Prawo VII, Wrocław 1960, s. 11; K. Opałek, *Problemy metodologiczne nauki prawa*, Warszawa 1962, s. 121; J. Śmiałowski, W. Lang, A. Delorme, *Z zagadnień nauki normie prawnej*, Warszawa 1961, s. 12 i n.

2 A. Schaff, *Wstęp do semantyki*, Warszawa 1960, s. 309–310.

3 Tamże, s. 401-402; K. Opałek, *op. cit.*, s. 106–109.

4 Por. J. Lande, *Nauka o normie prawnej*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowskiej, Ius, vol. III, 1956, s. 1.

przedmiotowe ma dla dwóch podmiotów prawnych takie znaczenie, że w określonych warunkach sytuacja prawna jednego podmiotu jest połączona w pewien sposób z sytuacją prawną drugiego[5]. W literaturze przedmiotu poszczególni autorzy, wskazując na elementy stosunku zobowiązaniowego (czy też stosunku prawnego w ogóle), wyróżniają jeden bądź dwa elementy przedmiotu. Zawsze przyjmuje się jednak, że przedmiotem stosunku prawnego jest zachowanie się ludzkie, a więc świadczenie[6]. Zwolennicy dwuelementowej konstrukcji przedmiotu dodają, że obok przedmiotu bezpośredniego (świadczenia) istnieje także przedmiot pośredni, a więc to, czego zachowanie ludzkie ma dotyczyć[7]. Korzystanie z tego dorobku jednakże nie w pełni wyjaśnia specyficzne właściwości przedmiotu stosunku cywilnoprawnego oraz podatkowoprawnego[8].

Zgodnie z ujęciem wynikającym z prawa cywilnego świadczenie jest to zachowanie się dłużnika zgodne z treścią zobowiązania i czyniące zadość interesowi wierzyciela; jest wynikiem podjęcia konkretnych działań stanowiących przedmiot konkretnych obowiązków[9]. Zaspokojenie interesu wierzyciela przez świadczącego jest celem stosunku zobowiązaniowego, dzięki świadczeniu bowiem wierzyciel uzyskuje pewną korzyść, zaspokaja swój interes. Na czym może polegać zachowanie się dłużnika będące świadczeniem najogólniej określa przepis art. 353 § 2 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm.; dalej jako k.c.), zgodnie z którym świadczenie może polegać na działaniu lub zaniechaniu działania. Ustawodawca nie ogranicza zakresu przedmiotu świadczenia, a zatem zachowanie dłużnika może dotyczyć różnego rodzaju dóbr, które określa się mianem przedmiotu świadczenia (np. przeniesienie prawa własności rzeczy, wykonanie dzieła, przechowanie rzeczy).

Podmioty motywowane różnymi pobudkami dokonują wielu czynności prawnych, które z reguły są nastawione na osiągnięcie określonych korzyści. Nie można jednak wykluczyć i takich sytuacji, kiedy przyczyną dokonania czynności prawnej jest wyświadczenie komuś dobrodziejstwa, własne zadowolenie z uczynionej drugiemu przyjemności, dowód wdzięczności, chęć udzielenia wsparcia osobie znajdującej się w potrzebie, pobudki altruistyczne, realizacja celów charytatywnych czy sposób okazania przyjaźni, uznania czy nawet działanie powodowane potrzebą chwili[10]. Zachowanie dokonującego czynności nie jest ukierunkowane w tych przypadkach na osiągnięcie jakiejkolwiek korzyści. Świadczenie nieodpłatne w postaci darowizny prowadzi do tzw. aktu

---

5 F. Longchamps, *O pojęciu stosunku prawnego w prawie administracyjnym*, Acta Universitatis Wratislaviensis, Prawo XII 1964, nr 19, s. 45; P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004, s. 42.

6 Przykładowo: W. Czachórski, *Zarys prawa zobowiązań. Część ogólna*, Warszawa 1936, s. 341.

7 Przykładowo: A. Ohanowicz, J. Górski, *Zobowiązania. Część szczegółowa*, Poznań 1959, s. 13–15.

8 Por. A. Klein, *Elementy zobowiązaniowego stosunku prawnego*, Wrocław 2005, s. 21.

9 Tamże, s. 57 i n.

10 E. Till, R. Longchamps de Berier, *Polskie prawo zobowiązań (część szczegółowa), projekt wstępny z motywami*, Lwów 1928, s. 125.

szczodrobliwości. Czynnikiem wyróżniającym czynność prawną opisywanego typu jest zatem element korzyści osiągany tylko przez jedną stronę umowy. Celem świadczenia nieodpłatnego może być zatem wzbogacenie wierzyciela kosztem majątku podmiotu świadczącego (np. darczyńcy)[11].

Zasadniczo, nieodpłatność jest składnikiem przedmiotowo istotnym umowy darowizny, ale wcale to nie oznacza, że każdy stosunek prawny, w którym korzyść uzyskuje tylko jedna strona umowy, nosić będzie takie miano. W odniesieniu do niektórych stosunków prawnych od uznania stron ustawa uzależnia, czy danemu stosunkowi zostanie nadany odpłatny czy nieodpłatny charakter[12]. Innymi słowy, nieodpłatność świadczenia nie jest zatem kryterium przesądzającym o uznaniu, iż mamy do czynienia z umową darowizny. Darowizna jest zaliczana do szczególnie wykształconych, nieograniczonych form prawnych, tj. czynności prawnych nieodpłatnych[13].

Nieodpłatność ta oznacza, że darczyńca, dokonując na rzecz drugiej strony przysporzenia, nie może uzyskać jakiegokolwiek ekwiwalentu ani w chwili dokonania umowy darowizny, ani też w przyszłości. Ekwiwalent, o którym mowa, nie musi być ekwiwalentem *stricte* ekonomicznym[14]. Z tych powodów nie można uznać za darowiznę przykładowo wpłat, których podstawą będzie w przyszłości przyłączenie się do kanalizacji sanitarnej wybudowanej na osiedlu mieszkaniowym, na którym dokonujący wpłaty mieszkają[15].

Wątpliwości wokół pojęcia nieodpłatności jako składnika przedmiotowo istotnego umowy darowizny pojawiają się w sytuacji zastrzeżenia na rzecz darczyńcy jakiegokolwiek świadczenia, niepozostającego w jakimkolwiek związku z wielkością świadczenia, jakie otrzymuje obdarowany. Jeżeli przyjąć, iż o ekwiwalentności świadczeń otrzymywanych przez strony umowy decyduje subiektywne wyobrażenie stron o wielkości wzajemnych świadczeń, to przyjąć należy, iż uzyskana przez darczyńcę jakakolwiek korzyść pozbawia daną umowę charakteru umowy darowizny[16]. Nieodpłatnego charakteru darowizny nie pozbawia okoliczność, że powodem jej uczynienia jest chęć okazania dowodu wdzięczności za okazaną przez obdarowanego życzliwość ani to, że darczyńca ma prawo spodziewać się takiego zachowania obdarowanego w przyszłości, które nosi znamio-

---

11 Z. Radwański, [w:] S. Grzybowski (red.), *System prawa cywilnego. Prawo zobowiązań – część ogólna*, Wrocław 1974, s. 83 i n.

12 Przykładem takich stosunków jest umowa dzierżawy (art. 708 k.c.), umowa pożyczki (art. 720 k.c.), zlecenia (art. 735 k.c.), przechowania (art. 836 k.c.) czy poręczenia (art. 876 k.c.). Natomiast w odniesieniu do umowy użyczenia może ona zostać ukształtowana tylko jako umowa nieodpłatna (art. 710 k.c.). Pewnym wyjątkiem w tym zakresie jest umowa renty, do renty ustanowionej bez wynagrodzenia bowiem, na mocy art. 906 § 2 k.c., stosuje się przepisy o umowie darowizny.

13 S. Grzybowski, [w:] S. Grzybowski (red.), *System prawa cywilnego*, t. III, cz. 2, s. 223.

14 Wyrok SA w Warszawie z dnia 3 listopada 1995 r., sygn. akt I ACr 801/95, publ. OSA 1995, z. 11–12, poz. 74.

15 Wyrok NSA z dnia 27 sierpnia 1997 r., sygn. akt III SA 34/96, publ. LEX nr 31597.

16 J. Jezioro, [w:] E. Gniewek, *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 1327.

na szeroko rozumianej życzliwości[17]. Jeżeli korzyści, o których mowa, zaistniały lub były spodziewane w przyszłości, to muszą być traktowane jedynie jako pobudka do działania po stronie darczyńcy[18].

Prawo cywilne pozostawia swobodzie woli stron ukształtowanie takiego stosunku prawnego, który odpowiada im interesom, co oznacza, że dla powstania stosunku cywilnoprawnego wystarcza samo porozumienie stron, bez względu na ich formę.

Element świadczenia w zobowiązaniu podatkowym

W przeciwieństwie do rozwiązań prawnych, jakie ustawodawca przyjął na gruncie prawa prywatnego, stosunek podatkowoprawny powstaje według generalnie ustalonych w treści norm prawnych przez ustawodawcę zasad, każdy bowiem, kto znajdzie się w sytuacji określonej przez prawo, zobowiązany jest do uiszczenia podatku w wysokości przewidzianej[19]. A więc ciężar kształtowania stosunku prawnopodatkowego spoczywa na ustawodawcy, a nie na stronach ustalających swoje prawa i obowiązki. Wola opodatkowania przez ustawodawcę pewnych zjawisk społecznych wyrażona została przede wszystkim w szczegółowym prawie podatkowym, tj. w ustawach regulujących poszczególne podatki. Takie zjawiska społeczne, które znajdują się poza granicami podatkowoprawnego stanu faktycznego, stanowią obszar wolny od opodatkowania. Zamierzone lub niezamierzone pominięcie spod opodatkowania danego stanu faktycznego, nie może rodzić skutków podatkowych.

Podobnie jak w przypadku cywilnoprawnego stanu faktycznego, elementem stosunku zobowiązaniowego w prawie podatkowym jest świadczenie, które bezpośrednio określa powinne (prawnie pożądane) zachowanie się dłużnika podatkowego. Świadczenie jako zachowanie się dłużnika jest więc wynikiem podjęcia przez niego działań, aczkolwiek aby doszło do skutecznego opodatkowania, prawo musi łączyć z nimi powstanie obowiązku podatkowego[20]. Stąd przedmiot opodatkowania jako element podatkowoprawnego stanu faktycznego to określenie od jakiego świadczenia powinien zostać zapłacony podatek.

Ustawodawca podatkowy czasami obejmuje zakresem regulacji prawa podatkowego taką działalność człowieka, która dotychczas nie była przedmiotem jego zaintereso-

---

17 L. Stecki, [w:] J. Winiarz, *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. II, Kraków 1989, s. 799.

18 Wprawdzie ważność umowy darowizny nie jest uzależniona od zobowiązania się obdarowanego do sprawowania opieki nad darczyńcą, to jednak umowa darowizny rodzi po stronie obdarowanego moralny obowiązek wdzięczności, który nabiera szczególnej wymowy w sytuacji, gdy do zawarcia umowy darowizny dochodzi między osobami najbliższymi, dla których obowiązek pomocy wynika już z łączących ich węzłów pokrewieństwa – por. wyrok SN z dnia 13 października 2005 r., sygn. akt I CK 112/05, publ. LEX nr 186998. Charakteru nieodpłatności świadczenia nie odbiera darowiźnie nałożenie na obdarowanego obowiązku spełnienia oznaczonego świadczenia. Kwestia oceny darmowego charakteru świadczenia darczyńcy poddana zostaje subiektywnej ocenie stron umowy.

19 Por. M. Weralski, *Finanse publiczne i prawo finansowe,* Warszawa 1984, s. 233.

20 A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy*, Zakamczyce 1999, s. 21.

wania, a w konsekwencji nie wytworzył on własnych pojęć w tym zakresie[21]. Dobitnym przykładem jest właśnie opodatkowanie świadczeń nieodpłatnych. W dorobku doktryny znane są dwa rozwiązania takiego stanu rzeczy. Pierwszym jest sięgnięcie do pojęć języka potocznego, a drugim do terminologii prawa cywilnego[22]. Prawo podatkowe, choć jest częścią prawa publicznego, ma daleko idące związki z prawem prywatnym, to zjawiska cywilnoprawne bowiem stanowią podstawę do kształtowania podatkowych stanów faktycznych w poszczególnych ustawach podatkowych[23]. Zatem przyjęcie drugiego rozwiązania wydawać się może za uzasadnione. W doktrynie podnosi się, że tworząc konstrukcje poszczególnych podatków oraz ogólne prawo podatkowe, powinno się uwzględniać istniejący porządek prawny związany z gospodarką, głównie zaś zwracać uwagę, aby prawo podatkowe nie prowadziło do daleko idących ograniczeń w funkcjonowaniu instytucji cywilnoprawnych[24].

Powyższe odnajduje swoje uzasadnienie w regule, zgodnie z którą obciążenia podatkowe związane są z obrotem prawnym, co wprost wiąże prawo podatkowe z prawem cywilnym.

Nie sposób nie zgodzić się i z takim stanowiskiem, że uzależnienie powstania stosunku prawnopodatkowego, a więc i z dokonaniem świadczenia dla celów podatkowych, od pojęć i konstrukcji obcych prawu podatkowemu budzi wiele wątpliwości[25]. Korzystanie przez ustawodawcę oraz przez podmioty stosujące prawo z rozwiązań prawa cywilnego materializuje zasadę spójności i jedności prawa, czy też całego systemu prawnego. Z drugiej jednak strony prawo podatkowe realizuje szczególny cel, jakim jest dostarczanie państwu dochodów (zasada fiskalizmu, zabezpieczenie potrzeb finansowych państwa). Konstrukcja prawna, jaką przyjmuje ustawodawca w prawie podatkowym, nie zakłada istnienia przeszkody w skuteczności opodatkowania zdarzenia prawnego nieważnego w świetle prawa cywilnego. W pewnym uproszczeniu można przyjąć, że dla ustawodawcy podatkowego ważne jest jedynie, czy podatnik otrzymał korzyść z takiej umowy, czy też z realizacji danego świadczenia.

W demokratycznym państwie prawa chodzi jednak nie tylko o to, aby zachować cele prawa podatkowego, lecz również o prawidłową analizę rzeczywistości gospodarczej z punktu widzenia zawartych w niej elementów cywilnoprawnych i publicznoprawnych (prawa podatkowego)[26]. Zatem, choć z jednej strony prawa podatkowego nie należy stosować autonomicznie, tj. tylko z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa, co prowadziłoby do ograniczeń w funkcjonowaniu instytucji cywilnoprawnych, nie-

[21] Tamże, s. 35.
[22] R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 23 i n.; A. Nita, *op. cit.*, s. 35 i n.
[23] R. Mastalski, *Prawo podatkowe a inne gałęzie prawa*, Edukacja prawnicza 1994, nr 11, s. 250.
[24] R. Mastalski, *Stosowanie…*, s. 41.
[25] Por. A. Nita, *op. cit*., s. 38 i n.
[26] R. Mastalski, *Stosowanie…*, s. 54.

mniej prawidłowe stosowanie prawa podatkowego wymaga znajomości reguł i zasad prawnych, na jakich jest ono oparte, a także zasad funkcjonowania prawa cywilnego[27]. Nie sposób bowiem zaprzeczyć istnieniu wpływu zdarzeń prawnych powstałych na gruncie prawa cywilnego przy formułowaniu podatkowoprawnego stanu faktycznego.

Świadczenie odpłatne jako przedmiot opodatkowania podatkiem od towarów i usług

Jednym z elementów szczegółowego prawa podatkowego opartego na poszczególnych ustawach podatkowych jest opodatkowanie świadczeń powszechnym podatkiem obrotowym, który w Polsce przyjął postać podatku od towarów i usług.

Poddając analizie treść przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t. j. Dz. U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054 ze zm.; dalej jako u.p.t.u.) w zakresie przedmiotu opodatkowania, można stwierdzić, że ustawodawca podatkowy konstruuje zasadę, zgodnie z którą każdy akt obrotu gospodarczego powinien zostać opodatkowany podatkiem od towarów i usług, a więc staje się elementem podatkowo prawnego stanu faktycznego. Brzmienie przepisu art. 5 u.p.t.u. zakreśla generalne granice opodatkowania tym podatkiem, wskazując, że skutki podatkowe rodzić będą:

1. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;
2. eksport towarów;
3. import towarów;
4. wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
5. wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Ustawodawca zastrzega, że czynności wyżej określone podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa.

Mając powyższe na uwadze, opodatkowanie podatkiem od towarów i usług obejmuje zasadniczo świadczenia odpłatne, tj. za wynagrodzeniem. Jednakże część czynności wykonywanych nieodpłatnie podlega także opodatkowaniu jako czynności zrównane odpowiednio z odpłatną dostawą towarów oraz z odpłatnym świadczeniem usług.

W ustawie o podatku od towarów i usług ustawodawca podatkowy nie określił, co należy rozumieć pod pojęciem odpłatności czy wynagrodzenia. Także ustawodawca unijny nie zdefiniował tych terminów dla celów podatkowych. W prawie cywilnym szczególnym rodzajem świadczeń są świadczenia pieniężne, tj. stanowiące przedmiot zobowiązań pieniężnych. Stanowią one podstawową formę prawną w jakiej realizowany jest obrót gospodarczy: wymiana dóbr czy usług, w których ogniwem pośredniczącym jest pieniądz. W takich stosunkach zazwyczaj świadczenie pieniężne jest świadczeniem

[27] Por. J. Nowacki, *Prawo publiczne – prawo prywatne*, Katowice 1992, s. 36 i n.

głównym dla jednej ze stron[28]. Wykonanie zobowiązania pieniężnego polega na spełnieniu świadczenia pieniężnego, czyli wydaniu i przeniesieniu na wierzyciela własności odpowiedniej sumy dłużnej (sumy pieniężnej)[29].

Europejski Trybunał Sprawiedliwości (obecnie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej; dalej jako ETS) podjął próbę doprecyzowania niejasnych pojęć i *„from the Spirit of the Treaty"* (tj. z „ducha Traktatu") wyinterpretował pewne cechy świadczenia odpłatnego[30]. Zgodnie z orzecznictwem ETS przyjmuje się, że odpłatność ma miejsce, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy dostawą towarów lub świadczeniem usług a otrzymanym świadczeniem-wynagrodzeniem będącym świadczeniem wzajemnym. Ponadto, usługodawcę lub dostawcę towarów musi łączyć ze świadczeniobiorcą stosunek prawny, z którego wynikać będzie obowiązek realizacji świadczenia oraz wysokość wynagrodzenia za dokonanie tych czynności. Trybunał dodaje także, że wynagrodzenie to musi być wyrażalne w pieniądzu, co jednak nie oznacza, że musi mieć postać pieniężną, z uwagi na to, że skoro przyjmuje się, że wynagrodzenie jest świadczeniem wzajemnym świadczeniobiorcy, toteż może mieć ono postać rzeczową lub mieszaną. Można zatem przyjąć, że ETS wskazuje, że w świadczeniach pieniężnych musi istnieć możliwość określenia ceny wyrażonej w pieniądzu w stosunku do świadczenia wzajemnego, tj. wynagrodzenia.

Bezpośredni związek pomiędzy dostawą towarów (świadczeniem usług) a wynagrodzeniem, zdaniem ETS, występuje jedynie wówczas, gdy istnieje bezpośrednia i jasno zindywidualizowana korzyść na rzecz dostawcy towaru (świadczącego usługę) i jeśli wynagrodzenie to pozostaje w bezpośrednim związku z dokonaną czynnością.

Trybunał podkreślił także, że w przypadku, gdy działalność danej osoby polega wyłącznie na świadczeniu usług bez bezpośredniego wynagrodzenia – brak jest wtedy podstawy opodatkowania, a zatem takie usługi nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej. Tym samym bowiem osoba taka nie może być traktowana jako podatnik tego podatku, lecz jako ostateczny konsument[31].

Niemniej, zarówno unijny, jak i polski ustawodawca podatkowy zdecydowali się zrównać ze świadczeniami odpłatnymi część świadczeń nieodpłatnych, traktując je tym samym tak, jakby zostały wykonane za wynagrodzeniem. Taka konstrukcja mechanizmu podatkowego w podatku od towarów i usług wydaje się realizacją dwóch podstawowych

---

28 Por. M. Gersdorf, T. Michałowski, *Rozliczenia pieniężne jednostek gospodarki uspołecznionej*, Warszawa 1961, s. 33.

29 Szerzej: A. Krzyżanowski, *Nauka o pieniądzu i kredycie*, Warszawa-Kraków 1922, s. 17; Z. Radwański, *System prawa cywilnego. Tom III. Część 1. Prawo zobowiązań - część ogólna*, Kraków 1981, s. 117 i n.

30 Orzeczenie ETS z dnia 8 marca 1988 r. w sprawie 102/86 pomiędzy Apple and Pear Development Council a Commissioners of Customs Excise; orzeczenie ETS z dnia 5 grudnia 1981 r. w sprawie 154/80 Staatssecretaris van Financiën przeciwko Stowarzyszeniu „Cooperative Aardeappelenbewaarplaats GA".

31 Orzeczenie ETS z dnia 1 kwietnia 1982 r. w sprawie C-89/81 Staatssecretaris van Financiën przeciwko Hong-Kong Trade Development Council.

zasad tego podatku, tj. zasady powszechności opodatkowania oraz zasady neutralności[32]. Powszechność opodatkowania wyraża się w regule, zgodnie z którą każda forma profesjonalnej czy też zorganizowanej działalności podlegać będzie regulacji u.p.t.u., przy czym dla ustawodawcy podatkowego bez znaczenia pozostaje, czy będzie to faza pozyskiwania surowca, produkcyjna, inwestycyjna czy reklamowa. Z punktu widzenia realizacji celu wolnorynkowego powszechność podatku VAT zapewnia równowagę warunków konkurencji, czemu ideologicznie służyć miało wspólnotowe usystematyzowanie tego podatku w formie harmonizacji[33].

Natomiast zasadę neutralności podatku należy zaliczyć do fundamentalnych cech podatku od wartości dodanej. Postulat ten realizowany jest poprzez umożliwienie podatnikowi pomniejszenia podatku należnego o kwoty podatku zapłaconego przy nabyciu towarów i usług związanych z jego działalnością gospodarczą. Zasady tego odliczania opisane są w przepisach Tytułu XI Dyrektywy 112/2006/WE. Neutralność podatku od wartości dodanej dla samego podatnika wyraża się m.in. dążeniem do poszukiwania, wdrażania i ochrony rozwiązań legislacyjnych zapewniających stan prawny, w którym wartość podatku zapłaconego przez podatnika w cenie zakupywanych przez niego towarów i usług wykorzystywanych do celów działalności opodatkowanej nie będzie stanowić dla podatnika ostatecznego kosztu[34].

W ujęciu podatkowoprawnym w przeciwieństwie do cywilnoprawnego nie ma znaczenia, czy darczyńca, dokonując na rzecz drugiej strony przysporzenia, może lub nie może uzyskać jakikolwiek ekwiwalent w chwili dokonania umowy darowizny lub też w przyszłości. Jak już wskazano, na gruncie stosunków cywilnoprawnych o ekwiwalentności świadczeń otrzymywanych przez strony umowy decyduje subiektywne wyobrażenie stron o wielkości wzajemnych świadczeń, co oznacza, że uzyskana przez darczyńcę jakakolwiek korzyść pozbawia daną umowę charakteru umowy darowizny. Natomiast na gruncie prawa podatkowego subiektywne ustalenia podatników pozostają bez wpływu na konsekwencje prawnopodatkowe.

Świadczenie nieodpłatne zrównane z odpłatną dostawą towarów

Świadczeniem nieodpłatnym zrównanym z odpłatną dostawą towarów jest przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem, w szczególności:

---

32 Por. J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*, Wrocław 2011, s. 22.

33 M. Supera-Markowska, *Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania jako koncepcja harmonizacji opodatkowania korporacyjnego w UE*, Warszawa 2010, s. 5.

34 Przykładowo: wyrok WSA z dnia 18 maja 2007r., sygn. akt. III SA/Wa 324/07, nr LEX 339509; orzeczenie ETS z dnia 15 stycznia 1998 r. w sprawie C-37/95 Ghent Coal Terminal przeciwko Państwu Belgijskiemu.

1. przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia;
2. wszelkie inne przekazanie towarów bez wynagrodzenia, w szczególności darowizny

– jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony od tych czynności w całości lub w części.

Zatem ustawodawca podatkowy nakłada obowiązek podatkowy na takie świadczenia nieodpłatne w formie przekazania towarów, które spełniają warunek – podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu tych towarów. Innymi słowy, nieodpłatne przekazanie towarów podlega opodatkowaniu tylko wówczas, gdy w związku z nabyciem bądź wytworzeniem towarów będących przedmiotem przekazania podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego. Aby uznać za opodatkowaną dostawę towarów w postaci nieodpłatnego przekazania przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, musi zostać spełniona łącznie także druga przesłanka: przekazywane towary nie stanowią prezentów o małej wartości ani próbek (art. 7 ust. 3 u.p.t.u.). W przypadku gdy podatnik nie spełni obu ww. przesłanek łącznie, bowiem np. nie przysługiwało mu prawo do odliczenia podatku naliczonego z uwagi na prowadzenie działalności zwolnionej z podatku od towarów i usług lub też przekazuje próbki w rozumieniu u.p.t.u., wówczas nie będzie można uznać nieodpłatnego przekazania za odpłatną dostawę towarów.

Zgodnie z aktualnie obowiązującą regulacją przyjętą przez ustawodawcę podatkowego, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają więc takie świadczenia nieodpłatne, których przedmiotem są towary przeznaczone do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, a podatek naliczony w chwili ich nabycia przez podatnika podlegał w całości lub w części odliczeniu. Ustawodawca próbuje doprecyzować przyjętą zasadę poprzez wskazanie w katalogu otwartym przykładowych form świadczeń nieodpłatnych podlegających opodatkowaniu, którymi są przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników (akcjonariuszy, członków spółdzielni *etc.*), a także wszelkie inne darowizny.

Podatnik podatku od towarów i usług zazwyczaj nie ponosi ciężaru opodatkowania tym podatkiem, zważywszy, że metoda konstrukcyjna podatku od towarów i usług pozwala na jego przerzucanie na nabywców zbywanych przez podatnika towarów i usług. Wobec tego podatek od towarów i usług jest powszechnym podatkiem konsumpcyjnym, ponieważ obciąża wyłącznie konsumpcję, a także podatkiem transparentnym tak długo,

dopóki dany produkt znajduje się w obrocie gospodarczym. Faktyczne (skuteczne) obciążenie tym podatkiem następuje dopiero na etapie przekazania produktu ostatecznemu odbiorcy – konsumentowi, a więc w momencie wyłączenia produktu z obrotu. W obrębie zainteresowania ustawodawcy podatkowego leżą zasadniczo świadczenia odpłatne, one bowiem dają możliwość realnej wyceny i ustalenia podstawy opodatkowania. Niemniej jednak, konstrukcja zrównania części świadczeń nieodpłatnych z odpłatnymi nie uchybia generalnym zasadom komentowanego podatku. Wydaje się, że ustawodawca podatkowy wprowadza mechanizm opodatkowania świadczeń nieodpłatnych w celu zmaterializowania zasad powszechności i neutralności opodatkowania. Opodatkowanie obejmuje zjawisko przekazania przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem. A zatem chodzi o takie sytuacje, kiedy produkt (tu: towar) zostaje wyłączony z danej fazy obrotu, nie podlega dalszej odsprzedaży i następuje jego konsumpcja. Ustawodawca wskazuje, że w szczególności chodzi o przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, lecz także o wszelkie inne przekazanie towarów bez wynagrodzenia, w szczególności darowizny, przy czym każdorazowo musi spełnić się dodatkowy warunek – podatnikowi musiało przysługiwać, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu tych towarów. Gdyby ustawodawca nie nałożył obowiązku podatkowego na wyżej opisane świadczenia nieodpłatne, mogłoby dojść do luki konstrukcyjnej w mechanizmie opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Podatnik miałby prawo dokonania odliczenia podatku naliczonego przy zakupie danego towaru, co wynika z zasady neutralności czy też z zasady przerzucalności tego podatku, ale następnie towar ten nie stanowiłby przedmiotu obrotu gospodarczego. Nastąpiłoby jego wyprowadzenie z obrotu i ostateczna konsumpcja. W związku z tym, że przekazanie towaru miałoby charakter nieodpłatny, podatnik nie uzyskałby realnej korzyści z tytułu realizacji takiego świadczenia, aczkolwiek nie doszłoby także do skutecznego ekonomicznego obciążenia podatkiem od towarów i usług ostatecznego ogniwa – konsumenta. Ponadto, podatnik miałby prawo dokonania odliczenia podatku naliczonego przy zakupie danego dobra, ale nie wykazywał podatku należnego z tytułu jego fazy obrotu tym dobrem. Wydaje się zatem, że zrównanie części świadczeń nieodpłatnych z odpłatnymi ma na celu uniknięcie nadużyć z mogącej powstać luki prawnej w przypadku braku takiej regulacji.

Ustawodawca podatkowy przyjmuje na gruncie dostawy towarów w ustawie o podatku od towarów i usług odrębne od cywilistycznego rozumienie pojęcia świadczenia

nieodpłatnego, sprowadzając go do pojęcia darowizny, przy czym aby uznać świadczenie nieodpłatne w postaci przekazania towarów związanych z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem za darowiznę podlegającą opodatkowaniu, nie musi ona spełniać innych warunków aniżeli te, na które ustawodawca powołuje się w art. 7 ust. 2 u.p.t.u. Ustawodawca podatkowy posługuje się bowiem zwrotem „a także wszelkie inne darowizny", co wskazuje, że zgodnie z wolą ustawodawcy podatkowego opodatkowaniu na mocy art. 7 ust. 2 u.p.t.u. podlega świadczenie nieodpłatne w postaci darowizny. Jednakże, aby doszło do zmaterializowania tej normy prawnej, istotne są wyłącznie dwa warunki. Po pierwsze, podatnikowi przysługiwało prawo obniżenia podatku należnego o wysokość podatku naliczonego w momencie nabycia towaru, który następnie nieodpłatnie przekazuje lub zużywa. Po drugie, towar ten związany jest z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem, ale jego zużycie lub przekazanie następuje na cele inne niż z nim związane. W sferze obojętności ustawodawcy podatkowego pozostają takie przesłanki, które warunkują darowiznę na gruncie prawa cywilnego, co oznacza, że choć ustawodawca podatkowy posługuje się pojęciem „darowizna", nie ma na myśli darowizny w rozumieniu prawa cywilnego. Uwarunkowania formalne i materialne uznania danego świadczenia za przedmiot darowizny właściwe dla stosunku cywilnoprawnego nie stanowią przesłanek dla zrodzenia stosunku prawnopodatkowego. Powyższe wprowadza zamęt legislacyjny, nie sposób bowiem nie zauważyć, że przecież każdorazowo w ramach jednej czynności prawnej, co do zasady, rodzą się niejako dwa stosunki prawne. Z jednej strony mamy do czynienia ze stosunkiem prawnym powstałym w obszarze prawa cywilnego, a z drugiej w obszarze prawa podatkowego. Nie jest jednak możliwe, by w sposób precyzyjny i jednoznaczny oba te stosunki od siebie odseparować, gdyż zobowiązanie podatkowe jest bezpośrednio związane z realizacją zobowiązania prawnego na gruncie prawa cywilnego (jest jego konsekwencją). Oznacza to, że zasadniczo dane świadczenie na gruncie prawa cywilnego implikować powinno określone zobowiązanie podatkowe.

Wykładnia językowa analizowanych przepisów u.p.t.u. budzi pewne wątpliwości interpretacyjne. Przepisy bowiem wyrażają regułę, iż przedmiotem opodatkowania jest nieodpłatne przekazanie określonych towarów. W znaczeniu językowym[35] „przekazać" znaczy tyle, co oddać, powierzyć kogoś, coś komuś innemu. Uznać należy, że istotą przekazania będzie więc wyzbycie się władztwa nad towarem, przeniesienie prawa do rozporządzania tą rzeczą (towarem) jak właściciel na inną osobę. Przekazaniem nie jest wydanie rzeczy innej osobie tylko do używania z zastrzeżeniem zwrotu. Przekazanie będzie definitywnym wyzbyciem się danej rzeczy (władztwa nad nią)[36].

[35] *Słownik języka polskiego*, PWN, http://sjp.pwn.pl.
[36] Por. A. Bartosiewicz, *Ustawa o podatku VAT. Komentarz*, LEX 2012.

Mając na uwadze powyższe w literaturze przedmiotu[37] coraz częściej podnosi się, że ustawodawca podatkowy jest niekonsekwentny. Przepis wyrażony w art. 7 ust. 2 u.p.t.u. stanowi, że opodatkowaniu podlega nieodpłatne przekazanie określonych towarów, ale następnie – w dalszej części tego przepisu – ustawodawca wskazał, iż opodatkowaniu podlega już nie tylko przekazanie, ale przekazanie lub zużycie towarów na określone cele. Innymi słowy, powyższe konstruuje następującą zasadę: „opodatkowaniu podlega nieodpłatne przekazanie, w szczególności przekazanie lub zużycie na określone cele". Natomiast w myśl *Słownika języka polskiego*[38] „zużycie" oznacza takie użycie, które prowadzi do zniszczenia, zmniejszenia się zasobu czegoś. Wobec powyższego, czym innym jest zatem „przekazanie", a czym innym „zużycie". Nie można zgodzić się z ustawodawcą podatkowym, że „zużycie" jest rodzajem „przekazania", a na to wskazuje obecna konstrukcja przepisu.

Nie można także rozszerzać zakresu opodatkowania także ponad to, co wyrażono na początku przepisu, tj. ponad „nieodpłatne przekazanie". Zużycie jest czym innym niż nieodpłatne przekazanie. W kontekście gramatycznej wykładni art. 7 ust. 2 pkt 1 u.p.t.u. wątpliwości budzi zatem to, czy zużycie towarów „na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia" faktycznie podlega opodatkowaniu. Za przyjęciem takiej wykładni wskazują chociażby cele nowelizacji, jak również brzmienie przepisów unijnych, aczkolwiek taka interpretacja jest jednak sprzeczna z tym, co wynika z zastosowania wykładni językowej.

Świadczenia nieodpłatne zrównane z odpłatnym świadczeniem usług

Przy ocenie charakteru świadczenia jako przedmiotu opodatkowania na gruncie u.p.t.u. ustawodawca podkreśla powszechność opodatkowania z uwagi na objęcie jej zakresem każdego świadczenia. W płaszczyźnie prawa podatkowego na gruncie u.p.t.u. świadczenie stanowić będzie albo usługę, albo dostawę towarów. Skuteczne, tj. faktyczne opodatkowanie tego świadczenia jest jednakże uzależnione od wielu dodatkowych czynników, m.in. od jego odpłatności.

Co do zasady, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (obok dostawy towarów) podlega odpłatne świadczenie usług, natomiast usługi świadczone nieodpłatnie nie podlegają opodatkowaniu, niezależnie od tego, czy nieodpłatność jest istotą danej usługi, czy też usługa została wykonana bez wynagrodzenia[39]. Jednakże wolą ustawodawcy

[37] Tamże; P. Karwat, [w:] H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, t. II, Warszawa 2008, s. 66 i n.
[38] *Słownik języka polskiego*, PWN, http://sjp.pwn.pl.
[39] A. Kaźmierczyk, *Podatek od towarów i usług*, Warszawa 2011, s. 202.

podatkowego ustawa rozciąga opodatkowanie również na niektóre usługi wykonywane nieodpłatnie. Dotyczy to takich czynności, w których podatnik, podejmując określone czynności, w istocie staje się konsumentem takich usług.

Z analizy przepisu art. 8 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u. wynika, że pojęcie świadczenia – składającego się na istotę usługi – ustawodawca podatkowy zasadniczo interpretuje zgodnie z jego cywilistycznym rozumieniem, przez to świadczenie rozumie bowiem każde zachowanie na rzecz innej osoby, przy czym na zachowanie to składać się może zarówno działanie (uczynienie, wykonanie czegoś na rzecz innej osoby), jak i zaniechanie (nieczynienie bądź też tolerowanie, znoszenie określonych stanów rzeczy). Świadczenie tych w obu ujęciach zakłada istnienie podmiotu będącego jego odbiorcą (konsumentem usługi). Musi to być podmiot inny niż wykonujący usługę. Świadczenie na własną rzecz nie jest usługą, gdyż nie występuje wówczas konsument usługi (odbiorca świadczenia)[40]. Ustawodawca przyjmuje zatem, że dokonywanie świadczeń na rzecz własnej działalności podatnika nie stanowi usługi podlegającej opodatkowaniu. Niemniej jednak, czym innym jest przypadek przekazania usługi na tzw. potrzeby osobiste[41].

Za świadczenia zrównane z odpłatnym świadczeniem usług, zgodnie z art. 8 u.p.t.u., uważa się nieodpłatne świadczenia, niebędące dostawą towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, a podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony przy nabyciu tych towarów w całości lub w części, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika.

Wobec powyższego ustawodawca podatkowy wprowadził dwie kategorie nieodpłatnego świadczenia usług podlegające opodatkowaniu. Po pierwsze, o czym traktuje przepis art. 8 ust. 2 pkt 1 u.p.t.u., użycie towarów powiązanych z prowadzonym przedsiębiorstwem podatnika na cele prywatne bądź każde inne niezwiązane z działalnością. Jeśli towary, które są wykorzystywane na cele prywatne, zostałyby nabyte bez prawa do odliczenia (np. na cele działalności zwolnionej albo ich dostawa była opodatkowana marżą) lub zostałyby nabyte w ogóle bez podatku (np. zakup od podmiotu niebędącego podatnikiem podatku od towarów i usług), to wówczas ich wykorzystanie na cele inne niż związane z działalnością nie będzie podlegać opodatkowaniu, gdyż nie mieści się w zakresie komentowanego przepisu.

Po drugie, na co wskazuje przepis art. 8 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u., ustawodawca wskazuje na wszelkie nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż prowadzona działal-

[40] A. Krukowski, *Autonomia prawa podatkowego w ujęciu wspólnotowym na tle podatku od towarów i usług*, [w:] A. Dębiński (red.), *W służbie nauki prawa finansowego*, Lublin 2010, s. 172.

[41] J. Martini, P. Skorupa, M. Wojda, *VAT*, Warszawa 2010, s. 135.

ność gospodarcza. Podobnie jak w przypadku dostaw towarów opodatkowaniu podlega każde wykorzystanie określonych towarów na cele inne niż związane z działalnością. Ustawodawca jedynie przykładowo wymienia te cele. Chodzi o takie usługi, których wykonywanie nie jest konieczne do celów prowadzonej działalności. Usługi te nie są także pożądanym uzupełnieniem działalności podatnika[42]. Do końca marca 2011 r. nieodpłatne świadczenie na potrzeby osobiste wskazane w przepisie art. 8 ust. 2 u.p.t.u. było zrównane z odpłatnym świadczeniem usług, gdy podatnikowi służyło prawo do odliczenia podatku naliczonego. Przekazując nieodpłatnie określone świadczenia, podatnik, łącznie z osobą, na której rzecz dokonano świadczenia, występował bowiem w roli konsumenta. Stąd też w zamiarze ustawodawcy powinien on ponosić ciężar podatku, który obciąża konsumpcję. Za czynność zrównaną z odpłatnym świadczeniem usług ustawodawca uznawał także wszelkie nieodpłatne świadczenie usług, jeżeli nie były one związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa, a podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów lub usług związanych następnie z wyświadczeniem tego rodzaju usługi. Także i w tym przypadku podatnik występował bowiem w roli konsumenta tej usługi, przeznaczając ją na cele niezwiązane z prowadzoną działalnością.

Od 1 kwietnia 2011 r. w zakresie nieodpłatnego świadczenia usług przez podatnika podatku od towarów i usług do celów innych niż działalność gospodarcza bez znaczenia pozostaje dla ustawodawcy występowanie prawa do obniżenia podatku należnego o naliczony w momencie ich zakupu (lub zakupu towarów służących ich realizacji). Istotny jest jedynie brak związku pomiędzy realizacją świadczenia w postaci nieodpłatnej usługi a prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą. Celem wprowadzenia takiej regulacji może być zapewnienie powszechności opodatkowania oraz zachowanie zasad konkurencyjności. W ocenie ustawodawcy świadczenie usług przez podatnika na tzw. potrzeby własne stawia go w takiej samej sytuacji prawnopodatkowej, jak gdyby usługi te zakupił od innego podmiotu na rynku gospodarczym, a zatem zobowiązany jest do opodatkowania tegoż świadczenia. Jednakże obowiązek podatkowy powstaje niezależnie od tego, czy podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów lub usług służących wykonaniu usługi na potrzeby osobiste. Brak tego warunku może prowadzić w pewnych sytuacjach do podwójnego opodatkowania danego świadczenia[43].

[42] A. Bartosiewicz, *op. cit*.

[43] A. Bącal, *Orzecznictwo ETS (TSUE) a polska ustawa o VAT*, Wrocław 2010, s. 129; J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*, t. I, Wrocław 2010, s. 4–5.

Wnioski

Ustawodawca podatkowy nakłada obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług na świadczenia nieodpłatne, które spełniają łącznie te przesłanki, na które wskazują przepisy u.p.t.u. Poza znaczeniem dla podatkowoprawnego stanu faktycznego w tym zakresie są regulacje prawa cywilnego wyrażone głównie w przepisach k.c. Objęcie przedmiotem opodatkowania świadczeń nieodpłatnych w rozumieniu odbiegającym czy też zupełnie niezależnym od cywilistycznego wydaje się jednak uzasadnione pewnymi względami. Po pierwsze, ustawodawca podatkowy pragnie tworzyć konstrukcje podatkowe przeciwdziałające wykorzystywaniu instytucji cywilnoprawnych do omijania prawa podatkowego. Po drugie, przepisy opodatkowujące świadczenia nieodpłatne podatkiem od towarów i usług materializują ogólną zasadę powszechności podatku obrotowego, który w swym zakresie przedmiotowym obejmować wszak powinien wszelkie formy ostatecznej konsumpcji towaru bądź usługi. Z drugiej jednak strony odseparowanie prawa podatkowego od prawa cywilnego w zakresie przedmiotowym prowadzi do wątpliwości interpretacyjnych przepisów z uwagi na brak niezbędnych definicji legalnych pojęć o naturze cywilistycznej, którymi posługuje się ustawodawca podatkowy, a których potoczne znaczenie językowe prowadzi do sprzecznych lub niejednoznacznych wyników. Ustawodawca podatkowy pozostaje także niekonsekwentny w przyjętej przez siebie metodzie regulacji. W ramach jednego aktu prawnego tworzy różne mechanizmy opodatkowania świadczeń nieodpłatnych, opierając je na nieskorelowanych przesłankach prawnych. Przyjęty przez niego model opodatkowania nieodpłatnej dostawy towarów jest wewnętrznie niespójny ze względu na nieprawidłowość zastosowanych w nim pojęć.

Wydaje się, że prawa podatkowego, choć jest niezależną gałęzią prawa, nie należy stosować bezwzględnie autonomicznie, tj. tylko z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa, ponieważ prowadziłoby to do ograniczeń w funkcjonowaniu instytucji cywilnoprawnych. Prawidłowe stosowanie prawa podatkowego wymaga znajomości reguł i zasad prawnych, na jakich jest ono oparte, a także zasad funkcjonowania prawa cywilnego. Nie sposób bowiem zaprzeczyć istnieniu wpływu zdarzeń prawnych powstałych na gruncie prawa cywilnego przy formułowaniu podatkowoprawnego stanu faktycznego. W świetle powyższych uwag za uzasadnione wydaje się stanowisko postulatu zmiany prawa podatkowego w omawianym zakresie.

Sebastian Twardoch

Wybrane problemy wierzytelności nieściągalnych w podatku dochodowym od osób prawnych

Słowa kluczowe:
podatek dochodowy od osób prawnych, koszty uzyskania przychodów, wierzytelności nieściągalne

Każdy przedsiębiorca, prowadząc działalność gospodarczą, ma prawo żądać do kontrahenta należności za prawidłowo wykonaną usługę bądź dostawę towaru. Niekoniecznie jednak we wszystkich sytuacjach dochodzi do dobrowolnej spłaty należności. Niestety, definicja przychodu jednoznacznie wskazuje, iż podatnik, nawet jeżeli nie otrzymał zapłaty z tytułu prawidłowo wykonanej umowy, to i tak jest zobowiązany do wykazania kwoty należności jako przychodu należnego i odprowadzenia podatku dochodowego. Niezależnie zatem od faktu otrzymania należności za świadczoną pracę, będzie ponosić skutki podatkowe. Zaliczenie zatem do przychodów wierzytelności nieściągalnej, bez możliwości zaliczenia tej wierzytelności do kosztów uzyskania przychodów, powodowałoby płacenie podatku od nieotrzymanych środków pieniężnych, czyli od zawyżonej podstawy opodatkowania.

Wychodząc naprzeciw tej sytuacji ustawodawca zdecydował się na możliwość rozliczenia nieuregulowanych należności – pod pewnymi warunkami – w kosztach uzyskania przychodów w podatkach dochodowych. Do celów niniejszej publikacji skoncentruję się jednak wyłącznie na przepisach ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych[1].

1. Wierzytelności nieściągalne – problemy ogólne

W literaturze przedmiotu „wierzytelność" definiowana jest jako uprawnienie przysługujące jednej stronie stosunku prawnego (wierzycielowi) do domagania się od drugiej strony stosunku prawnego (dłużnika) spełnienia określonego świadczenia. Wierzytelność zaś przyjmuje postać roszczenia wówczas, gdy podmiot zobowiązany został zindywidualizowany już w momencie powstania zobowiązania, a należne zobowiązanie jest od samego początku ściśle określone.

[1] T.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.; dalej: ustawa o PDOP.

Na gruncie podatków dochodowych istotny jest podział na:

1. wierzytelności, których nieściągalność została udokumentowana,
2. wierzytelności, których nieściągalność uznaje się za uprawdopodobnioną.

W art. 16 ust. 1 pkt 25 ustawy o PDOP zasadniczo wierzytelności odpisanych jako nieściągalne ustawodawca nie uznaje za koszt uzyskania przychodów, z wyjątkiem takich wierzytelności, które zanim stały się nieściągalne, zostały na podstawie art. 12 ust. 3 ustawy o PDOP zarachowane jako przychody należne, a których nieściągalność została udokumentowana:

1. postanowieniem o nieściągalności, uznanym przez wierzyciela za odpowiadające stanowi faktycznemu, wydanym przez właściwy organ postępowania egzekucyjnego, albo
2. postanowieniem sądu o:
   a. oddaleniu wniosku o ogłoszenie upadłości, gdy majątek masy nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania upadłościowego, lub
   b. umorzeniu postępowania upadłościowego, gdy zachodzi okoliczność wymieniona pod lit. a), lub
   c. ukończeniu postępowania upadłościowego, albo
3. protokołem sporządzonym przez podatnika, stwierdzającym, że przewidywane koszty procesowe i egzekucyjne związane z dochodzeniem wierzytelności byłyby równe lub wyższe od jej kwoty (art. 16 ust. 2 ustawy o PDOP).

Z analizy powyższych przepisów wynika, iż wierzytelności nieściągalne mogą być uznane za koszt uzyskania przychodów, jeżeli wcześniej zostały zarachowane do przychodów, a ich nieściągalność podatnik udokumentował w sposób przewidziany w ustawie o PDOP.

Przepisy te jednoznacznie wskazują, że stan nieściągalności powinien być udokumentowany tylko w sposób przewidziany ustawą o PDOP. Tylko i wyłącznie gdy spełnione są te warunki, podatnik ma prawo zarachować konkretne wierzytelności bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów. Rozwiązanie przyjęte na gruncie ustawy o PDOP odróżnia je od rezerw tworzonych na takie wierzytelności zgodnie z przepisami szeroko rozumianego prawa bilansowego. Potwierdza to liczne orzecznictwo sądów administracyjnych oraz organów podatkowych. Przykładowo (co prawda na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ale tożsamej regulacji), w wyroku z dnia 30 maja 2005 r., I SA/Bk 78/05, WSA w Białymstoku podkreślił, że „Ustalony w art. 23 ust. 2 ustawy z 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych katalog okoliczności definiujących nieściągalność wierzytelności ma charakter zamknięty", zaś np. w wyroku NSA z dnia 24 stycznia 1997 r., I SA/Po 1048/96 stwierdzono, że nie jest podstawą do uznania wierzytelności za nieściągalną informacja o likwidacji podmiotu

gospodarczego (dłużnika) otrzymana w urzędzie pocztowym lub w odpowiednim wydziale urzędu miasta (gminy). Dokumentem udowadniającym nieściągalność wierzytelności nie może być także postanowienie prokuratury o umorzeniu śledztwa w sprawie oszustwa, na mocy którego fikcyjna firma wyłudziła od podatnika towar, za który nie zapłaciła. Nie jest również dokumentem umożliwiającym zaliczenie wierzytelność do kosztów uzyskania przychodów wyjawienie majątku przez dłużnika, z którego wynika, że nie ma on majątku podlegającego egzekucji. Środek ten jest bowiem zarządzany przez sąd, nie mniej jednak jest to oświadczenie samego dłużnika, a nie postanowienie organu egzekucyjnego.

Tym samym naruszenie ustawowych warunków udokumentowania nieściągalności powoduje utratę prawa do zaliczenia danej wierzytelności do kosztów uzyskania przychodów. Oznacza to, iż posiadanie przez podatnika innych dokumentów, np. informacji o likwidacji podmiotu otrzymanej w urzędzie pocztowym lub w wydziale działalności gospodarczej urzędu miejskiego nie daje mu takiego prawa.

2. Postanowienie o nieściągalności

Zgodnie z art. 16 ust. 2 pkt 1 ustawy o PDOP nieściągalność wierzytelności dokumentuje postanowienie o nieściągalności – uznane przez wierzyciela jako odpowiadające stanowi faktycznemu – wydane przez właściwy organ postępowania egzekucyjnego. Analizując zapisy ustawy oraz cel ustawodawcy, należy podkreślić, iż termin „postanowienie o nieściągalności" nie jest tożsamy z postanowieniem o umorzeniu egzekucji. Tym samym, aby zatem podatnik mógł uznać nieściągalną wierzytelność za koszty uzyskania przychodów z treści „postanowienia o nieściągalności" musi jednoznacznie wynikać, że nie istnieje majątek, z którego może być egzekwowana wierzytelność. Zdaniem organów podatkowych podstawą do zaliczenia w ciężar kosztów uzyskania przychodów nie może być postanowienie o umorzeniu postępowania np. z powodu uchybień formalnych, jak i inne postanowienia organów egzekucyjnych, z których treści wynika, iż podstawą nieściągalności wierzytelności nie był brak majątku dłużnika (Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 30 listopada 1995 r., Nr PO 4/AS–722–837/95). W efekcie brak odniesienia się przez organ egzekucyjny w uzasadnieniu postanowienia o umorzeniu postępowania egzekucyjnego do braku majątku dłużnika, z którego mogłaby być egzekwowana należność, skutecznie uniemożliwia wierzycielowi możliwość rozliczenia wierzytelności w kosztach uzyskania przychodów. Analogicznie w tej kwestii wypowiedział się Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach z 29 kwietnia 2011 r., IBPBI/1/415-136/11/AB: „Postanowienie o nieściągalności wierzytelności nie może być utożsamiane z postanowieniem o umorzeniu egzekucji. Nie będzie stanowiło podstawy do zaliczenia wierzytelności nieściągalnej do kosztów uzyskania przychodu po-

stanowienie o umorzeniu egzekucji z przyczyn formalnych. Aby bowiem postanowienie takie mogło stanowić podstawę zaliczenia wierzytelności nieściągalnej do kosztów uzyskania przychodu, z jego treści powinno jasno wynikać, iż dłużnik nie posiada majątku, z którego egzekwowana wierzytelność może zostać zaspokojona".

Dodatkowo, jak podkreślił NSA w wyroku z 9 stycznia 2009 r., sygn. akt II FSK 1754/07: „postanowienie o nieściągalności by mogło być uznane za dokumentujące nieściągalność, musi być »uznane przez wierzyciela jako odpowiadające stanowi faktycznemu«. Oznacza to, że wierzyciel by móc zaliczyć tę nieściągalną wierzytelność, musi jeszcze mimo postanowienia o nieściągalności uznać, że odpowiada ono stanowi faktycznemu jako zgodne z rzeczywistością na dzień zaliczenia tej wierzytelności do kosztów uzyskania przychodów. Ma to związek z przepisami: art. 826 K.p.c. (Kodeksu postępowania cywilnego – przyp. red.), zgodnie z którymi umorzenie postępowania egzekucyjnego, a więc także z przyczyny wskazanej w art. 824 § 1 pkt 3 K.p.c. nie pozbawia wierzyciela możliwości wszczęcia ponownej egzekucji […]. Stan nieściągalności to stan faktyczny, dynamiczny, który może ulec zmianie".

Wątpliwości powstają również, co do możliwości uznania za wierzytelność nieściągalną wierzytelność przysługującą od dłużnika, względem którego zostało wcześniej wydane postanowienie o nieściągalności dotyczące innej wierzytelności.

Analizując treść art. 16 ust. 1 pkt 25 i art. 16 ust. 2 ustawy o PDOP można dojść do wniosku, iż nie jest konieczne odrębne dokumentowanie każdej z wierzytelności wobec tego samego dłużnika odrębnymi dokumentami, jeśli z posiadanych dokumentów (postanowienia organu egzekucyjnego) wynika jasno, że majątek dłużnika nie wystarcza na zaspokojenie nawet jednej z dochodzonych wierzytelności albo kosztów postępowania.

Konsekwentnie zatem wszelkie wierzytelności dotyczące danego dłużnika, a więc i te, dla których nie zostało wydane postanowienie organu egzekucyjnego, można uznać za takie, których nieściągalność została udokumentowana. Skoro bowiem nieściągalność jednej wierzytelności została udokumentowana stosownym dokumentem, z którego wynika brak majątku, tożsame rozstrzygnięcie zostanie wydane wobec pozostałych wierzytelności. Uprawnione powinno być zatem stanowisko umożliwiające zaliczenie do kosztów podatkowych zarówno kwoty wierzytelności, dla których zostało wydane postanowienie o nieściągalności, jak również kwoty wierzytelności wymagalnej w chwili uzyskania postanowienia o nieściągalności, która nie była jednak przedmiotem postępowania sądowego. Potwierdzili to Dyrektor Izby Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 12.01.2011r., sygn. IPPB3/423-729/10-4/JB oraz Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 10.08.2012 r., sygn. IPTPB1/415-298/12-2/ASZ.

Niestety, coraz częściej organy podatkowe prezentują odmienne stanowisko. Podkreślają, iż udokumentowanie nieściągalnej wierzytelności dotyczy wyłącznie tej kon-

kretnej wierzytelności i tym samym tylko ta wierzytelność mogłaby być rozliczona w kosztach uzyskania przychodów – a nie pozostałe, nieudokumentowane (tak Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z dnia 16 grudnia 2011 r., sygn. IBPBI/1/423-44/11/AB). Analogicznie w tej kwestii wypowiadają się niektóre wyroki sądów administracyjnych (NSA w wyroku z dnia 9 stycznia 2009 r., sygn. akt II FSK 1754/07 oraz WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 6 maja 2011 r., sygn. akt I SA/Sz 132/11), w którym czytamy: „ nie można w sposób jednoznaczny stwierdzić, iż przy tożsamości dłużnika wszelkie jego wierzytelności można uznać za nieściągalne na podstawie jednego postanowienia o nieściągalności wydanego przez właściwy organ egzekucyjny (art. 16 ust. 2 pkt 1 u.p.d.p.), dotyczącego tylko jednej z wielu wierzytelności. W związku z tym, choć wcześniej prowadzona wobec dłużnika [...] egzekucja okaże się bezskuteczna w odniesieniu do jednej wierzytelności (także o mniejszej od pozostałych wartości), nie można wykluczyć, że w przyszłości wobec innych wierzytelności będzie ona skuteczna z uwagi na nowe okoliczności faktyczne, np. pojawieniem się nowych składników majątkowych. Niemniej jednak każda z ww. wierzytelności, aby mogła być uznana za nieściągalną, musi być udokumentowana w sposób wskazany w poszczególnych punktach art. 16 ust. 2 pkt 1-3 u.p.d.p. Tym samym, aby dana wierzytelność wskazana w art. 16 ust. 1 pkt 25 u.p.d.p. mogła zostać zaliczona w koszty uzyskania przychodów, konieczne jest jej udokumentowanie w sposób wskazany w jednym z trzech punktów art. 16 ust. 2 u.p.d.p.”

Reasumując, udokumentowanie nieściągalności jednej z wierzytelności nie pozwala na uznanie pozostałych za nieściągalne i zaliczenie ich do kosztów podatkowych.

Dodatkowo zdaniem sądów administracyjnych, w przypadku gdy wierzytelność była zabezpieczona, należy udokumentować jej nieściągalność nie tylko w stosunku do dłużnika, ale także w stosunku do poręczycieli (wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2008 r., sygn. akt II FSK 173/08).

Nieco inaczej należy rozliczyć postanowienie o nieściągalność jedynie części wierzytelności, którą skierowano do egzekucji. Zdaniem większości organów podatkowych w przypadku uzyskania postanowienia o nieściągalności jedynie części wierzytelności, którą podatnik skierował do egzekucji, nie stanowi przeszkody do odpisania jako nieściągalnej całej wierzytelności. Analogicznie w tej kwestii wypowiedziało się Ministerstwo Finansów w piśmie z 3 listopada 1999 r., nr PB3-2099-IP-722-314/99: „Wielkość wierzytelności wynika z prawomocnego orzeczenia sądu i ksiąg podatnika. W przypadku gdy podatnik wystąpi do organu postępowania egzekucyjnego o egzekucję jedynie części ustalonej wierzytelności, postanowienie o nieściągalności tej części powoduje, że całą wierzytelność można uznać za nieściągalną. Dowodem zatem do uznania całej wierzytelności za koszty uzyskania przychodów będzie postanowienie o nieściągalności

części tej wierzytelności wydane przez właściwy organ postępowania egzekucyjnego". Podobne stanowisko zajął WSA w Szczecinie w wyroku z 6 maja 2011 r., sygn. akt I SA/Sz 132/11, gdzie stwierdził, że podatnik, chcąc uznać wierzytelności za nieściągalne, powinien wierzytelność skierować na drogę sądową (w celu uzyskania tytułu wykonawczego i klauzuli wierzytelności bezspornej). Następnie może wystąpić do organu egzekucyjnego o egzekucję choćby części ustalonej wierzytelności i uzyskać rozstrzygnięcie, z którego jednoznacznie by wynikało, że dłużnik nie posiada majątku wystarczającego do zaspokojenia dochodzonego roszczenia.

3. Postanowienie sądu

Nieściągalność wierzytelności może być udokumentowana również postanowieniem sądu o:

- oddaleniu wniosku o ogłoszenie upadłości obejmującej likwidację majątku, gdy majątek niewypłacalnego dłużnika nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania (art. 16 ust. 2 pkt 2 lit. a ustawy o PDOP), lub
- umorzeniu postępowania upadłościowego obejmującego likwidację majątku, gdy majątek niewypłacalnego dłużnika nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania (art. 16 ust. 2 pkt 2 lit. b ustawy o PDOP), lub
- ukończeniu postępowania upadłościowego obejmującego likwidację majątku (art. 16 ust. 2 pkt 2 lit. c ustawy o PDOP).

Pierwsze dwa postanowienia sądu, umożliwiające zaliczenie wierzytelności do kosztów, wynikają ze stanu majątku dłużnika. Z treści postanowienia powinno bezspornie wynikać, że majątek ten jest niewystarczający, aby pokryć z niego koszty postępowania upadłościowego. Umorzenie postępowania upadłościowego z innych przyczyn nie będzie wywierało skutków w kosztach uzyskania przychodów. W przypadku trzeciego, wyłącznie postanowienie o ukończeniu postępowania upadłościowego będzie umożliwiało ujęcie danej wierzytelności w rachunku podatkowym. Tym samym wydane przez sąd postanowienie o ogłoszeniu upadłości obejmującej likwidację majątku dłużnika nie będzie stanowiło podstawy do rozliczenia wierzytelności w kosztach uzyskania przychodów (chyba że poprzez podatkowy odpis aktualizujący).

Należy podkreślić, iż w przypadku, gdy wierzytelności podatnika nie zostały zaspokojone lub uzyskał on należności wystarczające na pokrycie tylko części długu upadłego, uzyskane postanowienie będzie podstawą zaliczenia niespłaconej część wierzytelności do kosztów uzyskania przychodów.

4. Protokół sporządzony przez podatnika

Wśród dowodów dokumentujących nieściągalność wierzytelności ustawodawca wymienił również protokół sporządzany przez podatnika. Podatnik ma bowiem prawo ująć nieściągalne wierzytelności jako koszt uzyskania przychodów w rachunku podatkowym, jeżeli przewidywane koszty procesowe i egzekucyjne, udokumentowane protokołem sporządzonym przez niego, związane z dochodzeniem wierzytelności, byłyby równe albo wyższe od kwoty wierzytelności.

Praktyka pokazuje, iż taka forma dokumentacji znajdzie zastosowanie w odniesieniu do sytuacji, gdy kwota wierzytelności jest niewielka, a dochodzenie wierzytelności poprzez wszczęcie postępowania sądowego i egzekucyjnego byłoby dla podatnika nieopłacalne. W efekcie podatnik musi samodzielnie przygotować protokół i na jego podstawie zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wartość należności nieuiszczonych przez kontrahenta, bez konieczności uprzedniego wszczęcia postępowania sądowego.

Warunkiem *sine qua non* jest jednak wskazanie w protokole wydatków, jakie podatnik musiałby ponieść na wyegzekwowanie danej wierzytelności. Można ująć wydatki, które zostałyby poniesione przez podatnika w przypadku dochodzenia wierzytelności w drodze procesowej, takie jak koszty sądowe, koszty zastępstwa procesowego, zwrot świadkom utraconego zarobku za czas stawiennictwa w sądzie, koszty zaliczki na ekspertyzy biegłych, koszty egzekucji komorniczej, koszty sporządzenia aktualnych dokumentów podatnika (jak np. odpis z KRS), poświadczenia notarialne.

5. Podsumowanie

Instytucja nieściągalnych wierzytelności jest instytucją konieczną w regulacjach dotyczących podatku dochodowego. Niemniej jednak ze względu na swoją naturę oraz różnice interpretacyjne w tym zakresie, jej wykorzystanie powinno przebiegać po dokładnej analizie stanu faktycznego oraz obowiązującej linii orzeczniczej sądów administracyjnych oraz organów podatkowych.

ISBN 978-83-61370-58-1