

Jacek Leńczuk

GRANICE AUTONOMII PRAWA PODATKOWEGO

1. Uwagi ogólne

Temat autonomii prawa podatkowego nie jest nowym problemem badawczym. Nie budzi większych kontrowersji i został w miarę wyczerpująco opisany w literaturze przedmiotu¹. Dotychczas dotyczył on jednak w znacznej mierze problematyki stosowania materialnego prawa podatkowego, a od pewnego czasu dyskusja coraz częściej toczy się wokół procesu jego stanowienia. W ujęciu wewnętrznym autonomia prawa podatkowego odnosi się do stosunków tego prawa z innymi gałęziami prawa w obrębie systemu prawa. Podstawowym powodem dla zaistnienia tego rodzaju autonomii było wyodrębnienie prawa podatkowego jako osobnej gałęzi prawa, ze względu na swoiste dla tego prawa cele, instytucje prawne, siatkę pojęciową oraz metodę regulacji. Podkreślano, iż w związku z tym, że stosunki prawnopodatkowe służyc mają przede wszystkim realizacji celów i zadań o charakterze fiskalnym, a zatem w konsekwencji z uszczerbkiem dla dochodów lub majątku podatników, muszą być kształtowane na innych podstawach i zasadach aniżeli pozostałe stosunki prawne, przede wszystkim z obszaru prawa cywilnego². Nad problemem tym pochyliło się orzecznictwo już w 1993 r., wskazując, iż „cechą charakterystyczną polskiego prawa podatkowego jest jego autonomiczność w stosunku do innych gałęzi prawa pozytywnego”³. Nie zanegowano poglądu, że autonomia prawa podatkowego to swego rodzaju kompromis pomiędzy zasadami spójności i zupełności systemu prawa, do którego prawo podatkowe przynależy, a jego niezależnością w obrębie tego systemu. Dzisiaj bez przyjęcia koncepcji autonomii prawa podatkowego, jej uzasadnienia oraz metodologii trudno by było prawodawcy wprowadzać rozwiązania skutecznie uszczelniające system prawa podatkowego.

¹ M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego w świetle orzecznictwa NSA*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001/2, s. 39–58; R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, „Przegląd Podatkowy” 2003/10, s. 12; A. Gomułowicz [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002, s. 136 i n.; A. Hanusz, *W kwestii autonomii prawa podatkowego* [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, red. A. Kostecki, Kraków 2000, s. 63–73; uchwała NSA z 2.04.2012 r., II FPS 3/11, LEX nr 1127052.

² A. Hanusz, *W kwestii...*, s. 68.

³ Wyrok NSA z 3.09.1993 r., SA/Po 1163/93, POP 1998/3, poz. 86.

W zasadzie dyskusję w przedmiocie autonomii prawa podatkowego rozpoczął pod koniec lat 70. XX w. Sąd Najwyższy w jednym ze swych wyroków⁴. Stwierdził w nim, że „nie jest nieważna na gruncie prawa cywilnego umowa, przez której zawarcie strony naruszyły przepisy prawa podatkowego. Normy prawa podatkowego dysponują bowiem odpowiednimi środkami do realizowania określonych im celów”. Zatem można było wysnuć wniosek, iż zawarte w ustawie z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny⁵ postanowienie: „czynność prawna sprzeczna z ustawą albo mająca na celu obejście ustawy jest nieważna”, nie odnosi się do naruszania postanowień ustaw podatkowych, natomiast fiskalne cele opodatkowania gwarantują bezwzględną autonomię prawa podatkowego w stosunku do prawa cywilnego⁶. W świetle tego wyroku prawo podatkowe wydawało się tak silne i samodzielne, że nie musiało już korzystać z najsilniejszej wady czynności cywilnoprawnych, jaką jest ich bezwzględna nieważność. Powyższa teza wyroku Sądu Najwyższego była następnie wielokrotnie cytowana przez sądy administracyjne.

Teoretycznie możliwe są do zaakceptowania dwa modele autonomii prawa podatkowego. Pierwszy zakłada istnienie całkowitej autonomii, drugi zaś stara się wytyczyć jej granice. Analiza orzecznictwa w sprawach podatkowych skłania do wyprowadzenia twierdzenia, że sądy bardzo chętnie powołują się w uzasadnieniach swych wyroków na istnienie owej autonomiczności. Rzadko jednak można znaleźć odpowiedź na pytanie, czy motywem podjęcia konkretnego rozstrzygnięcia jest przyznanie prawu podatkowemu całkowitej i niczym nieograniczonej autonomii, czy też sąd dostrzegłszy pewne ograniczenia wydał taki, a nie inny wyrok. Dlatego na stawiane przez doktrynę pytanie o granice autonomii prawa podatkowego musi odpowiedzieć prawodawca. Jak dalece, konstruując normy prawne w obszarze prawa podatkowego, może się posunąć, aby nie naruszyć racji stanu finansów publicznych? Jak do tej pory nie pojawiła się w przestrzeni publicznej dyskusja na temat istoty racji stanu finansów publicznych. Najogólniej mówiąc, należało by ją rozumieć jako roztropne wyważenie konieczności realizacji fiskalnej funkcji finansów publicznych z zapewnieniem pewności prawa podatkowego.

⁴ Wyrok SN z 8.02.1978 r., II CR 1/78, PUG 1979/8–9, s. 262 i n.

⁵ Dz.U. z 2019 r. poz. 1145 ze zm.

⁶ Pomimo coraz szerszej autonomii prawa podatkowego wobec prawa cywilnego nadal w przepisach prawa podatkowego można znaleźć odwołania do przepisów prawa cywilnego w zakresie skutków niektórych czynności. Przypomnieć tylko należy, że art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.) przewiduje wprost możliwość odwołania się do art. 58 i 83 k.c., natomiast art. 199a § 3 ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.) w sytuacji wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, nakazuje organowi podatkowemu wystąpienie do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa, zaś art. 199a § 1 i 2 o.p. powtarza, chociaż niedosłownie, zasadę interpretacji oświadczeń woli zawartą w art. 65 § 2 k.c., a także dyrektywę zamieszczoną w zdaniu drugim art. 83 § 1 k.c., odnoszącą się do oceny pozornego oświadczenia woli złożonego w celu ukrycia innej czynności prawnej. Por. B. Dauter [w:] S. Babiarz, B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX 2019.

2. Autonomia prawa podatkowego a jego stanowienie

1. Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą i poglądami doktryny prawodawca podatkowy może posługiwać się pojęciami prawa cywilnego, przejmując je do prawa podatkowego. Może także, używając identycznych pojęć, definiować je na użytek, jak również na potrzeby ustaw podatkowych, wówczas nadając im jednak znaczenie swoiste i odrębne, wyłącznie na użytek tej gałęzi prawa⁷. Mając jednak na względzie, że autonomia prawa podatkowego (w tym autonomia terminologiczna) to swego rodzaju kompromis pomiędzy zasadami spójności i zupełności systemu prawa, do którego prawo podatkowe przynależy, a jego niezależnością w obrębie tego systemu (głównie zaś w stosunku do prawa cywilnego)⁸, ustawodawca powinien korzystać wstrzemięźliwie z możliwości autonomicznego określania pojęć. Czyniąc to, powinien nadawać terminom i zwrotom występującym w innych gałęziach prawa odmienne znaczenie w zakresie prawa podatkowego tylko wówczas, gdy przemawiają za tym treści wprowadzanych rozwiązań⁹. Innym determinantem tego typu działań legislacyjnych jest konieczność harmonizacji polskiego prawodawstwa z prawodawstwem unijnym¹⁰. Tu jednak autonomia prawa podatkowego schodzi na drugi plan wobec konieczności wypełniania zobowiązań traktatowych.

2. Koncepcja autonomii prawa podatkowego została dość szybko dostrzeżona przez prawodawcę jako niezwykle wygodne i skuteczne narzędzie do walki z nielegalnym unikaniem opodatkowania i uszczelniania systemu podatkowego. Stała się bardzo mocnym, naukowym wsparciem dla działań podejmowanych na tym polu. Pozwalała i wciąż pozwala na odejście od kazuistyki i wprowadzenie do systemu prawa konstrukcji o charakterze ogólnym, uniwersalnym, przydatnych do wykorzystania w wielu różniących się od siebie stanach faktycznych. Można zaryzykować stwierdzenie, że im bardziej mamy do czynienia ze skomplikowanym systemem podatkowym, tym większa jest chęć prawodawcy do odwoływania się do autonomii prawa podatkowego.

⁷ A. Gomułowicz [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 164.

⁸ R. Mastalski, *Autonomia...*, s. 12.

⁹ W. Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego, wybrane zagadnienia* [w:] Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. *Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. A. Jankiewicz, T. Dębowska-Romanowska, Warszawa 1999, s. 401; M. Goettel, A. Goettel [w:] *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M. Goettel, M. Lemonnier Warszawa 2011, s. 47.

¹⁰ Jak chociażby specyficzna definicja dostawy towarów zawarta w przepisie art. 7 ust. 1 u.p.t.u., zgodnie z którą przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Jest to odmienne rozumienie pojęcia dostawy niż w prawie cywilnym, ale zgodne z jego rozumieniem zarówno w dyrektywie 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.), jak i wcześniejszej szóstej dyrektywie Rady z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz. WE L 145, s. 1, ze zm.).

3. Wiele działań prawodawcy mających na celu uszczelnianie systemu podatkowego to swoistego rodzaju publiczna inżynieria podatkowa wykorzystująca mechanizmy spoza prawa podatkowego. Do ich wprowadzenia w życie koncepcja autonomii prawa podatkowego nie jest w ogóle przydatna. Dotyczy to np. przepisów Ordynacji podatkowej¹¹ dotyczących przeciwdziałania wykorzystywania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych poprzez wprowadzenie systemu teleinformatycznego izby rozliczeniowej (STIR). W tym przypadku do uszczelnienia systemu mają posłużyć zaszczerpione na grunt ogólnego prawa podatkowego przepisy z obszaru prawa bankowego. Instytucje finansowe ustawowo są zobowiązane przekazywać do STIR codzienne zestawienia transakcji na rachunkach rozliczeniowych przedsiębiorców. W zamian otrzymują od STIR informację zwrotną w postaci codziennych aktualizacji wskaźnika ryzyka dla monitorowanych podmiotów. Pozwala to utrzymywać ciągły proces, w ramach którego STIR na bieżąco typuje firmy do wszczęcia kontroli podatkowej lub postępowania karnego skarbowego. W tym przypadku można powiedzieć, iż organy podatkowe otrzymały skuteczne narzędzia do wykrywania i zapobiegania nadużyciom podatkowym.

4. Drugim tego typu narzędziem jest wprowadzony w lipcu 2018 r. na gruncie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług mechanizm podzielonej płatności (*split payment*). Jak wiadomo, istota tego rozwiązania polega na tym, że płatność za towar lub usługę jest dokonywana w wartości netto na rachunek bankowy dostawcy, natomiast pozostała zapłata odpowiadająca kwocie podatku od towarów i usług jest płacona na specjalny rachunek dostawcy (rachunek VAT). Rachunek VAT to konto, z którego podatnicy mogą co do zasady wyłącznie dokonywać przelewu na inny rachunek VAT oraz mogą opłacać swoje zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku od towarów i usług. Podzielona płatność oznacza ograniczenie prawa dostawcy towaru lub usługodawcy do swobodnego dysponowania tym podatkiem. Nie wynika to jednak z przyjęcia koncepcji o autonomii prawa podatkowego, tylko jest kolejnym technicznym rozwiązaniem służącym uszczelnieniu systemu podatkowego. Umożliwia organom podatkowym monitorowanie i blokowanie środków na rachunkach VAT, eliminując ryzyko znikania podatników wraz z zapłaconym im przez kontrahentów, a nieodprowadzonym podatkiem od towarów i usług¹².

5. Trzecim rozwiązaniem z ostatniego czasu niezwykle przydatnym do uszczelniania systemu podatkowego jest wprowadzenie tzw. białej listy podatników podatku od wartości dodanej. Jest to prowadzony w formie elektronicznej przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej wykaz podmiotów, w odniesieniu do których naczelnik urzędu skarbowego nie dokonał rejestracji albo które wykreślił z rejestru jako podatników VAT oraz podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT, w tym podmiotów, których rejestracja jako podatników VAT została przywrócona. Rejestr ten zawiera ich dane oraz wykaz rachunków rozliczeniowych wskazanych w zgłoszeniu identyfikacyjnym lub zgłoszeniu

¹¹ Przepisy działu III B o.p.

¹² J. Matarewicz, *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, LEX 2020.

aktualizacyjnym i potwierdzonych przy wykorzystaniu STIR¹³. Tylko na tak ujawnione rachunki podatnicy – nabywcy towarów i usług mogą bez negatywnych konsekwencji dokonywać zapłat na nabyte towary i usługi. Jeżeli dokonaliby zapłaty na inny rachunek bankowy zbywcy lub usługodawcy, muszą się liczyć z sankcjami. W przypadku gdyby podatnik – przedsiębiorca dokonał zapłaty tej należności przelewem na rachunek inny niż ujawniony w białej liście, u podatnika tego ustala się przychód w takiej wysokości, w jakiej płatność została dokonana na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w białej liście. Dodatkowo podatnicy tacy nie zaliczają do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego lub została dokonana przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w białej liście¹⁴.

O ile sam mechanizm białej listy jest także rozwiązaniem o technicznoprawnym znaczeniu, o tyle konsekwencje związane z jej funkcjonowaniem zahaczają już o problematykę autonomii prawa podatkowego. Autonomia ta, jak już wyżej wspomniano, to nie tylko możliwość nadawania specyficznego znaczenia pojęciom i zwrotom z zakresu prawa cywilnego, ale także możliwość przejmowania i wprowadzania w ramy materialnego prawa podatkowego instytucji i metod regulacji z innych dziedzin. Dotyczy to m.in. prawa karnego lub prawa karnego skarbowego. W tym kontekście powraca pytanie o zakres dopuszczalności stanowienia sankcji za dokonanie zapłaty na rachunek inny niż ujawniony w białej liście.

Jak już wspomniano, główną funkcją norm prawnopodatkowych jest zapewnienie sprawnej i zgodnej z przepisami Konstytucji RP¹⁵ realizacji funkcji fiskalnej. Normy prawa podatkowego nie są związane z penalizacją czynów społecznie niebezpiecznych, lecz mają zapewnić dopływ do budżetów odpowiedniej ilości środków pieniężnych w związku z zaistnieniem zjawisk natury cywilnoprawnej takich jak: przychód, dochód czy majątek. W ramach sankcji o charakterze karnym wysokość dolegliwości finansowej jest związana z rodzajem napiętnowanego czynu i ze stopniem jego społecznej szkodliwości. Immanentną cechą konstrukcji prawnopodatkowych jest zakaz poboru podatku ponad wysokość podstawy jego wymiaru. W przeciwnym razie podatek stawałby się karą, a sankcja sankcją karną, a nie czysto finansową¹⁶.

Nie jest dopuszczalna w państwie prawa praktyka polegająca na dowolnym umiejscawianiu przez prawodawcę w różnych źródłach prawa należących do różnych gałęzi prawa norm prawnokarnych. Zawarcie takich norm w ustawach innych niż karne jest

¹³ Art. 96b u.p.t.u.

¹⁴ Art. 12 ust. 4i i 4j ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.) i art. 14 ust. 2h i 2i ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm.).

¹⁵ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

¹⁶ Por. np.: orzeczenie TK z 6.12.1994 r., P 3/94, OTK 1994/2, poz. 40; wyrok NSA z 14.10.1997 r., I SA/Lu 153/96, LEX nr 31841.

dozwolone o tyle, o ile w ich stosowaniu zagwarantowane jest przestrzeganie wszystkich zasad rządzących prawem karnym materialnym i procesowym, a przede wszystkim wszystkich gwarancji karnoprosesowych. Konieczne jest oparcie odpowiedzialności na zasadzie winy, na zaistnieniu związku przyczynowego między zachowaniem a skutkiem oraz zagwarantowanie domniemania niewinności.

Nie jest w szczególności dopuszczalne ukryte umieszczanie norm prawnokarnych w ustawach podatkowych, bowiem normy penalizujące negatywne zachowania wszystkich uczestników postępowania podatkowego zostały przez racjonalnego prawodawcę umieszczone w specjalnym akcie prawnym, jakim jest ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy¹⁷. Nie jest również dopuszczalne nadawanie normom prawnopodatkowym czysto karnego znaczenia.

Prawu podatkowemu obce jest pojęcie winy, gdyż odpowiedzialność jest zobiektywizowana i oparta na kryterium „właściwego postępowania”¹⁸. Nie występuje też na jego gruncie pojęcie związku przyczynowego w rozumieniu prawa karnego. Istnienie i możliwość wykorzystania w postępowaniu podatkowym sankcji o charakterze karnym jest niezwykle wygodne dla organów podatkowych i bardzo dochodowe dla podmiotów prawa publicznego. Omija się w ten sposób skomplikowane i długie procedury, nie trzeba ustalać ani winy, ani związku przyczynowego.

Nie można jednak powiedzieć, że prawo podatkowe w ogóle nie posługuje się sankcjami. Są to jednak sankcje administracyjnoprawne. W dawnej literaturze wyróżniano kilka rodzajów takich sankcji, a mianowicie: nieważność czynności prawnej sprzecznej z porządkiem prawnym, odmienne ukształtowanie lub zmianę treści stosunku prawnego, bezskuteczność aktu finansowego wobec podmiotu realizującego dyspozycje finansowe w przypadku wadliwości tego aktu, przymusowe wykonanie zobowiązania finansowego, przymus osobisty czy też sankcje finansowe skonstruowane jako środki represji prawno-ekonomicznej. Ostatni rodzaj sankcji jest specyficzny dla prawa podatkowego, pozostałe znajdują swe odzwierciedlenie także w innych gałęziach prawa takich jak: prawo karne, prawo cywilne czy prawo administracyjne¹⁹. Sankcje skonstruowane w postaci środków represji prawno-ekonomicznej należy rozpatrywać jako negatywne bodźce prawnofinansowe, tzn. takie, które za pośrednictwem dolegliwości finansowej mają skłonić ich adresatów do podjęcia działań pożądanых ze społeczno-gospodarczego

¹⁷ Dz.U. z 2020 r. poz. 19 ze zm.

¹⁸ Por. M. Mazurkiewicz, *Sankcje prawno-finansowe* [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 1, *Instytucje ogólne*, red. M. Weralski, Ossolineum 1982, s. 354. Autor ten stwierdza, iż „przesłanką odpowiedzialności prawno-finansowej są określone fakty finansowe, tzn. zdarzenia zaistniałe obiektywnie w świecie zewnętrznym, działania stwarzające, zdaniem prawodawcy, potencjalne zagrożenie dla interesu finansowego państwa”.

¹⁹ M. Mazurkiewicz, *Sankcje...*, s. 349–350.

punktu widzenia²⁰. Są one uruchamiane przeciwko podmiotom naruszającym ciążące na nich obowiązki, jednak nie zasadniczej natury finansowej, lecz natury technicznej. Sankcjonowane obowiązki to głównie takie, które mają służyć należytemu zrealizowaniu obowiązku podatkowego. Tak też należy ocenić konsekwencje dokonania zapłaty przez podatnika-nabywcę na inny rachunek bankowy zbywcy niż ujawniony w białej liście.

6. Czwarty mechanizm, który pojawił się w ostatnim czasie i ma na celu zapewnić uszczelnianie systemu podatkowego, to raportowanie o schematach podatkowych. Mechanizm ten wszedł w życie w styczniu 2019 r. Celem tych przepisów (ang. *Mandatory Disclosure Rules* – MDR) jest dostarczenie administracji skarbowej informacji, która będzie wykorzystywana przez organy podatkowe do poprawy jakości systemu podatkowego. Dostarczane informacje umożliwią również szybką reakcję w postaci ewentualnych zmian legislacyjnych. Przepisy MDR nakierowane są zwłaszcza na umożliwienie szybkiego dostępu administracji podatkowej do informacji o potencjalnie agresywnym planowaniu lub nadużyciach związanych z planowaniem podatkowym oraz informacji o promotorach (w szczególności doradcach podatkowych, adwokatach, radcach prawnych, pracownikach banku lub innej instytucji finansowej doradzającego klientom), jak również tych, którzy korzystają ze schematów podatkowych. Przepisy te powinny również zniechęcić podatników oraz ich doradców do wdrażania u podatników uzgodnień mogących stanowić unikanie opodatkowania²¹.

Obowiązek przekazania informacji o schematach podatkowych może dotyczyć trzech kategorii podmiotów: 1) promotora, który opracowuje uzgodnienie, oferuje uzgodnienie, udostępnia opracowane uzgodnienie, wdraża opracowane uzgodnienie lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia; 2) korzystającego, którym jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, której udostępniane jest uzgodnienie, u której wdrażane jest uzgodnienie, która jest przygotowana do wdrożenia uzgodnienia, która dokonała czynności służącej wdrożeniu uzgodnienia oraz 3) wspomagającego, którym jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, w szczególności biegły rewident, notariusz, osoba świadcząca usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, księgowy lub dyrektor finansowy, bank lub inna instytucja finansowa, a także ich pracownik, którzy przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności, podjęli się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia uzgodnienia.

²⁰ M. Mazurkiewicz, *Sankcje...*, s. 352; H. Reniger, *Bodźce prawno-finansowe [w:] System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 1, *Instytucje ogólne*, red. M. Weralski, Ossolineum 1982, s. 342–345.

²¹ M. Duda, *Sporządzanie opinii podatkowych w kontekście przepisów o raportowaniu schematów podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2020/3, s. 17.

Nie szczędząc w pewnej mierze krytyki tego rozwiązania, co dotyczyć może w szczególności konfliktu między równorzędnymi wprawdzie ustawami (Ordynacją podatkową i ustawami korporacyjnymi przewidującymi tajemnicę jako fundament istnienia i wykonywania zawodu) i w dużej mierze niezrozumiałego języka, należy podnieść, iż prawodawca nie wyszedł poza granice autonomii prawa podatkowego. Po pierwsze, dokonał częściowej transpozycji (może zbyt nadgorliwie obejmując obowiązkiem raportowania uzgodnienia wewnątrz krajowe) dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z 25.05.2018 r. zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych²². Po drugie, nie nadał nowego podatkowoprawnego znaczenia pojęciom z obszaru innych gałęzi prawa, w tym głównie prawa cywilnego, chociaż język, jakim się posługuje, jest, delikatnie mówiąc, mało zrozumiały. Wykorzystał je po prostu jako element dyspozycji materialnego prawa podatkowego. Starał się także unikać używania zwrotów niedookreślonych w dyspozycjach norm, co jest powszechnym grzechem polskiego prawa podatkowego.

7. Najwięcej kontrowersji z punktu widzenia koncepcji autonomii prawa podatkowego budzi klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Nie miałyby ona szans na wejście w życie, gdyby nie koncepcja autonomii prawa podatkowego. Uzasadnienie jej wprowadzenia ze względu na konieczność dostosowania do wymogów prawa unijnego ma drugorzędne znaczenie. Wykorzystano bardzo istotny aspekt autonomii prawa podatkowego polegający na odmowie przyznania na gruncie prawa podatkowego skuteczności czynności cywilnoprawnych ważnych z punktu widzenia prawa cywilnego. Skutki podatkowe zaistniałych zdarzeń należy rozpatrywać wyłącznie na gruncie prawa podatkowego. Zgodnie z definicją unikania opodatkowania czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny.

Zmiana dotychczasowej ustawowej definicji unikania opodatkowania jest konsekwencją implementacji przepisów dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z 12.07.2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego²³, a zwłaszcza jej przepisu art. 6 ust. 1, który stanowi, że na użytek obliczenia zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych państwo członkowskie nie uwzględnia jednostkowych ani seryjnych uzgodnień, które – z uwagi na to, że głównym celem lub jednym z głównych celów ich wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego – są nierzeczywiste, wzięwszy pod uwagę wszystkie stosowne fakty i okoliczności. Jednostkowe uzgodnienie może obejmować więcej niż jeden etap lub więcej niż jedną część.

²² Dz.Urz. UE L 139, s. 1, ze zm.

²³ Dz.Urz. UE L 193, s. 1, ze zm.

Wprowadzenie klauzuli było także wybawieniem prawodawcy od kazuistyki w zakresie przewidywania i opisywania podatkowoprawnych stanów faktycznych związanych z optymalizacją podatkową, z unikaniem opodatkowania. W tej „walce” podatnicy byli zawsze o krok przed prawodawcą. Przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania są włączane do systemów podatkowych, aby zwalczać nadużycia podatkowe, w odniesieniu do których nie zostały jeszcze przyjęte specjalnie ukierunkowane przepisy²⁴. Przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania służą zatem wypełnianiu luk, ale nie powinny mieć wpływu na możliwość stosowania szczegółowych przepisów w zakresie przeciwdziałania nadużyciom. Innymi słowy, stanowią one regulacje niezależne od przepisów szczegółowych zawartych najczęściej w ustawach dotyczących poszczególnych podatków. Jest to jednak z punktu widzenia prawodawcy i KAS narzędzie tak skuteczne i wygodne, że nie podejmuje się zbyt wielu prac legislacyjnych zmierzających do wprowadzenia regulacji szczegółowych mających na celu uszczelnienie systemu podatkowego.

Zasadnicza różnica pomiędzy działaniem normy ogólnej i normy szczególnej polega na tym, że jedynie ta pierwsza umożliwia przekwalifikowanie transakcji dokonanej przez podatnika i w efekcie zastosowanie skutków podatkowych do czynności odpowiednich, a nie tych, których dokonał podatnik, co pozbawia go korzyści podatkowej. Normy szczególne odbierają natomiast podatnikowi korzyść podatkową bez ingerencji w transakcje, których dokonał. Zatem we wszystkich przypadkach unikania opodatkowania, w których warunkiem pozbawienia podatnika nieuprawnionej korzyści podatkowej jest przekwalifikowanie transakcji, musi być zastosowana norma ogólna²⁵. Generalny charakter klauzuli oznacza, że co do zasady znajdzie ona zastosowanie do każdej czynności podjętej w celu osiągnięcia korzyści podatkowej bez względu na to, na gruncie jakiego podatku zamierzona korzyść miała być zrealizowana²⁶.

Należy jednak podnieść, iż prawodawca, korzystając z konsekwencji autonomii prawa podatkowego polegającej na tym, iż skutki podatkowe zaistniałych zdarzeń należy rozpatrywać wyłącznie na gruncie prawa podatkowego, powinien zapewnić jasność i ostrość przepisów klauzulowych. Tak się niestety nie stało. Przepisy te są nierzadko konstruowane z użyciem zwrotów niedookreślonych. Przy użyciu takich zwrotów próbuje się nawet formułować definicje.

Jak wspomniano, unikanie opodatkowania definiuje się w sposób następujący: „Czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści,

²⁴ Motyw 11 preambuły do dyrektywy ATAD.

²⁵ H. Litwińczuk, *Regulacje o cenach transferowych a ogólna norma przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2018/10, s. 18–23.

²⁶ Zob. B. Dauter [w:] S. Babiarczyk, B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja...*; A. Ładziński, A. Olesińska, *Przepisy o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania – ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania* [w:] *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018, s. 135.

sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny” (art. 119a § 1 o.p.). Sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Do przyczyn tych nie zalicza się celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Za odpowiednią uznaje się z kolei czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania nie byłby sztuczny²⁷. Czynność odpowiednia może polegać także na zaniechaniu działania. W tych pięciu zdaniach definiujących unikanie opodatkowania zawarto aż siedem zwrotów niedookreślonych.

Taka technika legislacyjna nie sprzyja bez wątpienia realizacji zasady pewności prawa podatkowego oraz zaufania podatników do państwa i tworzonego w nim prawa. Nadmiar luzu decyzyjnego może stanowić pokusę do orzekania arbitralnego w ramach swobodnego uznania ocierającego się o uznanie dowolne. Można zaryzykować twierdzenie, że w przypadku klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania prawodawca wyszedł poza powszechnie akceptowane granice koncepcji autonomii prawa podatkowego. Należy mieć nadzieję, że w przypadku użycia tej klauzuli Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikania Opodatkowania będzie jako ekspercki organ opiniodawczy, którego zadaniem (zgodnie uzasadnieniem projektu ustawy nowelizującej) jest opiniowanie zasadności zastosowania klauzuli w sprawach indywidualnych, przyczyni się do większego obiektywizmu organu wydającego decyzje w sprawie zastosowania klauzuli, ponieważ Rada będzie wydawała niezależne opinie. Rada jest przecież podmiotem eksperckiego i społecznego nadzoru nad stosowaniem klauzuli²⁸.

3. Uwagi końcowe

Autonomia prawa podatkowego jako już zakorzeniona w systemie prawa powinna iść w sukurs racji stanu finansów publicznych. Nie powinna zaś służyć chaosowi w rozumieniu i stosowaniu prawa. Powinna w jak najprostszy sposób zagwarantować zrozumienie celów regulacji, mechanizmów służących realizacji tych celów oraz skutków zastosowanych rozwiązań prawnych. Mając na względzie specyfikę regulacji prawnopodatkowych, należy przychylić się do poglądu o ograniczonym zakresie obowiązywania tej autonomii.

²⁷ Art. 119a o.p.

²⁸ Zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejm. nr 367.

Po pierwsze, jako uzasadnienie takiej tezy, należy postawić podstawowe pytanie, czy prawodawca podatkowy, wprowadzając normy, których celem jest dyscyplinowanie podatników do nakazanego prawem działania, wykracza poza sferę własnej suwerenności, wchodząc w obszar kompetencji innego prawodawcy. A zatem, czy normy regulujące tego rodzaju stosunki są normami prawa podatkowego, czy normami zaliczanymi raczej do innych dziedzin prawa. Analiza ostatnich regulacji mających na celu uszczelnienie systemu podatkowego na tak postawione pytanie każe odpowiedzieć negatywnie.

Po drugie, należy odpowiedzieć także na pytanie, czy wprowadzone ostatnio w życie przepisy uszczelniające system podatkowy pełnią jedynie rolę subsydiarną wobec norm celu fiskalnego i umożliwiają nadanie właściwego kształtu stosunkom prawnopodatkowym. Na tak postawione pytanie należy odpowiedzieć pozytywnie. Ostatnie nowelizacje wykorzystwały do uszczelnienia systemu przepisy innych dziedzin prawa (jak np. prawa bankowego), nie nadając im specyficznego i sprzecznego z ich genezą znaczenia. Wykorzystano również nieznanne dotychczas mechanizmy publicznej inżynierii podatkowej (tzw. normy techniczne), które także nie przekroczyły granic autonomii prawa podatkowego²⁹.

Jednym z dwóch mankamentów, acz bardzo niebezpiecznym, wykraczającym poza granice autonomii prawa podatkowego, jest zdefiniowanie unikania opodatkowania z pominięciem skutków wywoływanych na gruncie prawa prywatnego, a z użyciem zwrotów niedookreślonych. Jest to nadgorliwe podejście do procesów harmonizacji, które może mieć opłakane skutki natury fiskalnej ze względu na orzecznictwo. Drugi to natłok uszczelniających system podatkowy zmian legislacyjnych w ciągu ostatnich dwóch lat. Zmiany te nałożyły na podatników tak dużo obowiązków, że wiele z nich jest do tej pory przez podatników nieuświadomionych i nierozpoznanych.

Streszczenie

Od sześciu lat można zaobserwować zintensyfikowane działania prawodawcy zmierzające do uszczelniania systemu podatkowego. Jest to po części wypełnienie obowiązku dokonania harmonizacji przepisów polskiego prawa podatkowego z prawem podatkowym Unii Europejskiej. Jednak przede wszystkim dąży się do maksymalizacji realizacji funkcji fiskalnej finansów publicznych. Wyjątkową aktywność prawodawcy na tym polu widać w ostatnich dwóch latach. Na niespotykaną dotąd skalę wykorzystuje się publiczną inżynierię podatkową. Nie sposób jednak zapomnieć, iż efektywna realizacja przez prawodawcę funkcji fiskalnej nie byłaby możliwa, gdyby pod koniec ubiegłego stulecia doktryna i orzecznictwo nie podjęły dyskursu na temat autonomii prawa podatkowego. W związku z tym, że stosunki prawnopodatkowe służyć mają przede wszystkim realizacji celów i zadań o charakterze fiskalnym, a zatem w konsekwencji

²⁹ Zob. A. Hanusz, *W kwestii...*, s. 72.

z uszczerbkiem dla dochodów lub majątku podatników, muszą być kształtowane na innych podstawach i zasadach aniżeli pozostałe stosunki prawne, przede wszystkim z obszaru prawa cywilnego. W artykule dokonano analizy zakresu wykorzystania przez prawodawcę w ostatnich latach koncepcji tej autonomii przy tworzeniu przepisów mających na celu uszczelnienie systemu podatkowego.

Literatura

- Dauter B. [w:] S. Babiarz, B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX 2019
- Duda M., *Sporządzanie opinii podatkowych w kontekście przepisów o raportowaniu schematów podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2020/3
- Goettel M., Goettel A. [w:] *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M. Goettel, M. Lemonnier, Warszawa 2011
- Gomułowicz A. [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002
- Hanusz A., *W kwestii autonomii prawa podatkowego* [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, red. A. Kostecki, Kraków 2000
- Ladziński A., Olesińska A., *Przepisy o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania – ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania* [w:] *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018
- Litwińczuk H., *Regulacje o cenach transferowych a ogólna norma przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2018/10
- Mastalski R., *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, „Przegląd Podatkowy” 2003/10
- Matarewicz J., *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, LEX 2020
- Mazurkiewicz M., *Sankcje prawno-finansowe* [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 1, *Instytucje ogólne*, red. M. Weralski, Ossolineum 1982
- Nykiel W., *Autonomia prawa podatkowego, wybrane zagadnienia* [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. A. Janiewicz, T. Dębowska-Romanowska, Warszawa 1999
- Reniger H., *Bodźce prawno-finansowe* [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 1, *Instytucje ogólne*, red. M. Weralski, Ossolineum 1982
- Zirk-Sadowski M., *Problem autonomii prawa podatkowego w świetle orzecznictwa NSA*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001/2

Źródła prawa

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.Urz. UE L 193, s. 1, ze zm.)
- Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z 25.05.2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz.Urz. UE L 139, s. 1, ze zm.)
- Ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm.)
- Ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.)
- Ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.)
- Ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2020 r. poz. 19 ze zm.)
- Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.)

Orzecznictwo

- Orzeczenie TK z 6.12.1994 r., P 3/94, OTK 1994/2, poz. 40
- Uchwała NSA z 2.04.2012 r., II FPS 3/11, LEX nr 1127052
- Wyrok SN z 8.02.1978 r., II CR 1/78, PUG 1979/8–9
- Wyrok NSA z 3.09.1993 r., SA/Po 1163/93, POP 1998/3, poz. 86
- Wyrok NSA z 14.10.1997 r., I SA/Lu 153/96, LEX nr 31841

Jacek Leńczuk [ORCID: 0000-0002-7553-3982] – doktor nauk prawnych; od 1992 r. związany z katedrami prawa finansowego na wielu uczelniach, ostatnio w Wyższej Szkole Ekonomii i Innowacji w Lublinie; specjalizuje się w problematyce stosowania prawa podatkowego; czynnie wykonuje także zawód radcy prawnego we własnej kancelarii.

Dominik Mączyński

„USZCZELNIANIE” A ZASADY KONSTRUKCYJNE PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ

1. Wstęp

Podatek od towarów i usług, nałożony przepisami ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług¹, stanowi od lat największe źródło dochodów budżetu państwa. W 2019 r. dochody z tego tytułu prognozowano na kwotę 179 600 000 tys. zł, co stanowiło ponad 46% ogółu dochodów budżetowych i aż niemal 50% dochodów podatkowych państwa². Podobnie duże znaczenie fiskalne przewidziano dla podatku od towarów i usług w obecnym roku. Według ustawy budżetowej na 2020 r.³ dochody z tego podatku powinny wynieść 196 500 000 tys. zł, co stanowi ponad 45% ogółu dochodów budżetowych i ponad 50% dochodów podatkowych państwa.

W tej sytuacji nie ulega wątpliwości, że podatek od towarów i usług zajmuje szczególne miejsce w systemie podatkowym kraju. Jego rola jest tym istotniejsza, że przepisy obowiązującej w Polsce ustawy są wynikiem harmonizacji prawa, która nastąpiła na obszarze Unii Europejskiej. Na mocy dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁴ państwa członkowskie UE zostały zobowiązane do implementowania przepisów normujących podatek od wartości dodanej do wewnętrznych porządków prawnych. W rezultacie obowiązujący w Polsce podatek od towarów i usług, będąc najistotniejszym źródłem dochodów budżetowych, winien być ukształtowany zgodnie z wzorcem, którego źródłem są przepisy dyrektywy 112. W obecnie obowiązującym stanie prawnym nie ma zatem możliwości ani zniesienia tego podatku i ewentualnie zastąpienia go innym, ani dokonania istotnych zmian bez uzyskania w tym zakresie zgody właściwego organu UE. O ile jednak zniesienie podatku od towarów i usług wymagałoby zgody wszystkich państw członkowskich UE i ze względów fiskalnych wydaje się przynajmniej na razie rozwiązaniem

¹ Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.

² Załącznik nr 1 do ustawy budżetowej na rok 2019 z 16.01.2019 r. (Dz.U. poz. 198).

³ Ustawa budżetowa na rok 2020 z 14.02.2020 r. (Dz.U. poz. 571).

⁴ Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.

całkowicie nieprawdopodobnym, o tyle ostatnie lata zaowocowały szeregiem zmian, których urzeczywistnienie możliwe było w ramach swobody legislacyjnej, jaką stwarzają przepisy dyrektywy 112, a także na podstawie decyzji Rady⁵. Ich skutkiem miało być uszczelnienie poboru podatku od towarów i usług w taki sposób, by zoptymalizować wpływ z jego tytułu.

Uszczelnianie systemu podatkowego odbywało się na trzech płaszczyznach – organizacyjnej, procesowej i materialnoprawnej. W pierwszym obszarze na szczególną uwagę zasługuje reorganizacja administracji podatkowej dokonana na podstawie ustawy z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej⁶. Ustawa ta zawiera też istotne zmiany procesowe, odznaczające się w szczególności wprowadzeniem nowego trybu weryfikacji prawidłowości wywiązywania się z obowiązków podatkowych w postaci kontroli celno-skarbowej⁷. Ponadto w zakresie regulacji proceduralnych nie sposób nie wspomnieć o zmianach wynikających z nowelizacji ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa⁸,

⁵ Por.: decyzja Rady 2008/84/WE z 22.01.2008 r. upoważniająca Republikę Federalną Niemiec oraz Rzeczpospolitą Polską do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 5 dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 27, s. 17); decyzja wykonawcza Rady 2010/581/UE z 27.09.2010 r. upoważniająca Rzeczpospolitą Polską do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a) i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 256, s. 24, ze zm.); decyzja wykonawcza Rady 2013/237/UE z 14.05.2013 r. upoważniająca Republikę Czeską i Rzeczpospolitą Polską do stosowania szczególnych środków stanowiących odstępstwo od art. 5 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 141, s. 37); decyzja wykonawcza Rady 2013/805/UE z 17.12.2013 r. upoważniająca Rzeczpospolitą Polską do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a) i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 353, s. 51); decyzja wykonawcza Rady (UE) 2016/1837 z 11.10.2016 r. upoważniająca Rzeczpospolitą Polską do dalszego stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a) i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 280, s. 28); decyzja wykonawcza Rady (UE) 2018/918 z 22.06.2018 r. w sprawie upoważnienia Niemiec i Polski do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 5 dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 163, s. 17); decyzja wykonawcza Rady (UE) 2018/1919 z 4.12.2018 r. zmieniająca decyzję 2009/790/WE upoważniającą Rzeczpospolitą Polską do stosowania środka stanowiącego odstępstwo od art. 287 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 311, s. 32); decyzja wykonawcza Rady (UE) 2019/310 z 18.02.2019 r. w sprawie upoważnienia Polski do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 51, s. 19); decyzja wykonawcza Rady (UE) 2019/1594 z 24.09.2019 r. zmieniająca decyzję wykonawczą 2013/805/UE upoważniającą Rzeczpospolitą Polską do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a) i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 248, s. 71).

⁶ Dz.U. z 2020 r. poz. 505 ze zm.; szerzej na ten temat: A. Zdunek, *Krajowa Administracja Skarbowa – konsolidacja służb skarbowych i celnych w celu uszczelnienia systemu podatkowego* [w:] *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018, s. 295–314.

⁷ Por. art. 54–94 u.KAS; szerzej na ten temat: A. Podsiadły, J. Zawiejska-Rataj, *Krajowa Administracja Skarbowa – proceduralne aspekty wykrywania unikania opodatkowania* [w:] *Nowe narzędzia...*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, s. 315–366.

⁸ Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.

polegających na obowiązku przekazywania ksiąg podatkowych i dowodów księgowych w formie elektronicznej (jednolity plik kontrolny)⁹ oraz na unormowaniu funkcjonowania systemu teleinformatycznego izby rozliczeniowej (STIR)¹⁰ wraz z możliwością blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego nawet na okres 3 miesięcy¹¹. Odrębną kwestią są przepisy dotyczące przeciwdziałania unikaniu opodatkowania wprowadzone zarówno do Ordynacji podatkowej¹², jak i ustawy o podatku od towarów i usług¹³.

Dla funkcjonowania podatku od towarów i usług najważniejsze znaczenie miały jednak zmiany dokonane w ustawie o podatku od towarów i usług, będące wynikiem realizacji postulatu uszczelnienia systemu podatku od towarów i usług. W szczególności należy do nich zaliczyć wprowadzenie tzw. pakietu paliwowego, odwróconego obciążenia podatkowego oraz mechanizmu podzielonej płatności (*split payment*). Te instytucje zostaną zbadane w kontekście zasad, które leżą u podstaw konstrukcji podatku od wartości dodanej. Analizie poddane zostanie to, czy dokonane w ostatnim czasie zmiany w opodatkowaniu respektują założenia konstrukcyjne podatku od wartości dodanej, czy też modyfikują jego budowę. To z kolei pozwoli na sformułowanie odpowiedzi na pytanie, czy modyfikując ustawę o podatku od towarów i usług, ustawodawca nie odchodzi od istoty tej daniny, dążąc w istocie do przekształcenia podatku od wartości dodanej w podatek innego typu.

Badania opierają się na tezie, że proces uszczelniania systemu podatkowego, objawiający się wskazanymi powyżej zmianami w ustawie o podatku od towarów i usług, w istotny sposób ingeruje w zasady konstrukcyjne podatku od wartości dodanej. Zjawisko to choć doraźnie może przynosić pozytywne skutki w postaci zwiększonych dochodów budżetowych, budzi jednak niepokój ze względu na modyfikowanie budowy podatku stanowiącego główne źródło dochodów budżetowych. Może się bowiem okazać, że utrata spójności zasad opodatkowania przyczyni się w przyszłości do ograniczenia możliwości pozyskiwania wpływów z tego tytułu.

2. Zasady konstrukcyjne podatku od wartości dodanej

Odpowiedź na pytanie, czy wprowadzone do ustawy o podatku od towarów i usług zmiany naruszają zasady konstrukcyjne podatku od wartości dodanej, wymaga w pierwszej kolejności ich zidentyfikowania. Przez pojęcie zasad konstrukcyjnych należy rozumieć cechy charakterystyczne dla określonej daniny publicznej, determinujące jej

⁹ Art. 193a o.p.

¹⁰ Por. art. 119zg–119zzk o.p.; szerzej na ten temat: P. Miłkuła, *System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej – wybrane szanse i ryzyka* [w:] *Nowe narzędzia...*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, s. 367–394.

¹¹ Por. art. 119zw § 1 o.p.

¹² Por. art. 119a–119zf n.o.p.

¹³ Por. art. 5 ust. 4 i 5 u.p.t.u.

istotę i wyróżniające ją od innych. Tak rozumiane zasady stanowią istotną wskazówkę (dyrektywę) interpretacyjną¹⁴.

Katalog zasad podatku od wartości dodanej nie został wprost zawarty w przepisach normujących jego funkcjonowanie, lecz jest formułowany w doktrynie oraz orzecznictwie sądowym na podstawie obowiązujących unormowań. W rezultacie nie jest on jednolicie prezentowany. W doktrynie prezentuje się następujące katalogi zasad konstrukcyjnych VAT: 1) zasada powszechności opodatkowania, zasada opodatkowania konsumpcji, zasada jednokrotności poboru podatku, zasada neutralności, zasada proporcjonalności podatku do ceny, zasada zakazu nadużycia prawa w zakresie VAT¹⁵; 2) zasada powszechności opodatkowania, zasada proporcjonalności podatku do ceny, zasada jednokrotności poboru podatku, wielofazowości opodatkowania, zasada neutralności i zasada opodatkowania konsumpcji¹⁶; 3) zasada powszechności opodatkowania, zasada proporcjonalności podatku do ceny, zasada jednokrotności poboru podatku, wielofazowości opodatkowania, zasada neutralności, zasada opodatkowania konsumpcji¹⁷; 4) zasada powszechności opodatkowania, zasada terytorialności, zasada wielofazowości, zasada potrącalności, zasada opodatkowania obrotu netto, zasada proporcjonalności, zasada przerzucalności¹⁸; 5) zasada neutralności i zasada powszechności opodatkowania¹⁹. Wśród zasad odnoszących się do podatku od wartości dodanej szczególnie eksponowane miejsce zajmuje zasada neutralności opodatkowania, często określana mianem zasady fundamentalnej²⁰.

Mimo że zaprezentowane katalogi różnią się co do liczby i rodzaju wchodzących w ich skład zasad, to umożliwiają sformułowanie listy zasad powszechnie uznawanych za zasady konstrukcyjne VAT. Można do nich zaliczyć: zasadę powszechności opodatkowania, zasadę opodatkowania konsumpcji, zasadę jednokrotności poboru podatku, zasadę proporcjonalności podatku do ceny i zasadę neutralności. Inne wskazane w doktrynie zasady bądź zawierają się w szerszej rozumianych innych zasadach (zasada wielofazowości opodatkowania, która jest elementem zasady powszechności i neutralności opodatkowania) bądź nie odnoszą się wprost do konstrukcji podatku, lecz wyznaczają zakres jego obowiązywania (zasada terytorialności) lub wyznaczają standard jego stosowania (zasada zakazu nadużycia prawa w zakresie VAT).

¹⁴ M. Militz, *Zasady podatku od wartości dodanej* [w:] M. Bącał i in., *Zasady prawa unijnego w VAT*, LEX 2013; A. Bącał, D. Dominik, M. Militz, P. Ogiński, *Zasady dotyczące podatku od towarów i usług*, „Przegląd Podatkowy” 2009/11, s. 2.

¹⁵ M. Bącał i in., *Zasady prawa...*

¹⁶ A. Bącał, D. Dominik, M. Militz, P. Ogiński, *Zasady dotyczące...*, s. 2.

¹⁷ D. Dominik-Ogińska i in., *Harmonizacja prawa podatkowego w Unii Europejskiej*, Warszawa 2011, s. 61.

¹⁸ A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, K. Wójtowicz, *Proces dostosowywania polskich podatków pośrednich do standardów Unii Europejskiej*, Lublin 2003, s. 40–42.

¹⁹ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 656–657.

²⁰ B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, *Prawo do odliczenia VAT w świetle orzecznictwa TSUE*, Warszawa 2018, s. 15.

2.1. Zasada powszechności opodatkowania

Zasada powszechności opodatkowania odwołuje się do postulatu opodatkowania wszelkich zdarzeń objętych zakresem opodatkowania i wszystkich podmiotów spełniających kryteria pozwalające na uznanie ich podatnikami VAT. Można zatem wyodrębnić płaszczyznę przedmiotową i podmiotową zasady powszechności opodatkowania. W aspekcie przedmiotowym zasada powszechności opodatkowania wymaga opodatkowania transakcji wszystkimi towarami i usługami na każdym etapie obrotu (wielofazowość opodatkowania). W aspekcie podmiotowym oznacza natomiast opodatkowanie transakcji dokonywanej przez każdy podmiot, z zastrzeżeniem, że jest to podmiot profesjonalnie dokonujący sprzedaży. Zasada powszechności opodatkowania to także stosowanie jednolitych zasad opodatkowania na danym rynku bez względu na pochodzenie towaru. Dlatego też wszelkie odstępstwa od powszechności opodatkowania, czy to w zakresie zwolnień podmiotowych i przedmiotowych, czy też wprowadzenia niższych stawek podatkowych, mają charakter wyjątkowy²¹.

2.2. Zasada opodatkowania konsumpcji

Zasada opodatkowania konsumpcji wyraża się w przerzuceniu całego ciężaru podatku na konsumenta, będącego finalnym nabywcą danego towaru lub usługi. Inkorporowanie tej zasady oznacza systemowe oddzielenie podatnika od obowiązku poniesienia ciężaru ekonomicznego opodatkowania. Konstrukcja VAT zakłada bowiem, że podatek, na którym ciąży obowiązek podatkowy i skorelowane z nim obowiązki administracyjne i obowiązek zapłaty zobowiązania podatkowego, w cenie oferowanego przez siebie towaru lub oferowanej usługi, przeniesie ciężar opodatkowania na konsumenta, który nie będąc podatnikiem, poniesie jego koszt. Ekonomiczny ciężar opodatkowania poniesie zatem ostateczny nabywca towaru lub usługi, który nie wykorzystuje ich do wykonywanych przez siebie czynności opodatkowanych²². On bowiem, nie będąc podatnikiem, nie może skorzystać z uprawnienia do odliczenia podatku²³.

2.3. Zasada jednokrotności poboru podatku

Zasada jednokrotności poboru podatku sprowadza się do nienakładania podatku od tej samej czynności przez więcej niż jedną jurysdykcję podatkową. Oznacza to konieczność opracowania reguły stanowiącej o miejscu poboru podatku w sytuacji, gdy transakcja opodatkowana ma charakter transgraniczny. Na gruncie podatku od wartości dodanej zasadą jest, że towar podlega opodatkowaniu w miejscu przeznaczenia do finalnej

²¹ M. Militz, *Zasada powszechności opodatkowania VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2009/11, s. 3.

²² M. Militz, *Zasada opodatkowania konsumpcji* [w:] M. Bącal i in., *Zasady prawa...*

²³ M. Militz, *Zasada opodatkowania konsumpcji*, „Przegląd Podatkowy” 2009/11, s. 9.

konsumpcji, czyli w państwie, gdzie towar zostaje nabyty przez konsumenta. W konsekwencji, jeżeli towar podlegał opodatkowaniu w państwie lub państwach innych niż kraj konsumpcji, podatek ten winien zostać podatnikowi zwrócony. W odniesieniu do opodatkowania usług wprowadzone zostały odpowiednie unormowania związane z miejscem świadczenia usługi jako wyznacznikiem kraju opodatkowania. Respektowanie tej zasady pozwala na nienaruszenie warunków konkurencji, co w rezultacie prowadzi do równego traktowania pod względem podatkowym towarów niezależnie od miejsca ich pochodzenia²⁴.

2.4. Zasada proporcjonalności podatku do ceny

Zasada proporcjonalności podatku do ceny zakłada, że niezależnie od liczby faz obrotu gospodarczego podatek zawsze będzie się wyrażał tą samą relacją do ceny określonej wysokością stawki podatkowej. Podatek od wartości dodanej uniezależnia więc wysokość opodatkowania od sposobu dystrybucji danego towaru. Bez względu na liczbę transakcji poprzedzających finalną sprzedaż na rzecz konsumenta, ciężar podatkowy zależeć będzie wyłącznie od wartości towaru. Podatek wylicza się zatem jako iloczyn stawki procentowej i wyrażonej w pieniądzu podstawy opodatkowania²⁵. W rezultacie zmiana ceny towaru lub usługi niezależnie od momentu jej dokonania winna znaleźć odzwierciedlenie w wysokości opodatkowania.

2.5. Zasada neutralności

Zasada neutralności opodatkowania ze względu na swoją rolę, jaką pełni dla konstrukcji podatku od wartości dodanej, zajmuje szczególne miejsce w katalogu zasad konstrukcyjnych tej daniny²⁶. Przede wszystkim należy zauważyć, że w systemie podatku od wartości dodanej nie ma definicji legalnej neutralności, jednakże pojęciem tym posługuje się europejski prawodawca oraz przede wszystkim Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej²⁷. Neutralność opodatkowania przejawia się zniesieniem z podatnika ciężaru ekonomicznego opodatkowania. Podkreślenia wymaga, iż neutralność zarezerwowana jest wyłącznie dla podatników nabywających towary lub usługi dla celów działalności opodatkowanej²⁸.

²⁴ M. Militz, *Zasada jednokrotności poboru podatku*, „Przegląd Podatkowy” 2009/11, s. 5.

²⁵ P. Ogiński, *Zasada proporcjonalności podatku do ceny*, „Przegląd Podatkowy” 2009/11, s. 4.

²⁶ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, s. 656; R. Namysłowski, *Neutralność podatku od wartości dodanej – wprowadzenie i wyrok TS z 14.02.1985 r. w sprawie 268/83 D.A. Rompelman i E.A. Rompelman-Van Deelen v. Minister van Financiën*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2010/11, s. 55.

²⁷ D. Gibasiewicz, *Charakterystyka neutralności podatkowej oraz pojęcia zasady prawa [w:] Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, LEX 2012.

²⁸ P. Ogiński, *Zasada neutralności opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2009/11, s. 6.

Zasada neutralności opodatkowania przejawia się prawem do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony. Prawo to, co do zasady, nie może być ograniczane w przypadku podmiotów gospodarczych. Ograniczenie lub wyłączenie prawa do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony stanowi wyjątek, którego źródłem może być wyłącznie przepis prawa²⁹. Przy stosowaniu takich przepisów nie jest dopuszczalna wykładnia rozszerzająca³⁰. Zasada neutralności opodatkowania nie powinna być ograniczona na skutek nadmiernego formalizmu związanego ze skorzystaniem z prawa do odliczenia podatku. Jakkolwiek nie ulega wątpliwości, że podatek od wartości dodanej jest podatkiem sformalizowanym, to realizowanie zasady formalizmu nie powinno ograniczać prawa do odliczenia podatku³¹. Zasada neutralności opodatkowania ma także wymiar temporalny. Wyraża się on nakazem przyznania podatnikowi prawa do odliczenia podatku i zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym w rozsądnym terminie³² oraz określeniem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w taki sposób, aby umożliwił on realizację prawa do odliczenia podatku³³.

3. Wybrane instrumenty uszczelniania podatku od towarów i usług

Na tle przedstawionych zasad konstrukcyjnych VAT omówić należy wprowadzone do ustawy o podatku od towarów i usług instytucje mające na celu uszczelnienie tego podatku i ochronę przed utratą fiskalnej efektywności.

3.1. Pakiet paliwowy

Rozwiązania prawne określane mianem pakietu paliwowego³⁴, mające na celu przeciwdziałanie nieprawidłowościom przy opodatkowaniu obrotu paliwami podatkiem od towarów i usług, weszły w życie z dniem 1.08.2016 r.³⁵ Należy zauważyć, że osiągnięcie deklarowanego celu w postaci ograniczenia wyłudzeń podatkowych w obrocie paliwami

²⁹ B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, *Prawo...*, s. 93–150.

³⁰ M. Bator, J. Kędzior, *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej*, „Przegląd Podatkowy” 2003/6, s. 27–33.

³¹ M. Piłaszewicz, *Formalizm podatku VAT a zasada neutralności podatku. Glosa do wyroku TS z dnia 6 listopada 2003 r., C-78/02 – C-80/02*, „Glosa” 2004/5, s. 41; J. Drosik, *Prawo do odliczenia podatku VAT a zasada neutralności opodatkowania. Glosa do wyroku NSA z dnia 28 sierpnia 2007 r., I FSK 1119/06*, „Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa” 2009/3, s. 88.

³² B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, *Prawo...*, s. 76–83.

³³ A. Ćwik-Bury, *Terminy przedawnienia a neutralność systemu VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE. Perspektywa pewności prawa*, LEX 2020.

³⁴ S. Parulski, R. Kowalik, „Pakiet paliwowy” – rewolucja w obrocie paliwami z zagranicą, „Przegląd Podatkowy” 2016/8, s. 9.

³⁵ Ustawa z 7.07.2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1052 ze zm.).

wymagało korekty w kilku ustawach: ustawie z 10.04.1997 r. – Prawo energetyczne³⁶, ustawie o podatku od towarów i usług, ustawie z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym³⁷, ustawie z 16.02.2007 r. o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakłóceń na rynku naftowym³⁸ oraz ustawie z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy³⁹.

Istota zmiany wprowadzonej w zakresie opodatkowania obrotu paliwami podatkiem od towarów i usług sprowadzała się do zastąpienia neutralności finansowej dokonywanej dotychczas wewnątrzspółnotowej dostawy towarów (WNT) obowiązkiem uiszczania zaliczki na VAT w związku z WNT paliw⁴⁰. Zaliczka winna być uiszczana:

- w terminie 5 dni od dnia, w którym towary te zostały wprowadzone do określonego we właściwym zezwoleniu miejsca odbioru wyrobów akcyzowych – jeżeli towary są nabywane wewnątrzspółnotowo w rozumieniu przepisów ustawy o podatku akcyzowym przez zarejestrowanego odbiorcę z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym;
- w terminie 5 dni od dnia wprowadzenia tych towarów z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju do składu podatkowego;
- z chwilą przemieszczenia tych towarów na terytorium kraju – jeżeli towary są przemieszczane poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym.

W ostatnim przypadku obliczenie i wpłacenie kwoty podatku może nastąpić w terminie 5 dni od otrzymania towarów na terytorium kraju, jeżeli podatnik najpóźniej na 3 dni robocze przed przemieszczeniem towarów na terytorium kraju złoży do naczelnika urzędu celnego właściwego w sprawie rozliczania podatku akcyzowego zgłoszenie o planowanym nabyciu wewnątrzspółnotowym.

Podatnicy zostali też zobowiązani do składania naczelnikowi urzędu celnego właściwemu w sprawie rozliczania podatku akcyzowego deklaracji o należnych kwotach podatku za okresy miesięczne, w terminie do 5. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek ich zapłaty.

Ponadto do przepisów ustawy o podatku od towarów i usług wprowadzona została instytucja płatnika z tytułu WNT paliw, którym jest podmiot będący zarejestrowanym odbiorcą lub podmiotem prowadzącym skład podatkowy, jeżeli dokonuje nabycia wewnątrzspółnotowego paliw, w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym, na rzecz

³⁶ Dz.U. z 2020 poz. 833 ze zm.

³⁷ Dz.U. z 2020 r. poz. 722.

³⁸ Dz.U. z 2020 r. poz. 411.

³⁹ Dz.U. z 2020 r. poz. 19 ze zm.

⁴⁰ S. Parulski, R. Kowalik, „Pakiet paliwowy”..., s. 11.

innego podmiotu. Płatnik VAT z tytułu WNT paliw jest zobowiązany do obliczenia i zapłaty zaliczki na VAT oraz do złożenia deklaracji VAT WNT.

Unormowania w zakresie pakietu paliwowego odnoszące się do opodatkowania VAT zostały doprecyzowane z dniem 1.09.2019 r.⁴¹ Celem nowelizacji było wyeliminowanie luk umożliwiających nieprawidłowości w zakresie opodatkowania VAT. Zmiany polegały na wprowadzeniu listy towarów objętych szczególnym reżimem opodatkowania⁴² oraz na korekcie w zakresie podstawy opodatkowania⁴³. Istota regulacji nie uległa jednak zmianie i nadal nakłada się na podatnika lub płatnika obowiązek uiszczenia zaliczki na podatek nie później niż w terminie 5 dni od zaistnienia zdarzenia rodzącego taki obowiązek.

3.2. Odwrotne obciążenie podatkowe

Odwrotne obciążenie podatkowe było szczególnym reżimem podatkowym obowiązującym w podatku od towarów i usług w okresie od 1.04.2011 r.⁴⁴ do 31.10.2019 r.⁴⁵ Istota tego rozwiązania polegała na tym, że za podatników podatku od towarów i usług uznano również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne:

- nabywające określone towary, jeżeli dokonującym ich dostawy jest podatnik, u którego sprzedaż nie jest zwolniona, nabywcą jest podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny oraz dostawa nie była objęta zwolnieniem przedmiotowym, a także
- nabywające określone usługi, jeżeli usługodawcą jest podatnik, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku, a usługobiorcą jest podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny.

Odwrócone obciążenie podatkowe obejmowało dostawy, których przedmiotem były m.in. wyroby stalowe, złom stalowy, metale szlachetne, laptopy i notebooki; komputery kieszonkowe (np. notesy komputerowe), tablety, notebooki, laptopy, telefony dla sieci komórkowych lub dla innych sieci bezprzewodowych, konsole do gier wideo, biżuteria, odpady szklane, z papieru, tektury i gumowe. Reżim ten obejmował także usługi, do których zaliczano m.in. usługi w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych oraz usługi wymienione w załączniku nr 14 do u.p.t.u. roboty budowlane.

⁴¹ Art. 28 ustawy z 4.07.2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1520 ze zm.).

⁴² Por. art. 103 ust. 5aa u.p.t.u.

⁴³ Por. art. 30a ust. 2a i 2b u.p.t.u.

⁴⁴ Art. 11 ustawy z 18.03.2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach (Dz.U. Nr 64, poz. 332).

⁴⁵ Art. 18 ustawy z 9.08.2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1751 ze zm.).

W zakresie odwróconego obciążenia podatkowego podatnikiem stawał się nabywca w miejsce dostawcy. Zasadą na gruncie podatku od wartości dodanej jest bowiem, że podatnikiem w odniesieniu do danej czynności jest dostawca towaru lub świadczący usługę. To na tym podmiocie ciąży obowiązek wykazania podatku na fakturze i opodatkowania danej transakcji. W przypadku mechanizmu odwróconego obciążenia podatkowego faktura nie zawiera natomiast stawki podatku, sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku oraz kwoty podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku. W rezultacie faktura opiewa na kwotę netto, a podatek rozlicza usługobiorca lub nabywca, przy czym kwota podatku należnego z tytułu świadczenia usług lub dostawy towarów stanowi dla niego kwotę podatku naliczonego.

Z dniem 1.11.2019 r. odwrotne obciążenie podatkowe zostało zastąpione obligatoryjnym mechanizmem podzielonej płatności.

3.3. Mechanizm podzielonej płatności (*split payment*)

Mechanizm podzielonej płatności został wprowadzony w Polsce już 1.07.2018 r. w formie fakultatywnej⁴⁶. Obecnie system jest obligatoryjny przy dokonywaniu płatności za nabyte towary lub usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy, udokumentowane fakturą, w której jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza 15 000 zł lub równowartość tej kwoty. Przy czym transakcje w walutach obcych przelicza się na złote według średniego kursu walut obcych ogłoszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień dokonania transakcji⁴⁷. Obowiązywanie mechanizmu podzielonej płatności wymagało uzyskania derogacji w formie decyzji Rady upoważniającej Polskę do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 226 dyrektywy 112⁴⁸. Decyzja wyznaczyła zakres i sposób implementacji tego mechanizmu do polskiego porządku prawnego⁴⁹.

Istota mechanizmu podzielonej płatności polega na tym, że płatność za nabyty towar lub usługę jest dokonywana w taki sposób, że zapłata odpowiadająca wartości sprzedaży netto jest płacona przez nabywcę na rachunek rozliczeniowy dostawcy lub jest rozliczana

⁴⁶ Art. 11 ustawy z 15.12.2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 62 ze zm.).

⁴⁷ Por. art. 108a ust. 1a u.p.t.u.

⁴⁸ Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2019/310 z 18.02.2019 r. w sprawie upoważnienia Polski do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

⁴⁹ J. Czerwiński, *Obligatoryjny split payment: zakres zgody Rady UE oraz jej wpływ na sankcje za niedokonanie płatności w mechanizmie podzielonej płatności*, „Przegląd Podatkowy” 2020/1, s. 14–21.

w inny sposób, natomiast pozostała zapłata odpowiadająca kwocie podatku od towarów i usług jest płacona na specjalny rachunek bankowy dostawcy – rachunek VAT, wykorzystywany co do zasady tylko i wyłącznie do płatności VAT i rozliczeń z tego tytułu z organami podatkowymi⁵⁰. Warto zauważyć, że zarówno w przypadku dobrowolnego, jak i obligatoryjnego mechanizmu podzielonej płatności system ten ma zastosowanie wyłącznie do transakcji dokonywanych pomiędzy podatnikami⁵¹.

Celem wprowadzenia mechanizmu podzielonej płatności jest ograniczenie wyłudzeń VAT przez ograniczenie i poddanie kontroli sposobu wykorzystania środków pozyskanych przez podatnika tytułem kwoty uwidocznionej na fakturze kwoty podatku. Odbiorcy płatności formalnie pozostają właścicielami środków znajdujących się na rachunkach VAT, jednak sposób, w jaki będą oni mogli rozporządzać tymi środkami, został poważnie ograniczony⁵². W mechanizmie podzielonej płatności zasadniczą rolę przypisać należy rachunkowi VAT. Ograniczone zostały zarówno tytuły, z których płatność może być dokonana na taki rachunek, jak i przypadki, w których środki zgromadzone na rachunku VAT mogą zostać wypłacone⁵³.

4. Uszczelnianie podatku od towarów i usług a zasady konstrukcyjne podatku od wartości dodanej

Wprowadzenie rozwiązań uszczelniających system poboru podatku od towarów i usług było wynikiem zdiagnozowania niedoskonałości dotychczasowych unormowań opartych na zasadach konstrukcyjnych podatku od wartości dodanej. Niektóre z nich, choć uwzględniające istotę opodatkowania tym podatkiem i odzwierciedlające jego niewątpliwe zalety objawiające się przede wszystkim fiskalną efektywnością, stały się podatne na wyłudzenia podatkowe. Oszuści, działający jako podatnicy VAT, wykorzystywali słabości tego podatku wynikające z jego wyrafinowanej konstrukcji i formalizmu wiążącego z fakturą ogromny zakres uprawnień, mając świadomość, że weryfikacja rzetelności dokumentów księgowych stanowi dla organów podatkowych znaczne wyzwanie.

W rezultacie konieczne okazało się wprowadzenie korekt do konstrukcji podatku od towarów i usług, nawet kosztem zaburzenia jego ładu konstrukcyjnego. Skala szacowanych wyłudzeń nie pozwalała bowiem na dalsze tolerowanie tego procederu. Warto zatem ocenić, w jaki sposób włączenie do unormowań z zakresu opodatkowania VAT przepisów składających się na pakiet paliwowy, odwrotne obciążenie podatkowe oraz mechanizm podzielonej płatności ingeruje w treść zasad konstrukcyjnych tego podatku.

⁵⁰ A. Wesołowska, *Mechanizm podzielonej płatności – główne założenia i zasady działania* [w:] *Mechanizm podzielonej płatności w Polsce*, LEX 2020; W. Kieszkowski [w:] *Definicja mechanizmu podzielonej płatności* [w:] *Mechanizm podzielonej płatności. Split payment*, red. D. Pokrop, LEX 2018.

⁵¹ W. Ślabczyński, *Obligatoryjny mechanizm podzielonej płatności*, „Przegląd Podatkowy” 2019/11, s. 15.

⁵² K. Kasprzyk, *Mechanizm podzielonej płatności*, „Przegląd Podatkowy” 2018/8, s. 10.

⁵³ K. Kasprzyk, *Mechanizm...*, s. 17.

Już pobieżna analiza tych instytucji prowadzi do wniosku, że w różnym stopniu naruszają one poszczególne zasady konstrukcyjne VAT. Spośród omówionych zasad w zasadzie trzy nie doznają uszczerbku. Są to zasada opodatkowania konsumpcji, zasada jednokrotności podatku i zasada proporcjonalności podatku do ceny.

Żadna z wprowadzonych do przepisów ustawy o podatku od towarów i usług instytucji uszczelniających pobór VAT nie wpływa na realizację zasady opodatkowania konsumpcji. Zasada ta wyrażająca się w przerzuceniu całego ciężaru podatku na konsumenta, będącego finalnym nabywcą danego towaru lub usługi, nadal znajduje zastosowanie. Regulacje mieszczące się w zakresie tzw. pakietu paliwowego w istotny sposób wpłynęły na termin zapłaty podatku (zaliczki na podatek), jednak to nadal ostateczny konsument ma ponieść ciężar ekonomiczny opodatkowania. Podobnie sytuacja wygląda w przypadku odwróconego obciążenia podatkowego, które wprawdzie przenosi obowiązki związane z opodatkowaniem z dostawcy na nabywcę, ale tylko gdy ten ostatni jest czynnym podatnikiem VAT, a zatem ma możliwość przerzucenia ciężaru podatkowego na finalnego nabywcę, czyli konsumenta. Zasady opodatkowania konsumpcji nie narusza także system podzielonej płatności. Niezależnie bowiem od wyodrębnienia specjalnego rachunku rozliczeniowego dla wpłacanego podatku, podatnik nie ma ponosić jego ciężaru, a koszt opodatkowania ma pozostać na konsumencie.

Omówione instytucje uszczelniające system poboru VAT nie zaburzają także zasady jednokrotności poboru podatku. Zasada ta, odwołując się do transakcji transgranicznej, wymaga, by podatek ostatecznie został pobrany tylko w jednym państwie. Ani przepisy wchodzące w zakres pakietu paliwowego, ani odwrócone obciążenie podatkowe, ani system podzielonej płatności nie naruszają zasady opodatkowania w miejscu przeznaczenia do konsumpcji. Zaproponowane przez ustawodawcę rozwiązania nie powodują, że podatek zostanie ostatecznie pobrany w państwie innym niż to, w którym doszło do konsumpcji.

Ponadto nie sposób stwierdzić, że wprowadzone do ustawy o podatku od towarów i usług instrumenty uszczelniające podatek od towarów i usług naruszają zasadę proporcjonalności podatku do ceny. W każdym z tych rozwiązań, niezależnie od liczby faz obrotu gospodarczego, podatek zawsze będzie się wyrażał tą samą relacją do ceny określoną wysokością stawki podatkowej. Warto jednak zauważyć, że w przypadku odwróconego obowiązku podatkowego transakcje pomiędzy podatnikami nie będą opodatkowane. Opodatkowanie pojawi się dopiero z chwilą dokonania czynności podlegającej opodatkowaniu z podmiotem niebędącym podatnikiem VAT.

Zupełnie inaczej ocenić należy relację zachodzącą między instytucjami uszczelniającymi pobór podatku od towarów i usług a zasadą powszechności opodatkowania i w szczególności zasadą neutralności. Zasada powszechności w aspekcie przedmiotowym wymaga opodatkowania transakcji wszystkimi towarami i usługami na każdym etapie

obrotu (wielofazowość opodatkowania). W aspekcie podmiotowym oznacza natomiast opodatkowanie transakcji dokonywanej przez każdy podmiot, z zastrzeżeniem, że jest to podmiot profesjonalnie dokonujący sprzedaży. Wprowadzenie przepisów normujących odwrócone obciążenie podatkowe narusza wielofazowość opodatkowania. Zastosowanie tego systemu prowadzi bowiem do opodatkowania tylko ostatniej fazy obrotu pomiędzy podatnikiem a ostatecznym konsumentem. Na skutek wprowadzania odwróconego obciążenia podatkowego zasada powszechności ulega także zaburzeniu w aspekcie podmiotowym. W tym systemie transakcje dokonywane pomiędzy podatnikami nie są bowiem opodatkowane. Powstaje zatem istotny wyłom polegający na nieopodatkowaniu transakcji ze względu na to, że ich stronami są czynni podatnicy VAT. Zasada powszechności opodatkowania oznacza również stosowanie jednolitych zasad opodatkowania na danym rynku w odniesieniu do wszystkich towarów i usług. Tymczasem omówione instytucje uszczelniające podatek od towarów i usług dotyczą tylko wybranych kategorii towarów i usług. Pakiet paliwowy odnosi się wyłącznie do towarów wymienionych w art. 103 ust. 5aa u.p.t.u., odwrócone obciążenie podatkowe obejmowało towary wymienione w załączniku nr 11 do ustawy oraz usługi wymienione w załączniku nr 14 do ustawy. Natomiast obligatoryjny mechanizm podzielonej płatności dotyczy towarów i usług wymienionych w załączniku 15 do ustawy.

Ponadto rozwiązania przyjęte w ramach pakietu paliwowego i mechanizmu podzielonej płatności naruszają zasadę neutralności opodatkowania. Neutralność opodatkowania przejawia się bowiem przede wszystkim nakazem zniesienia z podatnika ciężaru ekonomicznego opodatkowania. Tymczasem obowiązek zapłaty zaliczki na podatek w terminie nie dłuższym niż pięć dni oznacza, że podatnik – przynajmniej czasowo – zmuszony jest ponieść koszt opodatkowania. W przypadku *split payment* zasadę neutralności naruszają natomiast ograniczenia w zakresie dysponowania kwotą podatku uiszczoną przez nabywcę w związku z dostawą towaru lub świadczeniem usługi. Nie może być ona do czasu zapłaty podatku przeznaczona na cele inne niż wynikające z unormowań dotyczących tej formy opodatkowania. Nie można zatem z tych środków pokrywać na bieżąco kosztów ponoszonych przez podatnika na nabywanie towarów i usług związanych z działalnością opodatkowaną, których ceny zawierają również wartość podatku.

5. Wnioski

Omówione instrumenty uszczelnienia VAT są kompromisem między założeniami konstrukcji podatku od wartości dodanej a jego efektywnością. Nie ulega wątpliwości, że zdiagnozowana skala wyłudzeń podatku wymusiła na prawodawcach poszczególnych państw, w tym Polski, działania, których przejawem były m.in. regulacje dotyczące pakietu paliwowego, odwróconego obciążenia podatkowego i mechanizmu podzielonej płatności. Należy jednak zauważyć, że naruszają one zasady konstrukcyjne VAT, co – w miarę zwiększania liczby takich instrumentów – może przyczynić się do utraty

spójności systemowej opodatkowania i w rezultacie doprowadzić do rezygnacji z podatku od wartości dodanej na rzecz innej formy opodatkowania. Mając na uwadze znaczenie fiskalne podatku od towarów i usług, godzenie się na takie konsekwencje może się wiązać z istotnym ryzykiem zmniejszenia dochodów budżetowych. Należy także pamiętać, że podatek od wartości dodanej jest podatkiem zharmonizowanym w ramach UE. Idea, która legła u podstaw jego tworzenia, zakładała zbliżenie ustawodawstw poszczególnych państw, tak by wspólny system opodatkowania zapewniał swobodny przepływ towarów i usług, znosił dyskryminację ze względu na pochodzenie towaru i nie zaburzał konkurencji na jednolitym rynku europejskim. Z tej perspektywy wprowadzanie do systemów prawnych poszczególnych państw regulacji wykraczających poza ramy harmonizacji oznacza uszczerbek dla zachowania zewnętrznej spójności systemowej i prawdopodobnie przyczyni się do pojawienia się luk pomiędzy systemami prawnymi różnych krajów.

Świadomość ryzyk związanych z wprowadzaniem instrumentów uszczelniających pobór podatku od wartości dodanej, ale jednocześnie także korzyści, jakie z sobą niosą w postaci ograniczenia możliwości dokonywania wyłudzeń podatkowych, wymaga stwierdzenia, że stosowanie tego rodzaju instytucji jest konieczne dla zapewnienia efektywności fiskalnej systemu, ale winny być one implementowane do systemu z poszanowaniem zasad konstrukcyjnych podatku od wartości dodanej. Dylemat dotyczy zatem nie tego, czy należy wprowadzać instrumenty uszczelniające podatek od wartości dodanej, ale które z nich najlepiej spełnią swoją rolę i w najmniejszym stopniu naruszają zasady, na których podatek został oparty. W tym kontekście największe zastrzeżenia budzi odwrócone obciążenie podatkowe, gdyż system ten neguje powszechność opodatkowania, przekształca VAT w podatek jednofazowy, pobierany dopiero w ostatniej fazie obrotu, zwalniając z jego naliczenia podmioty, które z zasady winny to czynić, czyli podatników. Najmniejsze wątpliwości związane są natomiast z mechanizmem podzielonej płatności. System ten respektuje niemal wszystkie zasady konstrukcyjne VAT, a wątpliwości dotyczące zasady neutralności opodatkowania można redukować np. przez ustanawianie preferencyjnych terminów zwrotu podatku.

Streszczenie

Artykuł poświęcony został zagadnieniu wpływu uszczelniania podatku od towarów i usług na zasady konstrukcyjne tego podatku. Podejmowane przez ustawodawcę próby ograniczenia wyłudzeń podatkowych nie pozostały bez wpływu na budowę VAT. W opracowaniu omówiono główne zasady konstrukcyjne podatku od wartości dodanej. Następnie przedstawione zostały wprowadzone do ustawy o podatku od towarów i usług regulacje dotyczące pakietu paliwowego, odwróconego obciążenia podatkowego i mechanizmu podzielonej płatności. W ostatniej części autor podjął próbę oceny, w jaki sposób omówione rozwiązania prawne ingerują w zasady, na których opiera się system podatku od wartości dodanej. Tekst kończy się wnioskami, z których wynika, że

uszczelnianie podatku od wartości dodanej jest konieczne ze względu na jego znaczenie fiskalne, jednak służyć winny temu takie regulacje, które w najmniejszym stopniu zaburzają konstrukcję podatku.

Literatura

- Bącał A., Dominik D., Militz M., Ogiński P., *Zasady dotyczące podatku od towarów i usług*, „Przegląd Podatkowy” 2009/11
- Bącał M. i in., *Zasady prawa unijnego w VAT*, LEX 2013
- Bator M., Kędzior J., *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej*, „Przegląd Podatkowy” 2003/6
- Czerwiński J., *Obligatoryjny split payment: zakres zgody Rady UE oraz jej wpływ na sankcje za niedokonanie płatności w mechanizmie podzielonej płatności*, „Przegląd Podatkowy” 2020/1
- Ćwik-Bury A., *Terminy przedawnienia a neutralność systemu VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE. Perspektywa pewności prawa*, LEX 2020
- Dominik-Ogińska D. i in., *Harmonizacja prawa podatkowego w Unii Europejskiej*, Warszawa 2011
- Drosik J., *Prawo do odliczenia podatku VAT a zasada neutralności opodatkowania. Glosa do wyroku NSA z dnia 28 sierpnia 2007 r.*, I FSK 1119/06, „Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa” 2009/3
- Gibasiewicz D., *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, LEX 2012
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016
- Kasprzyk K., *Mechanizm podzielonej płatności*, „Przegląd Podatkowy” 2018/8
- Kieszkowski W., *Definicja mechanizmu podzielonej płatności [w:] Mechanizm podzielonej płatności. Split payment*, red. D. Pokrop, LEX 2018
- Mikuła P., *System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej – wybrane szanse i ryzyka [w:] Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018
- Militz M., *Zasada jednokrotności poboru podatku*, „Przegląd Podatkowy” 2009/11
- Militz M., *Zasada opodatkowania konsumpcji*, „Przegląd Podatkowy” 2009/11
- Militz M., *Zasada powszechności opodatkowania VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2009/11
- Militz M., *Zasada opodatkowania konsumpcji [w:] M. Bącał i in., Zasady prawa unijnego w VAT*, LEX 2013
- Militz M., *Zasady podatku od wartości dodanej [w:] M. Bącał i in., Zasady prawa unijnego w VAT*, LEX 2013
- Namysłowski R., *Neutralność podatku od wartości dodanej – wprowadzenie i wyrok TS z 14.02.1985 r. w sprawie 268/83 D.A. Rompelman i E.A. Rompelman-Van Deelen v. Minister van Financiën*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2010/11

- Ogiński P., *Zasada neutralności opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2009/11
- Ogiński P., *Zasada proporcjonalności podatku do ceny*, „Przegląd Podatkowy” 2009/11
- Parulski S., Kowalik R., „Pakiet paliwowy” – rewolucja w obrocie paliwami z zagranicą, „Przegląd Podatkowy” 2016/8
- Piłaszewicz M., *Formalizm podatku VAT a zasada neutralności podatku. Glosa do wyroku TS z dnia 6 listopada 2003 r., C-78/02 – C-80/02*, „Glosa” 2004/5
- Podsiadły A., Zawiejska-Rataj J., *Krajowa Administracja Skarbowa – proceduralne aspekty wykrywania unikania opodatkowania [w:] Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018
- Pomorska A., Szolno-Koguc J., Wójtowicz K., *Proces dostosowywania polskich podatków pośrednich do standardów Unii Europejskiej*, Lublin 2003
- Rogowska-Rajda B., Tratkiewicz T., *Prawo do odliczenia VAT w świetle orzecznictwa TSUE*, Warszawa 2018
- Słabczyński W., *Obligatoryjny mechanizm podzielonej płatności*, „Przegląd Podatkowy” 2019/11
- Wesołowska A., *Mechanizm podzielonej płatności w Polsce*, LEX 2020
- Zdunek A., *Krajowa Administracja Skarbowa – konsolidacja służb skarbowych i celnych w celu uszczelnienia systemu podatkowego [w:] Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018

Akty prawne UE

- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)
- Decyzja Rady 2008/84/WE z 22.01.2008 r. upoważniająca Republikę Federalną Niemiec oraz Rzeczpospolitą Polską do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 5 dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 27, s. 17)
- Decyzja wykonawcza Rady 2010/581/UE z 27.09.2010 r. upoważniająca Rzeczpospolitą Polską do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a) i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 256, s. 24, ze zm.)
- Decyzja wykonawcza Rady 2013/237/UE z 14.05.2013 r. upoważniająca Republikę Czeską i Rzeczpospolitą Polską do stosowania szczególnych środków stanowiących odstępstwo od art. 5 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 141, s. 37)
- Decyzja wykonawcza Rady 2013/805/UE z 17.12.2013 r. upoważniająca Rzeczpospolitą Polską do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a)

- i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 353, s. 51)
- Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2016/1837 z 11.10.2016 r. upoważniająca Rzeczpospolitą Polską do dalszego stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a) i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 280, s. 28)
- Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2018/918 z 22.06.2018 r. w sprawie upoważnienia Niemiec i Polski do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 5 dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 163, s. 17)
- Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2018/1919 z 4.12.2018 r. zmieniająca decyzję 2009/790/WE upoważniającą Rzeczpospolitą Polską do stosowania środka stanowiącego odstępstwo od art. 287 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 311, s. 32)
- Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2019/310 z 18.02.2019 r. w sprawie upoważnienia Polski do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 51, s. 19)
- Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2019/1594 z 24.09.2019 r. zmieniająca decyzję wykonawczą 2013/805/UE upoważniającą Rzeczpospolitą Polską do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a) i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 248, s. 71)

Ustawy

- Ustawa z 10.04.1997 r. – Prawo energetyczne (Dz.U. z 2020 r. poz. 833 ze zm.)
- Ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2020 r. poz. 19 ze zm.)
- Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.)
- Ustawa z 16.02.2007 r. o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakłóceń na rynku naftowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 411)
- Ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 722)
- Ustawa z 18.03.2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach (Dz.U. Nr 64, poz. 332)
- Ustawa z 7.07.2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1052 ze zm.)
- Ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2020 r. poz. 505 ze zm.)
- Ustawa z 15.12.2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 62 ze zm.)

Ustawa z 4.07.2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1520 ze zm.)

Ustawa z 9.08.2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1751 ze zm.)

Inne

Załącznik nr 1 do ustawy budżetowej na rok 2019 z 16.01.2019 r. (Dz.U. poz. 198)

Ustawa budżetowa na rok 2020 z 14.02.2020 r. (Dz.U. poz. 571)

Dominik Mączyński [ORCID: 0000-0003-3637-7777] – doktor habilitowany nauk prawnych, profesor w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Adama Mickiewicza w Poznaniu. Autor publikacji z zakresu polskiego, europejskiego i międzynarodowego prawa podatkowego. W latach 2010–2014 r. członek Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego przy Ministrze Finansów. Członek z wyboru Europejskiego Stowarzyszenia Profesorów Prawa Podatkowego (European Association of Tax Law Professors). Sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu.

Wojciech Morawski

ZAUFIANIE W CZASACH ZWALCZANIA UNIKANIA OPODATKOWANIA¹

1. Kwestie terminologiczne

W tytule użyto słowa „zaufanie”, które jest oczywiście wieloznaczne. Z punktu widzenia prawnego oczywiście możemy mówić o zasadzie zaufania, ale nadal nie będzie to termin klarowny, a co gorsza, dość jednak rzadko stosowany w języku prawniczym. Można w pewnym uproszczeniu zasadę zaufania łączyć z poddaną wielokrotnie analizie w literaturze zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań (ang. *the principle of legitimate expectation*, franc. *le principe de confiance légitime*, *le principe de la croyance légitime*), która bardzo często łączona jest w literaturze zagranicznej z zasadą pewności prawa (ang. *the principle of legal certainty*)². Zasadę zaufania możemy widzieć także w kontekście zasady bezpieczeństwa prawnego (franc. *la sécurité juridiques*)³. Zaufanie wiąże się też niekiedy z zasadą prawa do dobrej administracji. Zasadę tę rozumie się również jako obciążający administrację obowiązek respektowania – w imię prawa podatnika do bezpieczeństwa prawnego – zaufania, którym podatnik może obdarzyć wyraźnie wyartykułowane stanowisko organu lub podjętą przez niego decyzję⁴. Zasada ochrony

¹ Praca przygotowana w ramach grantu finansowanego przez Narodowe Centrum Nauki, nr rej. 2016/21/B/H5/00187, „Akty interpretacyjne w prawie podatkowym – między pomocniczością, elastycznością a dezintegracją systemu prawa podatkowego”.

² C. Romano, *Advance Tax Rulings and Principles of Law Towards a European Tax Rulings System?*, Amsterdam 2002, s. 331; S. Shonberg, *Legitimate expectation in Administrative Law*, Oxford 2000, s. 9; Lord Mackenzie Stuart, *Legitimate Expectation and Estoppel in Community Law and English Administrative Law*, „Legal Issue of European Integration” 1983/1, s. 55; N. Geelhand, *Le principe de la croyance légitime en droit administratif et en droit fiscal*, „Revue critique de jurisprudence belge” 1995/47, s. 57–105 (cz. I), s. 259–313 (cz. II), s. 488–523 (cz. III); J.B. Auby, D. Dero-Bugny, *Les principes de sécurité juridiques et de confiance légitime* [w:] *Droit administratif européen*, red. J.B. Auby, J. Dutheil de la Rochère, Bruxelles 2007, s. 473–492.

³ B. Peeters, *La relation entre le principe de sécurité juridique et le principe de légalité: un processus d'Echternach?*, <https://www.tiberghien.com/media/Processus%20Echternach.Bruno%20Peeters.FR.pdf> (dostęp: 1.07.2020 r.).

⁴ J. Autenne, X. Clerebout, *Le principe de bonne administration en matière fiscale circulaires et accords à la lumière de la jurisprudence fiscale* [w:] *Protection des droits fondamentaux du contribuable*, red. R. Andersen, J. Malherbe, Bruxelles 1993, s. 206.

uzasadnionych oczekiwań wydaje się najlepiej oddawać to, co wiążemy z pojęciem zaufania.

Zaufanie można rozpatrywać w kilku aspektach.

Można widzieć je w kontekście stabilności prawa w ogóle. Ufamy prawu, które nie zmienia się szybko. Jeżeli już prawo ulega zmianie, to oczekujemy, że zmiana ta nas nie zaskakuje, czyli wprowadzana jest z odpowiednim *vacatio legis* albo przepisy przewidują inne rozwiązania prawne pozwalające jednostce dostosować się do zmieniających się reguł działania (np. możliwość korzystania ze starych rozwiązań prawnych, stopniowe wchodzenie w życie nowych rozwiązań).

Można też zaufania poszukiwać w praktyce działania organów władzy publicznej i sądów, które utrzymują stabilność praktyki, wykładni i stosowania prawa.

2. Zaufanie kontra efektywność walki z unikaniem opodatkowania

Zabrzmia to może dość niemiło, ale przestrzeganie zasady zaufania oczywiście utrudnia zwalczanie unikania opodatkowania. W ogóle przestrzeganie każdego standardów państwa prawnego utrudnia takie działania. Gdyby patrzeć na problem tylko z punktu widzenia skuteczności działań antyabuzyjnych, to na pewno najlepszym rozwiązaniem byłaby likwidacja wszelkich reguł ochrony praw podatnika i nadanie organom podatkowym uprawnienia do arbitralnego rozstrzygnięcia o zachowaniu przez podatnika majątku, a może i wolności. Na szczęście nawet w czasach BEPS nie doszliśmy do takiego „ideału” walki z unikaniem opodatkowania.

Problem konfliktu efektywności i zaufania jest jednak zagadnieniem istotnym w praktyce. Otóż unikanie opodatkowania opiera się dość często na utworzeniu trwałych sztucznych struktur. Zwalczanie unikania powinno polegać na uczynieniu ich istnienia nieopłacalnymi. Jednak zasada zaufania przemawia za daniem podatnikowi odpowiedniego czasu na dostosowanie się do nowej sytuacji. Oznacza to jednak akceptację stosowania przez jakiś okres działań abuzyjnych. Jest to dyskusyjne etycznie, a poza tym wątpliwe z punktu widzenia zasady równości.

Niekiedy dodatkowo podatnik uzyskał swego rodzaju „gwarancję bezpieczeństwa” w postaci np. interpretacji podatkowej. Skuteczna walka z unikaniem opodatkowania wymusza pozbawienie skuteczności takiej gwarancji, co jest jednak także ciosem w zaufanie jednostki wobec państwa i prawa.

Nie bez znaczenia jest również to, że organy podatkowe w dobie walki z unikaniem opodatkowania z natury rzeczy są skłonne do nawet ryzykownych działań interpretacyjnych, byleby zniweczyć prawdziwe lub wymaginowane „kombinacje” podatnika. Przyczyny takiego stanu rzeczy mogą być różne: presja zwierzchników lub chęć „wykazania się”, atmosfera usprawiedliwiania działań na granicy prawa przez wskazanie nieuczciwości działań podatników itd.

Warto problem przesledzić na przykładzie kilku rozwiązań prawnych.

3. Ustawowe podważanie zaufania do interpretacji podatkowych

Sztandarowym przykładem regulacji chroniącej zaufanie jednostki do prawa i państwa są interpretacje podatkowe⁵. Wprowadzenie po polskiego prawa podatkowego klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania⁶ (GAAR) wymusiło rozstrzygnięcie problemu ochrony wynikającej z interpretacji podatkowej, gdy działanie posiadacza interpretacji stanowiło jednocześnie unikanie opodatkowania.

Zgodnie z wprowadzonym na mocy ustawy z 13.05.2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw⁷ przepisem art. 14b § 5b o.p. w brzmieniu nadanym tą ustawą: „Nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a lub stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, ze zm.)”. W takiej sytuacji organ uprawniony do wydania interpretacji indywidualnej zobligowany był do zwrócenia się do ministra właściwego do spraw finansów publicznych o opinię w tym zakresie⁸. Od 1.03.2017 r. podmiotem, do którego Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zwraca się w tej sprawie, jest Szef Krajowej Administracji Skarbowej⁹.

Nie oznacza to w ogóle niemożności uzyskania interpretacji podatkowej w zakresie ryzyka zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Wyłączono tylko możliwość skorzystania z indywidualnej interpretacji prawa podatkowego (opłata – 40 zł), przy stworzeniu jednocześnie możliwości wystąpienia o tzw. opinię zabezpieczającą, za którą podatnik musi jednak uiścić opłatę w wysokości już 20 000 zł. Jest to nic innego, jak rodzaj wyspecjalizowanej interpretacji indywidualnej.

⁵ Art. 14a i n. ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.).

⁶ Art. 119a i n. o.p.

⁷ Dz.U. poz. 846 ze zm.

⁸ Art. 14b § 5c o.p.

⁹ Przepis zmieniony na mocy ustawy z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2020 r. poz. 505 ze zm.).

Przesłanką odmowy wydania interpretacji nie jest to, że do zdarzenia będzie miała zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania lub to, że działanie podatnika będzie nadużyciem prawa w zakresie podatku do towarów i usług, a tylko „uzasadnione przypuszczenie” wystąpienia tych okoliczności. Inaczej zresztą być nie mogło z uwagi na kształt procedury wydawania interpretacji indywidualnych w Polsce. Rację ma Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu, gdy w wyroku z 9.11.2017 r., I SA/Po 695/17, stwierdza (w kontekście klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania): „W toku postępowania interpretacyjnego brak jest możliwości jednoznacznego wypowiedzenia się co do możliwości zastosowania względem okoliczności opisanych we wniosku o wydanie interpretacji dotyczącej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania”¹⁰.

Nawet jednak, gdy organ interpretacyjny wydał interpretację indywidualną, to nie chroniła ona posiadacza. Zgodnie bowiem z art. 14na o.p. (w pierwotnym brzmieniu) przepisów o ochronie podatnika korzystającego z interpretacji indywidualnej „nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług”¹¹.

Rozwiązania to jest maksymalnie niekorzystne dla podatnika. Norma prawna jest bowiem jednoznaczna – jeżeli ma zastosowanie art. 119a o.p. (hipoteza), to automatycznie i bez żadnego wyjątku nie stosuje się przepisów o ochronie posiadacza interpretacji (dyspozycja)¹². Co oczywiste, warunkiem zastosowania dyspozycji musi być to, że najpierw organ wydał interpretację, nie dostrzegając, że dochodzi do unikania opodatkowania.

Oznacza to, że interpretacja indywidualna nie chroni posiadacza, gdy organ interpretacyjny wadliwie ocenił treść wniosku i wskutek błędu wydał interpretację indywidualną. Zatem nawet rzetelne wskazanie przez wnioskodawcę wszystkich elementów stanu faktycznego i uzyskanie interpretacji indywidualnej nie chroni podatnika, gdy chodzi o kwestię unikania opodatkowania¹³.

¹⁰ LEX nr 2404197, orzeczenie nieprawomocne; podobnie m.in.: wyrok WSA w Gliwicach z 16.11.2017 r., I SA/Gl 773/17, LEX nr 2395521.

¹¹ Katalog ten ulega stopniowemu rozszerzeniu.

¹² Wyrok WSA w Łodzi z 8.11.2017 r., I SA/Łd 780/17, LEX nr 2400642, orzeczenie nieprawomocne; wyrok WSA w Bydgoszczy z 22.08.2017 r., I SA/Bd 551/17, LEX nr 2364564.

¹³ W. Morawski, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego – zamiany GAAR do KAS*, „Przegląd Podatkowy” 2017/4, s. 32; wyrok WSA w Gliwicach z 6.12.2017 r., I SA/Gl 846/17, LEX nr 2412384, orzeczenie nieprawomocne; wyrok WSA w Krakowie z 24.03.2017 r., I SA/Kr 201/17, LEX nr 2323594, orzeczenie nieprawomocne.

To zdecydowanie zbyt radykalne ograniczenie zaufania, którym jednostka powinna móc obdarzać stanowisko organu władzy publicznej.

Wprowadzenie GAAR rodziło też problem pewnych zaszczości. Mianowicie znaczna liczba podatników posiadała uprzednio wydane interpretacje indywidualne. Na mocy art. 5 ust. 1 ustawy z 13.05.2016 r.: „Przepis art. 14na ustawy zmienianej w art. 1 [Ordynacji podatkowej – przyp. aut.] ma zastosowanie do interpretacji indywidualnych wydanych od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy”.

Regulacja wydawała się dość dobrze chronić zaufanie jednostki do państwa, gdyż potwierdzała zasadę niedziałania prawa wstecz. Podatnik będący posiadaczem interpretacji indywidualnej uzyskanej przed wejściem w życie klauzuli antyabuzywnej nie musiał brać pod uwagę nowej rzeczywistości prawnej, gdyż nie miał zastosowania przepis wyłączający ochronę podatnika działającego w zaufaniu do interpretacji. Ochrona posiadacza interpretacji wydawała się nawet nadmierna. Zgodnie bowiem z art. 7 ustawy z 13.05.2016 r.: „Przepisy art. 119a–119f [wprowadzające klauzulę – przyp. aut.] ustawy zmienianej w art. 1 [Ordynacji podatkowej – przyp. aut.] mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy”.

Problem powstawał, gdy najpierw przed rozpoczęciem operacji gospodarczej podatnik uzyskiwał interpretację indywidualną, w której organ potwierdzał prawidłowość i legalność stanowiska podatnika, ale w kontekście stanu prawnego, który nie obejmował GAAR. Gdy dnia 15.07.2016 r. weszła w życie GAAR, zmienił się stan prawny, w którym funkcjonował podatnik, i od tego dnia organ interpretacyjny nie wydałby mu już korzystnej interpretacji podatkowej. Jednak podatnik, który już uzyskał interpretację, mógł nadal nie stosować przepisów klauzuli do uzyskanej po 15.07.2016 r. korzyści podatkowej, gdyż posiadał interpretację indywidualną. Co więcej, mógł nadal działać na podstawie tej interpretacji i podejmować nadal działania stanowiące unikanie opodatkowania.

Interpretacja była zgodna z prawem w momencie wydania, a potem właściwie nie powstawała jej kolizja ze znowelizowanymi przepisami Ordynacji podatkowej, gdyż klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania była w stosunku do niej wyłączona. Wynikałoby z tego, że była ona niezmienna. Interpretacja odrywała się w istocie od stanu prawnego, którego dotyczyła, i utrzymywała wobec danego posiadacza stan prawny sprzed nowelizacji.

Racjonalnie rzecz ujmując, interpretacja indywidualna odnosi się tylko do stanu prawnego obowiązującego w momencie jej wydania i zachowuje swoją moc tylko do czasu zmiany prawa. Zmiana prawa dezaktualizuje interpretację. Zamieszanie związane z kwestiami temporalnej skuteczności klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania spowodowało, że interpretacja indywidualna mogła być stosowana, mimo że odnosiła

się do innej rzeczywistości prawnej. Oznaczało to w istocie trzy skutki. Po pierwsze – zmiana ustawy nie miała zastosowania wobec części podatników. Po drugie – treść prawa nie była identyczna wobec wszystkich podatników. Po trzecie – interpretacja stawała się ważniejsza od ustawy¹⁴. Oznacza to, że nadmierna ochrona zaufania jednostki do interpretacji (chyba zresztą przypadkowa) była trudna do obrony z punktu widzenia aksjologicznego.

Na mocy ustawy z 29.11.2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw¹⁵ dokonano korekty tej ułomnej regulacji prawnej. W art. 5 ustawy z 13.05.2016 r. dodano ust. 1a, który brzmi: „Przepis art. 14na ustawy zmienianej w art. 1 ma zastosowanie również do interpretacji indywidualnych wydanych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, jeżeli korzyść podatkowa wynikająca ze stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego będącego przedmiotem interpretacji indywidualnej została uzyskana od dnia 1 stycznia 2017 r.”

Regulacja ta nie łamie¹⁶ zakazu retroakcji. Dotyczy ona co prawda interpretacji uzyskanych przed dniem wejścia w życie ustawy z 13.05.2016 r., ale obejmuje tylko korzyści uzyskane od 1.01.2017 r.¹⁷ Została więc potwierdzona ochrona wynikająca z interpretacji indywidualnych w zakresie korzyści uzyskanych między 15.07.2016 r. a 31.12.2016 r.

4. Pozaustawowe podważanie zaufania do interpretacji podatkowych

Największe zagrożenie dla podatników często nie tkwi jednak w przepisach prawa, a w praktyce działania organów podatkowych. W praktyce stykamy się z licznymi sytuacjami, gdy organ podatkowy odmawia zastosowania interpretacji, powołując się na to, że opis stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego we wniosku nie odpowiada rzeczywistemu przebiegowi zdarzenia. Rzekome różnice między treścią wniosku a rzeczywistością sprawiają wrażenie – delikatnie rzecz ujmując – naciąganych. W efekcie wnioski o wydanie interpretacji indywidualnych są coraz bardziej szczegółowe. Nie mogą być jednak zbyt szczegółowe, gdyż rodzi to wtedy ryzyko powstania drobnych (często nieistotnych z punktu widzenia treści przepisu) różnic z zaistniałym później

¹⁴ W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego oraz podobne instrumenty prawne – dostosowywanie do zmian kontekstu prawnego* [w:] *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018, s. 201.

¹⁵ Dz.U. poz. 1926.

¹⁶ Pogląd o retroaktywności prezentowano m.in. w: <http://www.money.pl/gospodarka/wiadomosci/artukul/interpretacje-podatkowe-klauzula-obejscia,18,0,2224402.html> (dostęp: 1.07.2020 r.).

¹⁷ Nie wydaje się zasadne rozumowanie, że jeżeli uzyskano korzyść po 1.01.2017 r., to interpretacja nie chroni także za okres przed 1.01.2017 r.

stanem faktycznym. Każda ta różnica może być wykorzystana przez organ podatkowy do odmowy przyznania ochrony posiadaczowi interpretacji indywidualnej. Doświadczenie wskazuje, że jest to właściwie rutynowe działanie organów podatkowych.

Takie postępowania organów podatkowych zaczynają budzić widoczną irytację sądów administracyjnych. Zapadło w tym zakresie kilka „mocnych” wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego. W jednym z nich sąd ten stwierdził: „Organ podatkowy wydając interpretację nie odniósł się w ogóle do kwestii powiązań pomiędzy stronami co, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, pozwala na wyciągnięcie wniosku, że okoliczność ta była bez znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy. Gdyby powiązania były istotne, należałoby się spodziewać wezwania Spółki do sprecyzowania stanu faktycznego. Tak się jednak nie stało, a znaczenie tej okoliczności zostało przypisane dopiero w postępowaniu wymiarowym. Fakt powiązania zbywcy i nabywcy stał się dla organów podatkowych pretekstem do zakwestionowania mocy ochronnej interpretacji. Takie postępowanie nosi znamiona naruszenia zasady zaufania do organów publicznych wyrażonej w art. 121 O.p. Działania organów po wydaniu interpretacji nie mogą być ukierunkowane na to, żeby ją podważyć”¹⁸.

Można mieć nadzieję, że ta linia orzecznicza zostanie podtrzymana. Nie można bowiem zaakceptować tak podstępnej drogi odzierania podatników z resztek zaufania do państwa i prawa.

5. Zagadnienia intertemporalne GAAR – od unikania opodatkowania przez sprawiedliwość aż do absurdu

Do polskiego prawa podatkowego ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania została wprowadzona z dniem 15.07.2016 r. na mocy ustawy z 13.05.2016 r. Sens jej wprowadzenia był oczywisty.

Problem tkwi w tym, że stało się to w trakcie roku podatkowego, a dodatkowo dość specyficznym ukształtowano konstrukcję zakresu temporalnego GAAR. Artykuł 7 ustawy z 13.05.2016 r. stanowił: „Przepisy art. 119a–119f ustawy zmienianej w art. 1 mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy”. Zaś zgodnie z art. 119e o.p. (w pierwotnym brzmieniu): „Korzyścią podatkową w rozumieniu przepisów niniejszego działu jest:

- 1) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości albo powstanie lub zawyżenie straty podatkowej;
- 2) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo podwyższenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku”.

¹⁸ Wyrok NSA z 28.01.2019 r., I FSK 293/17, LEX nr 2625930.

Korzyść podatkowa odnosi się więc do skutku podatkowego czynności podejmowanych przez podatnika, a nie samych czynności. Nie można zgodzić się z utożsamianiem tych dwóch kategorii¹⁹.

Co więcej, korzyść podatkowa wyraźnie nawiązuje do momentu powstania zobowiązania podatkowego i straty w podatkach dochodowych. To bardzo istotna okoliczność. Podatki dochodowe to podatki o otwartym stanie faktycznym, a więc dopiero z końcem okresu rozliczeniowego (najczęściej roku podatkowego) można ustalić zakres obciążenia podatkowego. Prawodawca w polskich ustawach podatkowych nie stwierdza, kiedy powstaje zobowiązanie podatkowe zarówno w podatku dochodowym od osób prawnych, jak i w podatku dochodowym od osób fizycznych, ale ogranicza się tylko do wskazania momentu dokonania rozliczenia podatkowego.

Rozwiązanie normatywne zakładające, że żadnego znaczenia dla zastosowania GAAR nie ma to, kiedy zaszło zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego, już na pierwszy rzut oka wydaje się bardzo ryzykowne. Chodzi tu o ryzyko retroaktywności regulacji prawnej. Retroaktywność prawa z natury spotyka się ze zdecydowanie niechętnym podejściem zwłaszcza Trybunału Konstytucyjnego. Trudno się dziwić, skoro już w czasach studenckich każdy z sędziów TK musiał poznać fundamentalną zasadę prawa *lex retro non agit*.

Rodzi się pytanie, dlaczego prawodawca takie ryzyko podjął? Co ciekawe, zdaje się, że podjął je zupełnie świadomie. Otóż w pierwotnej wersji nowelizacji proponowano stosowanie GAAR tylko do działań podjętych po jej wejściu w życie. Dopiero na etapie prac sejmowych zmieniono treść aktualnego art. 7 ustawy z 13.05.2016 r.²⁰ Zwracano przy tym w toku prac w Sejmie uwagę, że istnieje ryzyko naruszenia zasady ochrony praw nabytych i zasady ochrony interesu w toku (tak m.in. poseł prof. dr hab. W. Nykiel, podobnie poseł P. Hennig-Kloska i sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego dr hab. A. Mudrecki²¹).

Przyczyny takiego rozwiązania (nie oceniając na razie jego słuszności) są dość dobrze rozpoznane zarówno w literaturze, jak i w orzecznictwie. Przykładowo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 8.06.2018 r., III SA/Wa 2354/17²², wspomniał: „Konsekwencje takiego sformułowania art. 7 ustawy zmieniającej O.p. są oczywiste, chodziło bowiem ustawodawcy o możliwość zastosowania art. 119a i nast. O.p. do »cyklicznych« korzyści podatkowych a więc sytuacji w których skutek podjętych czynności

¹⁹ Por. np. M. Kondej, *Problematyka intertemporalna stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2017/7, s. 26.

²⁰ W projekcie był to art. 5, VIII kadencja, druk sejm. nr 367, zmiany wprowadzono w toku prac komisji parlamentarnej – VIII kadencja, druk sejm. nr 464.

²¹ H. Filipczyk, *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2016/9, s. 9.

²² LEX nr 2604403.

zazwyczaj przed wejściem w życie ustawy zmieniającej O.p. korzyść podatkowa pojawia się »cyklicznie« tj. np. w każdym roku podatkowym powstaje zobowiązanie podatkowe w obniżonej wysokości”.

Prawodawca nie chciał więc dopuścić do „zakonserwowania” agresywnych struktur optymalizacyjnych, które zostały wprowadzone przez podatników w życie przed wejściem w życie nowelizacji. Przepis w pierwotnej wersji projektu, a więc umożliwiający stosowanie GAAR tylko wobec działań podatników podjętych po nowelizacji Ordynacji podatkowej utrwałaby uprzywilejowaną pozycję niektórych podatników, którzy wdrożyli rozwiązania optymalizacyjne do momentu wejścia ustawy w życie. Naruszać mogłoby to zasadę równości podatników wobec prawa (art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r.²³). Oczywiście nie należy tego spostrzeżenia rozumieć jako pełnej akceptacji przyjętego rozwiązania prawnego. Chodzi tylko o wskazanie jednego z silnych argumentów, który mógł być brany pod uwagę przy rozstrzygnięciu trudnego dylematu legislacyjnego dotyczącego zakresu stosowania GAAR. Rozwiązanie takie jawi się więc jako „sprawiedliwe”. Jest to istotne z punktu widzenia tych podmiotów, które nie zdecydowały się na rozwiązania optymalizacyjne, a konkurują z tymi, które je wprowadziły. Podatnik bardziej skłonny do ryzyka optymalizacji byłby trwale „nagradzany” za swe ryzyko, a ten, który był „uczciwszy” – karany (poprzez mniejszą konkurencyjność) trwale.

Zrodziło to jednak poważne wątpliwości, gdy całość operacji gospodarczej została przeprowadzona przed wejściem w życie GAAR, a w momencie wejścia w życie GAAR wszystko było już zakończone, nikt nie osiągał już żadnych przychodów ani nie ponosił żadnych kosztów uzyskania przychodu, a zostało tylko dokonanie rozliczenia rocznego już po wejściu w życie GAAR. W kontekście takiego właśnie stanu faktycznego została wydana opinia Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z 18.12.2019 r.

Wskazano w niej na istotne wątpliwości co do konstytucyjności regulacji prawnej.

„88. (...) Celem projektowanej regulacji intertemporalnej było zatem umożliwienie zastosowania nowych przepisów do stanów »otwartych«, a więc objęcie możliwością oceny nowych przepisów (ogólnej klauzuli) czynności podjętych przed wejściem w życie nowego prawa, a które skutkowały powstaniem korzyści podatkowej po wejściu w życie ogólnej klauzuli z art. 119a OP. Przepis przejściowy (art. 7 Ustawy zmieniającej) dotyczy »cyklicznych« korzyści podatkowych, a więc sytuacji, w których wskutek podjętych czynności zazwyczaj przed wejściem w życie ustawy zmieniającej Ordynację podatkową korzyść podatkowa pojawia się »cyklicznie« tj. np. w każdym roku podatkowym powstaje zobowiązanie podatkowe w obniżonej wysokości (wyrok 8 czerwca 2018 r. sygn. III SA/Wa 2354/17). Można mieć wątpliwość, czy art. 7 Ustawy zmieniającej

²³ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

poprzez objęcie oceną działań podatnika podjętych przed wejściem w życie nowego prawa w rezultacie nie skutkowałyby złamaniem zasady zakazu retroakcji. Poszczególne elementy podatkowoprawnego stanu faktycznego składające się na unikanie opodatkowania (poza uzyskaniem korzyści podatkowej) wystąpiłyby przed wejściem w życie nowego prawa, zaś sama korzyść podatkowa po jego wejściu w życie. (...) W konsekwencji wobec niestwierdzenia niekonstytucyjności przedmiotowej normy intertemporalnej może być uzasadnione dokonanie takiej wykładni art. 7 Ustawy zmieniającej, która przy uwzględnieniu wykładni prokonstytucyjnej nadałaby jej sens (...)”²⁴.

Teza Rady została sformułowana nader „delikatnie”, gdyż nie budzi wątpliwości, że takie rozwiązanie jest oczywiście sprzeczne ze standardami państwa prawnego.

Czy jednak nie da się „uratować” konstytucyjności tej regulacji?

W rozważanym wypadku rozwiązanie może polegać na przyjęciu, że zakres temporalny zastosowania GAAR nie wynika tylko z art. 7 ustawy z 13.05.2016 r., ale także (a nawet – przede wszystkim) z zasady zakazu retroakcji. Przepis art. 7 nie byłby więc jedynym przepisem intertemporalnym. Należałoby więc uwzględnić m.in. treść art. 4 i 5 ustawy z 20.07.2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych²⁵.

Zgodnie z art. 4 tej ustawy: „1. Akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy (...)”. Z kolei art. 5 ustawy reguluje dopuszczalność wstecznego działania ustawy. Stanowi on, że: „Przepisy art. 4 nie wyłączają możliwości nadania aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie”.

Z art. 5 powyższej ustawy wynika, że można nadać aktowi prawnemu moc wsteczną. Wynika z tego, że musi to być działanie wyraźne. W razie wątpliwości należy je interpretować w zgodzie z Konstytucją RP.

Artykuł 7 ustawy z 13.05.2016 r. stanowi, że: „Przepisy art. 119a–119f ustawy zmienianej w art. 1 mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy”. Nie odnosi się on jednak w ogóle do faktu, jakich zdarzeń ów akt dotyczy. Można więc, kierując się koniecznością wykładni prokonstytucyjnej, uznać, że ustawa nie jest retroaktywna, a więc dotyczy tylko takich zdarzeń, stosunków prawnych itd., które nadal trwają w momencie jej wejścia w życie. Przepis art. 7 ustawy z 13.05.2016 r. stanowiłby więc w istocie ograniczenie zakresu wstecznego stosowania

²⁴ Uchwała Nr 4/2019 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z 18.12.2019 r., <https://www.gov.pl/web/finanse/prace-rady> (dostęp: 1.07.2020 r.).

²⁵ Dz.U. z 2019 r. poz. 1461.

ustawy – uniemożliwiłaby bowiem jej stosowanie do trwających nadal zdarzeń, stosunków prawnych, w zakresie korzyści podatkowych, które zaistniały przed jej wejściem w życie.

Łącznie w ten podwójny sposób – po pierwsze, odwołując się do zasady nieretroakcji prawa i po drugie, odwołując się do art. 7 ustawy z 13.05.2016 r., udałooby się nadać analizowanej regulacji intertemporalnej kształt mniej lub bardziej akceptowalny z punktu widzenia standardów konstytucyjnych, a więc uniknąć prawnego absurdu stosowania ustawy do zdarzeń zaszłych przed jej wejściem w życie.

Nie oznaczałoby to w żadnym wypadku, że nie można by stosować GAAR do działań optymalizacyjnych podjętych przed 15.07.2016 r., które dalej „działają”. Powyższe rozważania dotyczą tylko i wyłącznie sytuacji, gdy działanie jest w pełni „zamknięte” przed 15.07.2016 r. Nie przesądza to konstytucyjności art. 7 ustawy z 13.05.2016 r. jako regulacji retrospektywnej w relacji do kontynuowanych działań optymalizacyjnych.

6. Wyodrębnienie źródeł przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych – ekspresowa sprawiedliwość dla nieraz niewinnych

Ciekawym kazusem dość nieoczywistego naruszenia zasady zaufania jest wyodrębnienie źródeł przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych. Uzasadnienie zmian jest dość oczywiste – była nim chęć zapobieżenia sztucznemu obniżaniu podstawy opodatkowania przez kreowanie strat podatkowych na operacjach zaliczanych do zysków kapitałowych²⁶.

W literaturze można spotkać racjonalne głosy wskazujące, że co prawda „w przeszłości zdarzały się przypadki zgodnego z prawem, ale ekonomicznie »sztucznego« kreowania strat na operacjach kapitałowych. Niemniej jednak w ciągu ostatnich lat uszczelniono system, zmieniając wiele przepisów, dzięki którym takie operacje były możliwe. Wprowadzono również dodatkowe szczegółowe klauzule zapobiegające agresywnej optymalizacji w tym obszarze, tj. klauzulę dotyczącą aportów rzeczowych, klauzulę dotyczącą dywidend oraz klauzulę dotyczącą wymiany udziałów (...)”²⁷, a potem także i ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania. „Arsenał fiskusa” był więc już wówczas dobrze wyposażony. Problem w tym, że w wypadku powyższych instrumentów

²⁶ 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, VIII kadencja, druk sejm. nr 1878, s. 4 i n.

²⁷ M. Thedy, M. Opoka, *Rozdzielenie źródeł przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych* [w:] *Nowe narzędzia...*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, s. 89.

organy podatkowe musiały podjąć dość skomplikowane działania, a wydzielenie źródeł działało automatycznie.

Przed wejściem w życie prezentowanej instytucji podatnik np. prowadzący działalność deweloperską mógł realizować projekty albo bezpośrednio, albo wykorzystując spółki celowe. Sprzedaż obiektów może się odbywać albo jako sprzedaż aktywów (bezpośrednio przez tę spółkę lub spółki celowe), albo jako sprzedaż udziałów w spółce celowej. Po zmianie są to już dwa źródła przychodu. Zakładając, że te projekty przynoszą różne wyniki (np. sprzedaż udziałów przynosi dochód, a sprzedaż aktywów przynosi straty), spółka nie będzie w stanie kompensować tych wyników, co efektywnie będzie oznaczać, że będzie ona opodatkowana w mniej korzystny sposób niż spółka, która prowadzi działalność podstawową mieszczącą się w zakresie jednego źródła przychodów²⁸.

Problem w tym, że podejmując nieraz kilka lat wcześniej decyzję co do formy prawnej inwestycji, podatnik nie wiedział, że nie będzie mógł dokonać takiej kompensaty. Zmiana go zaskoczyła, a nie miał wystarczająco dużo czasu na przekształcenie formy prowadzonej działalności. Zresztą byłoby to kosztowne, a dodatkowo rodziłoby zarzut właśnie unikania opodatkowania.

Ewidencją jest brak odpowiedniego *vacatio legis*, które złagodziłoby zaskoczenie podatnika. Dałoby mu szansę na dostosowanie się do nowych realiów. Byłaby to zwłaszcza szansa dla tych podatników, których celem nie była szybka optymalizacja podatkowa, a długotrwałe inwestycje – to oni powinni móc ufać stabilności systemu podatkowego.

7. Wnioski

Nie będzie niczym odkrywczym stwierdzenie, że szybkość zmian polskiego prawa podatkowego podważa poczucie zaufania podatnika do państwa i prawa. Nawet zmiany bezdyskusyjnie słuszne (jak wprowadzenie GAAR), ale wprowadzone bez wystarczającego *vacatio legis* okazują się prowadzić do naruszenia rudymenarnych zasad państwa prawnego. Dążenie do natychmiastowego wprowadzenia zmian to główny grzech „polskiej drogi” walki z unikaniem opodatkowania.

To, czy w danym wypadku, i na ile, należy dać prymat ochronie zaufania, to sprawa, którą trzeba rozstrzygać *ad casum*. Jak wskazano powyżej, niekiedy ochrona zaufania jednego podatnika może być niesprawiedliwa dla innych, skoro petryfikuje nieraz niezbyt słusznie nabyte preferencje podatkowe. „Nadmierna ochrona zaufania” podatnika do prawa i państwa w kontekście ochrony posiadaczy interpretacji indywidualnych wobec wprowadzenia GAAR to tylko ciekawostka, ale też pokazuje realne pułapki zasady zaufania.

²⁸ M. Thedy, M. Opoka, *Rozdzielenie...*, s. 89.

Streszczenie

Tematem opracowania jest analiza sposobów rozstrzygania konfliktu zasady zaufania i potrzeby efektywności środków zwalczania unikania opodatkowania. Wskazano w nim nie tylko na przypadki nieuzasadnionego złamania zaufania jednostki do prawa i państwa, ale także na (nieliczne) sytuacje nadmiernej ochrony praw jednostki, co narusza zasady sprawiedliwości w stosunku do konkurentów takich podatników. Głównym „grzechem” polskiego prawa podatkowego w kontekście tytułowej problematyki jest zbyt szybkie dokonywanie zmian prawa, bez stosownego *vacatio legis*.

Literatura

- Auby J.B., Dero-Bugny D., *Les principes de sécurité juridiques et de confiance légitime* [w:] *Droit administratif européen*, red. J.B. Auby, J. Dutheil de la Rochère, Bruxelles 2007
- Autenne J., Clarebout X., *Le principe de bonne administration en matière fiscale circulaires et accords à la lumière de la jurisprudence fiscale* [w:] *Protection des droits fondamentaux du contribuable*, red. R. Andersen, J. Malherbe, Bruxelles 1993
- Filipczyk H., *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2016/9
- Geelhand N., *Le principe de la croyance légitime en droit administratif et en droit fiscal*, „Revue critique de jurisprudence belge” 1995/47
- Kondej M., *Problematyka intertemporalna stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2017/7
- Morawski W., *Interpretacje prawa podatkowego oraz podobne instrumenty prawne – dostosowywanie do zmian kontekstu prawnego* [w:] *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018
- Morawski W., *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego – zamiany GAAR do KAS*, „Przegląd Podatkowy” 2017/4
- Peeters B., *La relation entre le principe de sécurité juridique et le principe de légalité: un processus d'Echternach?*, <https://www.tiberghien.com/media/Processus%20Echternach.Bruno%20Peeters.FR.pdf> (dostęp: 1.07.2020 r.)
- Romano C., *Advance Tax Rulings and Principles of Law Towards a European Tax Rulings System?*, Amsterdam 2002
- Shonberg S., *Legitimate expectation in Administrative Law*, Oxford 2000
- Lord Mackenzie Stuart, *Legitimate Expectation and Estoppel in Community Law and English Administrative Law*, „Legal Issue of European Integration” 1983/1
- Thedy M., Opoka M., *Rozdzielenie źródeł przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych* [w:] *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018

Źródła prawa

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
Ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.)
Ustawa z 20.07.2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1461)
Ustawa z 13.05.2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846 ze zm.)
Ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2020 r. poz. 505 ze zm.)
Ustawa z 29.11.2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1926)

Orzecznictwo

- Wyrok NSA z 28.01.2019 r., I FSK 293/17, LEX nr 2625930
Wyrok WSA w Bydgoszczy z 22.08.2017 r., I SA/Bd 551/17, LEX nr 2364564
Wyrok WSA w Gliwicach z 16.11.2017 r., I SA/Gl 773/17, LEX nr 2395521
Wyrok WSA w Gliwicach z 6.12.2017 r., I SA/Gl 846/17, LEX nr 2412384
Wyrok WSA w Krakowie z 24.03.2017 r., I SA/Kr 201/17, LEX nr 2323594
Wyrok WSA w Łodzi z 8.11.2017 r., I SA/Łd 780/17, LEX nr 2400642
Wyrok WSA w Poznaniu z 9.11.2017 r., I SA/Po 695/17, LEX nr 2404197
Wyrok WSA w Warszawie z 8.06.2018 r., III SA/Wa 2354/17, LEX nr 2604403

Wojciech Morawski [ORCID: 0000-0002-2396-9434] – doktor habilitowany nauk prawnych, profesor Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, kierownik Katedry Prawa Finansów Publicznych UMK.

Adam Nita

DWUINSTANCYJNOŚĆ POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO JAKO INSTRUMENT WERYFIKACJI NIEOSTATECZNYCH ROZSTRZYGNIEŃ W SPRAWACH PODATKOWYCH

1. Prawne fundamenty dwuinstancyjności postępowania podatkowego

Dwuinstancyjność postępowania podatkowego nie ma silnych normatywnych podstaw. Z całą pewnością prawne uzasadnienie dla takiego modelu procedury nie wynika z aktów prawnych usytuowanych wysoko w hierarchii źródeł prawa powszechnie obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej. Nakazu rozpatrywania sprawy podatkowej przez dwa różne organy podatkowe brak jest bowiem w przepisach Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r.¹, a także w przepisach ratyfikowanej przez Polskę umowy międzynarodowej – Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności z 4.11.1950 r.² Wreszcie tego typu unormowania nie zawiera akt prawa unijnego, tj. Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej³.

Dzieje się tak, ponieważ w art. 176 ust. 1 Konstytucji RP jest mowa wyłącznie o co najmniej dwuinstancyjnym postępowaniu sądowym. Materia postępowania administracyjnego czy podatkowego pozostaje natomiast poza zakresem tej regulacji prawnej. Z kolei w Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności zapewnia się wyłącznie prawo do wniesienia odwołania⁴. Strony tej umowy międzynarodowej nie przesądziły jednak o tym, w jaki sposób ta gwarancja procesowa ma być realizowana – przez stosowanie dewolutywnego środka prawnego czy bez przenoszenia sprawy do

¹ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

² Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.

³ Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 389.

⁴ Art. 13 ust. 1 Konwencji stanowi, że każdy, czyje prawa i wolności zawarte w tej umowie międzynarodowej zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka odwoławczego do właściwego organu państwowego także wówczas, gdy naruszenia dokonały osoby wykonujące swoje funkcje urzędowe.

rozpatrzenia przez organ wyższej instancji. Natomiast w art. 47 Karty Praw Podstawowych UE zapewniono jedynie prawo do sądu. Wspomniany przepis stanowi bowiem, że każdy, kogo prawa i wolności zagwarantowane przez prawo Unii zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem, zgodnie z warunkami przewidzianymi w tym przepisie. W dalszych częściach wspomnianej regulacji prawnej zagwarantowano zaś prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony uprzednio na mocy ustawy. Ponadto zapewniono tam możliwość uzyskania porady prawnej, skorzystania z pomocy obrońcy i przedstawiciela, przy czym pomoc prawna jest udzielana osobom, które nie posiadają wystarczających środków, w zakresie, w jakim jest ona konieczna dla zapewnienia skutecznego dostępu do wymiaru sprawiedliwości.

W tej sytuacji hierarchicznie najwyżej usytuowanym aktem prawnym, w którym zapewniono dwuinstancyjność postępowania podatkowego, jest ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa⁵. W art. 127 tej ustawy została bowiem ukształtowana prawna zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego – pryncypium, którego rozwinięciem jest regulacja prawna zawarta w dalszych przepisach Ordynacji podatkowej, dotycząca odwołań od decyzji oraz zażaleń na postanowienia⁶. Wspomniane unormowanie jest powszechnie rozumiane jako dyrektywa stwarzająca możliwość dwukrotnego rozpatrywania i rozstrzygnięcia tej samej sprawy podatkowej przez organy obydwu instancji. Działanie organu odwoławczego nie jest przy tym oczywistością, ponieważ zależy od aktywności strony postępowania podatkowego – wniesienia środka zaskarżenia. Jednocześnie rola podmiotu rozpatrującego sprawę w drugiej instancji nie ogranicza się do oceny zasadności zarzutów podniesionych w skierowanym do niego piśmie procesowym oraz kontroli zaskarżonej decyzji. Jego zadaniem jest natomiast rozpatrzenie sprawy po raz drugi oraz ponowne jej rozstrzygnięcie⁷. Dzieje się tak, tym bardziej że w myśl art. 122 o.p., skonkretyzowanego w art. 187 § 1 tej samej ustawy, to na organie podatkowym ciąży powinność podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego i załatwienia sprawy.

2. Cel i modele postępowania dwuinstancyjnego

Dwuinstancyjność postępowania podatkowego jest postrzegana jako instrument ochrony praw podatnika jako słabszego niż państwo czy jednostka samorządu terytorial-

⁵ Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.

⁶ Por. art. 220–239 o.p.

⁷ *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2017, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Oleśńska, s. 683; por. także S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 576; Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013, s. 320.

nego podmiotu stosunków podatkowoprawnych⁸. Nie można bowiem tracić z pola widzenia tego, że w inkwizycyjnym postępowaniu podatkowym organ podatkowy występuje w dwóch rolach. Z punktu widzenia materialnego prawa podatkowego jest on reprezentantem podmiotu publicznego uprawnionego z tytułu podatku – strony stosunku podatkowoprawnego, ukształtowanego w następstwie urzeczywistnienia przez podatnika podatkowego stanu faktycznego, określonego w przepisach konkretnej ustawy podatkowej. Jednocześnie jednak, przez wzgląd na regulację procesową, zawartą w przepisach Ordynacji podatkowej, organ podatkowy rozstrzyga spór pomiędzy stronami stosunku podatkowoprawnego. Tym samym w pewnym sensie jest on „sędzią we własnej sprawie”. To zaś sprawia, że dodatkowego znaczenia nabiera nie tylko kontrola, ale i ponowne orzekanie co do przedmiotu sporu przez inny podmiot niż ten, który już wcześniej formułował swoje rozstrzygnięcie. Jest tak, pomimo że także organ odwoławczy występuje w podwójnej roli materialnoprawnoprocesowej, łącząc w sobie przymiot podmiotu uprawnionego z tytułu podatku oraz jednostki, która rozstrzyga spór w sprawie podatkowej.

W świetle przepisów Ordynacji podatkowej konsekwencją wniesienia środka odwoławczego jest – co do zasady – przeniesienie sprawy do rozpatrywania przez organ podatkowy wyższej instancji (wyższego stopnia)⁹. Do wyjątków należą natomiast sytuacje, w których ten sam podmiot orzeka zarówno jako organ pierwszej, jak i drugiej instancji¹⁰. Szczególnym przypadkiem jest też zagwarantowana ustawowo względna dewolutywność odwołania czy zażalenia. Sprawia ona, że organ, którego rozstrzygnięcie zostało zaskarżone, jest władny uchylić lub zmienić swoje własne orzeczenie, bez przekazywania sprawy podmiotowi orzekającemu jako organ odwoławczy¹¹. Ponadto, odnosząc się do kwestii dwuinstancyjności postępowania podatkowego i ochronnej funkcji tej instytucji, należy rozważyć problem wykonalności zaskarżonej decyzji podatkowej. Na tym tle powstają pytania o właściwe ujęcie instytucji odwołania i zażalenia w polskim porządku prawnym. Po części są one efektem takiego, a nie innego kształtu regulacji zawartej w przepisach zarówno materialnego, jak i procesowego prawa podatkowego. Jednak dylematy dwuinstancyjności postępowania podatkowego ujawniają się także

⁸ Por. B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw podatnika. Geneza, rozwój, perspektywy*, Warszawa 2008, s. 78. Wśród innych uzasadnień dla istnienia odwołania jako środka prawnego w postępowaniu podatkowym należy wskazać chęć stworzenia instrumentu służącego samokontroli administracji, a także ograniczenie wpływu spraw do sądów badających legalność decyzji podatkowych czy administracyjnych. Por. R. Seer [w:] K. Tipke, J. Lang i in., *Steuerrecht*, Köln 2008, s. 1021.

⁹ Art. 220 § 2 o.p. Dla porównania wniesienie środka odwoławczego (sprzeciwu – *Einspruch*) przewidzianego w § 347 niemieckiej ordynacji podatkowej (ustawa z 16.03.1976 r. – *Abgabenordnung*, BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61) nie powoduje przeniesienia sprawy podatkowej do wyższej instancji. W Niemczech, inaczej niż w Polsce, zasadą nie jest więc dewolucja jako efekt odwołania. Więcej na ten temat por. R. Seer, K. Tipke, J. Lang i in., *Steuerrecht*, s. 1022.

¹⁰ Por. art. 221 i 221a o.p.

¹¹ Por. art. 226 o.p. W tym właśnie przejawia się, sygnalizowana wcześniej, „samokontrolna” funkcja odwołania.

w płaszczyźnie stosowania przepisów prawa podatkowego – jako skutek ich rozumienia i wprowadzania treści norm prawnych z istniejącej regulacji prawnej.

Szeroko rozumiane dwuinstancyjne postępowanie administracyjne może być oparte na trzech teoretycznych modelach rozwiązań normatywnych: apelacyjnym, kasacyjnym oraz mieszanym¹². Pierwszy z nich polega na dwukrotnym, merytorycznym rozpoznaniu i rozstrzygnięciu sprawy administracyjnej przez organ pierwszej instancji, a następnie – w konsekwencji wniesionego odwołania – przez organ drugiej instancji. W swoistej opozycji do tego rozwiązania pozostaje oparcie następstw wniesionego odwołania na wzorcu kasacji. Oznacza ono rozpoznanie oraz rozstrzygnięcie sprawy administracyjnej przez organ pierwszej instancji, a w dalszej kolejności – na skutek wniesionego odwołania – na kontroli prawidłowości decyzji sprawowanej przez organ odwoławczy. Pewnym kompromisem pomiędzy obydwooma tymi rozwiązaniami jest natomiast model mieszany, który łączy w sobie elementy systemu apelacyjnego oraz kasacyjnego. Dzieje się tak, ponieważ organ odwoławczy co do zasady dokonuje merytorycznego rozpoznania oraz rozstrzygnięcia sprawy. Jednakże w sytuacji zaistnienia określonych w przepisach wad decyzji nieostatecznej podmiot ten ma obowiązek lub możliwość orzekania kasacyjnego, tzn. uchylecia zaskarżonej decyzji oraz przekazania sprawy do powtórnego rozpatrzenia organowi podatkowemu pierwszej instancji¹³.

3. Kontrowersje co do normatywnego kształtu instytucji odwołania

Zestawiając przedstawione teoretycznoprawne wzorce dwuinstancyjności z regulacją prawną zawartą w art. 233 o.p., należy zauważyć, że aktualny model dwuinstancyjności postępowania właściwy polskiemu procesowemu prawu podatkowemu jest oparty na systemie mieszanym. Oznacza to, iż wyjąwszy przypadek umorzenia postępowania odwoławczego lub uchylecia zaskarżonej decyzji i umorzenia postępowania w sprawie¹⁴, organ odwoławczy co do zasady orzeka merytorycznie, a jedynie w dwóch sytuacjach wydaje decyzję o charakterze kasacyjnym. Jest on do tego zobowiązany, jeżeli zaskarżone rozstrzygnięcie zostało wydane z naruszeniem przepisów o właściwości¹⁵, natomiast „fakultatywne” uchylene zaskarżonej decyzji połączone z jej przekazaniem do ponownego rozpatrzenia wchodzi w rachubę, gdy rozstrzygnięcie sprawy wymaga ponownego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części¹⁶.

¹² B. Adamiak, *Model dwuinstancyjności postępowania podatkowego*, „Państwo i Prawo” 1998/12, s. 54.

¹³ Więcej na ten temat – por. B. Adamiak, *Model...*, s. 54 i n.

¹⁴ Por. art. 233 § 1 pkt 2 lit. a oraz pkt 3 o.p.

¹⁵ Por. art. 233 § 1 pkt 2 lit. b o.p.

¹⁶ Por. art. 233 § 2 o.p. Warto też wspomnieć o szczególnym przypadku obligatoryjnego kasacyjnego orzekania przez samorządowe kolegia odwoławcze związanym z kontrolą instancyjną uznaniowych decyzji podatkowych wydawanych przez wójtów, burmistrzów czy prezydentów miast. Por. art. 233 § 3 zdanie drugie o.p.

Właśnie z kasacyjnym orzekaniem przez organy odwoławcze wiąże się zasadnicza wątpliwość co do właściwego ukształtowania przez ustawodawcę konstrukcji prawnej odwołania (a pośrednio, przez taką, a nie inną dyspozycję art. 239 o.p., także zażalenia) jako instrumentów ochrony praw podatnika. Dotyczy ona dopuszczalności orzekania na niekorzyść podmiotu wnoszącego środek zaskarżenia, przysługujący w odniesieniu do nieostatecznych decyzji lub postanowień w sprawach podatkowych. Fundamentalna w tym względzie regulacja prawna została zawarta w art. 234 o.p. Stanowi on, że organ odwoławczy nie może wydać decyzji na niekorzyść strony odwołującej się, chyba że zaskarżona decyzja rażąco narusza prawo lub interes publiczny. Niewątpliwie w ten sposób podmiot obowiązany z tytułu podatku zyskuje gwarancję tego, że orzekając reformatoryjnie, organ drugiej instancji nie pogorszy jego sytuacji prawnej. Mogłoby do tego dojść w szczególności w następstwie ustalenia albo określenia zobowiązania podatkowego w większej wysokości niż objęta pierwotnym wymiarem albo na skutek ukształtowania odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej czy spadkobiercy w wyższej kwocie niż pierwotnie ustalona. To zabezpieczenie interesów strony postępowania podatkowego jest tym większe, że od 1.01.2013 r. z Ordynacji podatkowej usunięto możliwość dokonywania wymiaru uzupełniającego¹⁷. Tym samym w przypadku, gdy w toku postępowania odwoławczego organ rozpatrujący odwołanie stwierdzi, że zobowiązanie podatkowe zostało ustalone lub określone w wysokości niższej albo kwota zwrotu podatku została określona w wysokości wyższej, niż to wynika z przepisów prawa podatkowego lub że określono stratę w wysokości wyższej od poniesionej, nie może on już zwrócić sprawy organowi pierwszej instancji w celu dokonania wymiaru uzupełniającego poprzez zmianę wydanej decyzji¹⁸.

Jak się natomiast wydaje, pewnym zagrożeniem dla pozycji prawnej podmiotu obowiązanej z tytułu podatku może być kasatoryjne orzekanie przez organ rozpatrujący sprawę w następstwie wniesionego odwołania. Jest tak, ponieważ generalny zakaz *reformationis in peius*, wyrażony we wcześniej już powoływanym art. 234 o.p., dotyczy wyłącznie organu odwoławczego. Nie ma natomiast prawnych przeszkód w tym, aby w następstwie uchylecia zaskarżonego orzeczenia i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia przez organ pierwszej instancji wspomniany podmiot dokonał wymiaru w wyższej kwocie niż ta, która pierwotnie była jego udziałem.

Dodatkowo warto zauważyć, że podczas ponownego orzekania, w wydaniu nowej decyzji czy postanowienia może uczestniczyć ten sam pracownik organu podatkowego, który aktywność tę przejawiał podczas poprzedniego, nieostatecznego rozstrzygnięcia w sprawie. Zgodnie bowiem z art. 130 § 1 pkt 6 o.p. wyłączeniu od udziału w postępowaniu podlegają pracownicy organów podatkowych, którzy brali udział w wydaniu zaskarżonej decyzji. Tym samym wyłączenie pracownika obejmuje przypadki, kiedy

¹⁷ Por. art. 6 pkt 5 ustawy z 16.11.2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce (Dz.U. poz. 1342).

¹⁸ Por. art. 230 § 1 o.p. w brzmieniu obowiązującym do 31.12.2012 r.

po wydaniu orzeczenia nieostatecznego awansował on do organu odwoławczego i tam ponownie miałby badać sprawę. Ponadto dyspozycja wspomnianego przepisu odnosi się do sytuacji, gdy odwołanie nie skutkuje dewolucją i na skutek wniesienia środka zaskarżenia ten sam podmiot miałby ponownie działać w sprawie – tym razem jako organ odwoławczy. Tymczasem następstwem kasatoryjnego orzeczenia organu drugiej instancji jest usunięcie zaskarżonego aktu administracyjnego z obrotu prawnego i z tego powodu w art. 130 § 1 pkt 6 o.p. ustawodawca nie wykluczył udziału w wydawaniu nowego orzeczenia pracownika, który poprzednio uczestniczył w rozstrzygnięciu sprawy. Wszystko to niewątpliwie może zaś wpływać na obiektywizm decyzji wydanej w miejsce uchylonego aktu administracyjnego.

4. Dyskusyjne zagadnienia stosowania unormowań dotyczących dwuinstancyjnego postępowania podatkowego

Niedoskonałości dają się również zauważyć w praktyce stosowania przepisów regulujących instancyjną kontrolę aktów administracyjnych z zakresu prawa podatkowego. W tym zakresie powstaje pytanie o to, jaką rolę pełni rozstrzygnięcie organu odwoławczego – jest przejawem merytorycznego orzekania w sprawie czy jedynie stanowi instrument weryfikacji prawidłowości rozstrzygnięcia pierwszoinstancyjnego? Dylemat ten znajduje swoje odzwierciedlenie w związku z umarżającym oddziaływaniem czasu w prawie podatkowym. Powstaje bowiem problem właściwego sposobu rozstrzygnięcia w sytuacji, gdy podczas postępowania podatkowego, „w przestrzeni międzyinstancyjnej”, upływa termin przedawnienia. Sygnalizowane zagadnienie ujawnia się ponadto przez wzgląd na istnienie terminów zawitych. W tej jego „odślonie” sprowadza się ono do pytania o następstwa kasatoryjnego orzeczenia organu drugiej instancji, skutkującego tym, że podmiot, do którego sprawa jest kierowana do ponownego rozpatrzenia, swoje orzeczenie wydaje już po zamknięciu przestrzeni czasu wyznaczonej przez termin prekluzyjny.

Odnosząc się do kwestii przedawnienia, współcześnie nie budzi żadnych wątpliwości to, że w przypadku przedawnienia zobowiązania podatkowego organy podatkowe obydwu instancji powinny wypowiedzieć się przed zakończeniem odcinka czasu skutkującego wygaśnięciem skonkretyzowanej powinności podatkowej. Dzieje się tak, ponieważ efektem przedawnienia zobowiązania podatkowego jest jego wygaśnięcie¹⁹. Powszechnym zapatrywaniem, uwidaczniającym się zarówno w doktrynie prawa podatkowe-

¹⁹ Por. art. 70 § 1 w zw. z art. 59 § 1 pkt 9 o.p.

go²⁰, jak i w orzecznictwie sądów administracyjnych²¹, jest natomiast przekonanie, że w przypadku przedawnienia wymiaru sam upływ czasu nie uniemożliwia wydania i doręczenia orzeczenia organu odwoławczego. Podmiot orzekający w drugiej instancji jedynie koryguje bowiem wymiar dokonany w nieostatecznej decyzji podatkowej.

Nie sposób zgodzić się z tym poglądem. Analizując przedstawiony problem z perspektywy prawa procesowego, warto zauważyć, że sposobu orzekania w sprawie w postaci skorygowania decyzji wymiarowej nie przewidziano w przepisach Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 233 tej ustawy każde, zarówno reformatoryjne, jak i kasacyjne, rozstrzygnięcie organu odwoławczego implikuje natomiast konieczność wydania nowej decyzji w miejsce „zniesionego” orzeczenia. Zagadnienie materialnoprawne (ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego) nie odrywa się przy tym od kwestii procesowej (istnienia decyzji podatkowej). Skoro bowiem z woli ustawodawcy wymiar podatku dokonywany jest w konstytucyjnej decyzji podatkowej, dzieli on losy tego orzeczenia. Nie sposób zatem wyobrazić sobie sytuacji, w której w płaszczyźnie procesowej orzeczenie organu podatkowego (rozumiane jako rozstrzygnięcie) „znika” po jego uchyleniu przez instancję odwoławczą, jednakowoż nadal „żyje” ono w przestrzeni prawa materialnego – jako zobowiązanie podatkowe, którego wysokość można ewentualnie obniżyć podczas rozpatrywania sprawy przez organ odwoławczy.

Oznacza to, że każde uchylenie zaskarżonej decyzji wymiarowej eliminuje dokonane ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego, bo kończy byt prawny wydanego rozstrzygnięcia i – z wyjątkiem umorzenia postępowania odwoławczego lub uchylenia zaskarżonej decyzji i umorzenia postępowania w sprawie – skutkuje koniecznością dokonania nowego wymiaru. Następuje on poprzez wydanie nowej decyzji ustalającej przez organ podatkowy pierwszej lub drugiej instancji. W żadnym wypadku konsekwencją reformatoryjnego rozstrzygnięcia przez instancje odwoławczą nie jest natomiast korekta dokonanego wymiaru.

Z kolei utrzymanie zaskarżonej decyzji w mocy²² oznacza, że organ odwoławczy po ponownym rozpatrzeniu sprawy wydaje rozstrzygnięcie identyczne w swej treści z decyzją sformułowaną przez organ podatkowy pierwszej instancji. Dzieje się tak, ponieważ decyzja organu odwoławczego jest takim samym aktem stosowania prawa jak orzeczenie organu pierwszej instancji. Kieruje się on bowiem w zasadzie tymi samymi przesłankami faktycznymi i prawnymi jak te, które stanowiły fundament decyzji wydanej w pierwszej

²⁰ Por. w szczególności S. Babiaryz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa...*, s. 371–372, por. także Z. Ofiarski, *Ogólne...*, s. 137; L. Etel, komentarz do art. 68 [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, teza 2, LEX 2018.

²¹ Por. w szczególności wyrok WSA w Gdańsku z 3.01.2018 r., I SA/Gd 1034/17, LEX nr 2435523. Por. także wyrok WSA we Wrocławiu z 12.05.2017 r., I SA/Wr 899/16, LEX nr 2315233; wyrok WSA w Krakowie z 23.05.2014 r., I SA/Kr 610/14, LEX nr 1529732.

²² Art. 233 § 1 pkt 1 o.p.

instancji²³. Tym samym trafne jest stwierdzenie, iż organ odwoławczy działa równoważnie z organem podatkowym pierwszej instancji²⁴. Teza ta znajduje normatywne uzasadnienie w treści art. 235 o.p. stanowiącego, że w sprawach nieuregulowanych we wcześniejszych przepisach tej ustawy poświęconych instytucji odwołań, w postępowaniu przed organami odwoławczymi znajdują zastosowanie przepisy o postępowaniu przed organami pierwszej instancji. Dlatego właśnie niewydanie decyzji ustalającej przez podmiot rozpatrujący sprawę w drugiej instancji przed upływem terminu określonego w art. 68 o.p. obliuguje organ drugiej instancji do uchylecia zaskarżonej decyzji i umorzenia postępowania. W żadnym wypadku po zamknięciu wspomnianego odcinka czasu nie jest zaś możliwe „korygowanie” dokonanego wymiaru²⁵.

Jak już wcześniej wspomniano, problem oddziaływania czasu na możliwość orzekania w „przeźrzeni międzyinstancyjnej” pojawia się także przez wzgląd na istnienie terminów prawa materialnego, przedłużanych mocą rozstrzygnięć organów podatkowych. Dotyczy to w szczególności modyfikowania daty zwrotu podatku od towarów i usług (nadwyżki kwoty podatku należnego nad naliczonym)²⁶. W tym kontekście dyskusyjnym zagadnieniem jest to, czy kasatoryjne postanowienie podmiotu orzekającego w drugiej instancji, zapadłe w odniesieniu do rozstrzygnięcia nieostatecznego wydanego przed zamknięciem odcinka czasu, zakończonego terminem zawitym powoduje, że zachowana jest możliwość ponownego orzekania przez naczelnika urzędu skarbowego po upływie terminu zwrotu.

Dopuszczalność takiego działania niekiedy uzasadnia się tym, że nowe postanowienie organu pierwszej instancji wchodzi w miejsce orzeczenia uchylonego przez organ odwoławczy. Skoro więc pierwotne postanowienie naczelnika urzędu skarbowego zapadło we właściwym czasie (przed upływem sześćdziesięciodniowego terminu ukształtowanego w art. 87 ust. 2 u.p.t.u.), to skuteczna jest modyfikacja daty zwrotu podatku będąca skutkiem wydania drugiego orzeczenia pierwszoinstancyjnego (zapadłego w wyniku kasacyjnego rozstrzygnięcia organu drugiej instancji)²⁷. Nie sposób zgodzić się z tym zapatrywaniem.

Należy podkreślić, że jeśli organ odwoławczy orzeka kasacyjnie, sprawa wraca do ponownego rozpatrzenia, a podatkowy tok instancji rozpoczyna się od początku. W takim przypadku kolejne postanowienie organu pierwszej instancji nie jest kontynuacją czy „następcą” poprzedniego, nieostatecznego postanowienia naczelnika urzędu skarbowego. W jasny sposób wynika to z art. 233 § 1 pkt 2 lit. b oraz z art. 233 § 2 o.p.²⁸

²³ J. Zimmermann, *Administracyjny tok instancji*, Kraków 1986, s. 65.

²⁴ J. Zimmermann, *Administracyjny...*, s. 69.

²⁵ Na niedopuszczalność orzekania przez organ odwoławczy po upływie terminu przedawnienia wymiaru słusznie zwrócił uwagę NSA w wyroku z 3.10.2017 r., II FSK 2367/15, LEX nr 2387357.

²⁶ Art. 87 ust. 2 ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.).

²⁷ Por. wyrok WSA w Gliwicach z 29.08.2017 r., III SA/GI 597/17, LEX nr 2376609.

²⁸ Przepisy te mają zastosowanie do zażeń przez wzgląd na dyspozycję art. 239 o.p.